



Enterprise
Development
Project

ENTERPRISE DEVELOPMENT PROJECT

ПРОЕКТ ПО РАЗВИТИЮ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

НАЛОГИ И ПРАВО

<->

УЧЕБНЫЙ МАТЕРИАЛ

ПИП Implemented by the Pragma Corporation ¹
ЧИИГ I Осуществляется Корпорацией «Прагма»

This text was prepared by the Pragma Corporation with funding from United States Agency for International Development for students studying "Tax and Law" within the requirements of CIPA program.

Please send all comments and corrections to the Accounting Editorial Team, Pragma Corporation, 70A Lev Tolstoy, 720035 Bishkek, Kyrgyzstan, telephone (996)(312) 66-59-12, fax (996)(312) 66-58-82, E-Mail: accounting@pragma.kg #30. 110. 3.00

Настоящее пособие подготовлено корпорацией Прагма при поддержке Агентства США по международному развитию и предназначено для использования слушателями, изучающих "Налоги и право" в рамках программы CIPA.

Все замечания и предложения относительно данного издания просим направлять в Редакторскую группу отдела по реформе бухгалтерского учета корпорации Прагма по адресу: Кыргызская Республика, 720035 Бишкек, ул. Льва Толстого 70А, тел. (996)(312) 66-59-12, или по факсу (996)(312) 66-58-82, или по электронной почте: accounting@pragma.kg # 30. ПО. 3.00

Возвратите книгу не

**позже обозначенного здесь
срок***

Содержание:

Раздел «Право»

Тема 1: Действующее законодательство в Кыргызской Республике	1
Задачи и тесты по теме 1	12
Тема 2: Система нормативно-правовых актов, регулирующих предпринимательскую деятельность	15
Задачи и тесты по теме 2	17
Тема 3: Юридические лица. Филиалы и представительства	19
Задачи и тесты по теме 3	31
Тема 4: Организационные и правовые характеристики предпринимательской деятельности	33
Задачи и тесты по теме 4	53
Тема 5: Акционерные общества	57
Задачи и тесты по теме 4	71
Тема 6: Право собственности и иные вещные права	73
Задачи и тесты по теме 6	83
Тема 7: Обязательственное право	85
Задачи и тесты по теме 7	95
Тема 8: Общие положения о договорах, используемых в хозяйственной деятельности	97
Задачи и тесты по теме 8	ПО
Тема 9: Исковая давность	113
Задачи и тесты по теме 9	115
Тема 10: Введение в гражданское судопроизводство Кыргызской Республики	117
Задачи и тесты по теме 10	129
Тема 11: Правовые вопросы, возникающие в связи с ликвидацией, реабилитацией и банкротством юридических лиц	131
Задачи и тесты по теме 11	143
Тема 12: Введение в трудовое законодательство	145
Задачи и тесты по теме 12	152
Тема 13: Государственные контрольные и надзорные органы	153
Задачи и тесты по теме 13	164
Тема 14: Государственное регулирование аудита и бухгалтерского учета	165
Задачи по теме 14	170
Тема 15: Юридическая ответственность (гражданская, уголовная, административная, дисциплинарная) должностного лица, бухгалтера	173
Задачи и тесты по теме 15	185

:

ы

М :

20. «J

Раздел «Налоги»

Тема 1: Правовые аспекты функционирования налоговой системы Кыргызской Республики	
187	
Задачи и тесты по теме 1	200
Тема2: Налоговая система Кыргызской Республики	
203	
Задачи и тесты по теме 2	208
Тема3: Косвенные (потребительские) налоги. Налог на добавленную стоимость.....	
209	
Задачи и тесты по теме 3	224
Тема 4: Косвенные (потребительские) налоги. Акциз	229
Задачи и тесты по теме 4	232
Тема 4а: Косвенные (потребительские) налоги. Налог за оказание платных услуг населению с розничных продаж	235
Задачи и тесты по теме 4а	237
Тема 5: Налог на прибыль юридических лиц	239
Задачи и тесты по теме 5	265
Тема 6: Подоходный налог с физических лиц	
271	
Задачи и тесты по теме 6	279
Тема 7: Земельный налог	
283	
Задачи по теме 7	286
Тема 8: Налог на недвижимое имущество	287
Задачи и тесты по теме 8	294
Тема 9: Налогообложение недропользователей	
297	
Тема 10: Местные налоги и сборы	299
Тесты по теме 10	304
Тема 11: Таможенные платежи	
305	
Задачи и тесты по теме 11	308
Тема 12: Отчисления в социальный фонд	311
Тема 13: Налоговое планирование	315

Раздел «Право» Тема 1: Действующее законодательство в Кыргызской Республике

1. Понятие права и его система в Кыргызской Республике
2. Концепция и виды нормативно-правовых актов
3. Иерархия нормативных правовых актов и соотношения законодательства
4. Публикация и порядок вступления в силу НПА
5. Принципы действия нормативных правовых актов

I Понятие права и его система в Кыргызской Республике

Право - это совокупность установленных государством общеобязательных норм, регулирующих общественные отношения, выраженных в официальной форме и обеспеченных государственным принуждением.

Система права Кыргызской Республики - строение национального права, заключающееся в разделении норм на отрасли права и институты.

Отрасль права - наиболее крупное и относительно самостоятельное подразделение, включающее правовые нормы, регулирующие определенную, качественно обособленную сферу общественных отношений, обычно требующих специфических средств правового воздействия.

Каждая отрасль права регулирует определенную область общественных отношений (предмет права) и применяет для этого определенные приемы (метод права).

2. Концепция и виды нормативно-правовых актов

Нормативный акт - наиболее важная разновидность юридического акта. Это письменный официальный документ, принимаемый уполномоченным органом государства. Он устанавливает, изменяет, или отменяет нормы права. Нормативный акт есть внешнее выражение воли законодателя, направленное на регулирование общественных отношений. Ему присуща письменная, строго документированная форма и особый порядок принятия.

Действующее законодательство Кыргызской Республики дает следующее определение нормативного правового акта (ст. 1 Закона Кыргызской Республики

«О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»):

Нормативный правовой акт - это письменный официальный документ установленной формы, принятый правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение и отмену правовых норм, т.е. общеобязательных предписаний постоянного или временного характера, рассчитанных на многократное применение.

Другими словами, **нормативный акт** - это акт правотворчества, исходящий от компетентного государственного органа, содержащий нормы права, действующий непрерывно в течение длительного времени, предназначенный для регулирования неопределенного числа однородных и повторяющихся случаев и обязательный для исполнения неопределенным кругом лиц.

Нормативные правовые акты следует отличать от актов, не имеющих нормативного характера, которые не устанавливают, не изменяют и не отменяют нормы права.

К таким актам относятся:

Во-первых, **индивидуальные правовые акты** - акты, которые содержат разовые предписания, привязаны к определенному субъекту или ограниченной группе субъектов, к конкретным обстоятельствам места и времени. (Назначение на должность, обязанность передать имущество, предоставление разовой льготы какому-то одному субъекту);

Во-вторых, **акты толкования права**, издаваемые органами государственной власти в целях разъяснения или толкования тех или иных нормативно-правовых актов.

Жогорку Кенеш в соответствии со ст. 5 8 Конституции дает официальное толкование изданных им нормативных правовых актов.

Пленум Верховного Суда Кыргызской Республики имеет право давать руководящие разъяснения по применению действующих нормативных актов, обязательных для судебных органов на территории Кыргызской Республики

Таковыми же полномочиями наделен Высший Арбитражный суд в отношении арбитражных судов.

В процессе толкования нормативных правовых актов не допускается внесение в них изменений и дополнений. (Закон "О нормативных правовых актах" ст.52- 53)

Пример. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 18. 02. 1998 г № 81 «Положение о порядке лицензирования страховой деятельности в Кыргызской Республике» является нормативным актом, а решение Государственного страхового надзора о выдаче лицензии конкретной страховой компании - индивидуальным актом.

Пример. Постановление Пленума Верховного Суда Кыргызской Республики от 3 апреля 1998г. N11-02 "О некоторых вопросах судебной практики при разрешении споров, связанных с заключением и исполнением договора займа " является актом толкования права.

В систему нормативных правовых актов Кыргызской Республики согласно части 2 статьи 1 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» входят:

- S Конституция Кыргызской Республики;
- S конституционные законы Кыргызской Республики;
- S законы Жогорку Кенеша Кыргызской Республики;
- S постановления Жогорку Кенеша Кыргызской Республики и его палат;
- S указы Президента Кыргызской Республики;
- / постановления Правительства Кыргызской Республики;
- S нормативные правовые акты центральных органов исполнительной власти и иных государственных органов;
- S решения органов местного самоуправления.

Конституция Кыргызской Республики

Конституция Кыргызской Республики в материальном смысле, это акт, который провозглашает и гарантирует права и свободы человека и гражданина, а также определяет основы общественного строя, форму правления и территориального устройства, основы организации центральных и местных органов власти, их компетенцию и взаимоотношения, государственную символику и столицу.

В формальном смысле Конституция Кыргызской Республики представляет собой закон, который имеет высшую юридическую силу и прямое действие в Кыргызской Республике (ст. 12, ч.1. Конституции КР, ст. 1 абз. 4. Закона КР «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

Высшая юридическая сила Конституции означает:

1. Все нормативные правовые акты Кыргызской Республики должны соответствовать Конституции Кыргызской Республики (ст.3 Закона КР «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»);

2. Обязательность Конституции абсолютно для всех государственных органов и органов самоуправления, учреждений и организаций, общественных объединений, любых должностных лиц, а также частных, юридических и физических лиц, находящихся на территории Кыргызской Республики, независимо от их государственной принадлежности. Для зарубежных государственных органов, учреждений и организаций Кыргызской Республики, их должностных лиц и иных сотрудников, для граждан Кыргызской Республики и ее юридических лиц она обязательна и за ее пределами.

Определенное исключение представляют собой дипломатические и консульские представительства иностранных государств, представительства международных организаций, их сотрудники, пользующиеся дипломатическим и консульским иммунитетом.

Прямое действие Конституции означает, что она подлежит реализации независимо от наличия конкретизирующих и развивающих ее нормативных актов, а также то, что любое лицо может обратиться в суд за защитой своих прав, основывая свои требования непосредственно на Конституции, независимо от того, имеются или нет другие нормативные акты, регулирующие оспариваемые отношения.

Важность Конституции заключается в том, что она, провозглашая основные права и

обязанности человека, гражданина, устанавливает взаимоотношения между государством и личностью, пределы вмешательства государства во внутренние дела личности и систему защиты этих прав. Это принципиально важно в условиях, когда государство, исторически в лице своих органов претендует на то, чтобы ограничить права и свободы человека, а прежде всего, его право собственности.

В связи с этим, основная цель Конституции Кыргызской Республики - это защита граждан Кыргызской Республики и иных лиц, их прав и свобод (ст. 13 п.4 Конституции КР). Иностранцам и лицам без гражданства Конституция предоставляет права и их защиту наравне со своими гражданами в соответствии с законами, межгосударственными договорами и соглашениями (ст. 14 п.2 Конституции КР).

Конституция Кыргызской Республики исходит из того, что защита прав и свобод граждан является конституционной обязанностью **государства** (ст. 18 Конституции КР)

Для осуществления государством его обязанностей по защите прав и свобод человека и гражданина Конституция Кыргызской Республики предусматривает широкий набор гарантий этих прав и соответствующих юридических процедур (ст. ст. 17, 18, 19, 38 -41, 88, 89 и т.д. Конституции КР). Прежде всего, это судебная защита прав в Конституционном суде.

Конституционные законы Кыргызской Республики

Конституционным признается закон, названный в Конституции Кыргызской Республики конституционным, принимаемый в порядке, установленном пунктом 1 статьи 59 Конституции Кыргызской Республики.

Согласно Конституции Кыргызской Республики к Конституционным законам относятся законы, устанавливающие основания и порядок проведения референдума (п. 5. ст.1 Конституции КР), устанавливающие обстоятельства и пределы сроков введения чрезвычайного положения (п.1 ст. 10 Конституции КР) и определяющие статус судов и судей Кыргызской Республики (п. 3 ст.79 Конституции КР).

Конституционные законы, принимаются обеими палатами Жогорку Кенеша большинством не менее двух третей голосов от общего числа депутатов каждой из палат (п. 1 ст.59 Конституции КР).

В настоящее время в Кыргызской Республики действуют следующие конституционные законы:

Конституционный Закон Кыргызской Республики от 30 марта 2001 года № 35 «О статусе судей»;

Конституционный Закон Кыргызской Республики от 24 октября 1998 года «О чрезвычайном положении»;

Конституционный Закон Кыргызской Республики от 8 октября 1999 года «О статусе судов Кыргызской Республики».

Законы Кыргызской Республики

Закон - нормативный правовой акт, принимаемый в соответствии с установленной процедурой палатами Жогорку Кенеша Кыргызской Республики или путем референдума и регулирующий важнейшие вопросы государственной и общественной жизни.

Законом могут решаться иные вопросы, если они в соответствии с Конституцией и законами Кыргызской Республики подлежат урегулированию в форме закона (статья 10 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

При этом необходимо отметить, что согласно статье 68 Конституции Кыргызской Республики в случаях, когда Палаты Жогорку Кенеша делегируют Президенту свои законодательные полномочия, **указы Президента Кыргызской Республики имеют силу закона.**

Особым видом закона является **Кодекс** - это закон, содержащий всю или основную массу норм, детально или непосредственно регулирующих определенную сферу общественных отношений (ст. 12 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

Национальное право Кыргызстана развивается по пути кодификации основных отраслей права. В настоящее время действуют следующие Кодексы:

КОДЕКС КР от 30 августа 2003 года "Кодекс о семье Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 15 апреля 1994 года №1483-ХП "Воздушный кодекс Кыргызской Республики"

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

3

КОДЕКС КР от 16 апреля 1996 года N 9 "Арбитражный процессуальный Кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР ст 8 мая 1996 года N 15 "Гражданский кодекс Кыргызской Республики. Часть I"

КОДЕКС КР от 26 июня 1996 года N 25 "Налоговый кодекс"

КОДЕКС КР от 30 июля 1997 года N 61 "Таможенный кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 1 октября 1997 года N 68 "Уголовный кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 4 октября 1997 года N 70 "Трудовой кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 5 января 1998 года N 1 "Гражданский кодекс Кыргызской Республики. Часть II"

КОДЕКС КР от 4 августа 1998 года N 114 "Кодекс об административной ответственности"

КОДЕКС КР от 29 мая 1999 года N 39 "О выборах в Кыргызской Республике"

КОДЕКС КР от 2 июня 1999 года N 45 "Земельный кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 30 июня 1999 года N 62 "Уголовно-процессуальный кодекс"

КОДЕКС КР от 8 июля 1999 года N 66 "Лесной кодекс Кыргызской Республики"

КОДЕКС КР от 13 декабря 1999 года N 142 "Уголовно-исполнительный кодекс"

КОДЕКС КР от 29 декабря 1999 года N 146 "Гражданский процессуальный кодекс Кыргызской Республики"

Постановления Жогорку Кенеша

Согласно пункту 2 и 4 статьи 58 Конституции Кыргызской Республики Законодательное собрание и Собрание народных представителей Жогорку Кенеша Кыргызской Республики принимают постановления по вопросам, отнесенным к их ведению статьей 58 Конституции Кыргызской Республики, а также по вопросам внутренней организации их деятельности.

К примеру, одобрение законов, назначение выборов Президента Кыргызской Республики, дача согласия на назначение Премьер-министра Кыргызской Республики и т.д.

Постановления палат Жогорку Кенеша Кыргызской Республики могут быть нормативными или индивидуальными.

Указы Президента

Помимо законов и указов, имеющих силу закона, о которых уже было отмечено выше, Президент Кыргызской Республики вправе издавать подзаконные указы и распоряжения. Силу нормативных правовых актов, издаваемых Президентом Республики, могут иметь только указы (пункт 2 статьи 17 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

Распоряжениями Президента осуществляется решение вопросов административно-распорядительного, оперативного и индивидуального характера.

Постановления Правительства

Правительство Кыргызской Республики на основе и во исполнение Конституции и законов Кыргызской Республики, указов Президента Кыргызской Республики, принимает в пределах своих полномочий постановления и распоряжения.

Только Постановления Правительства Кыргызской Республики являются нормативными правовыми актами (статья 18 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

Пример: *Постановление Правительства Кыргызской Республики от 31 мая 2001 года ЛФ 260 «О лицензировании отдельных видов предпринимательской деятельности».*

Нормативные правовые акты центральных органов исполнительной власти и иных государственных органов;

Центральные органы исполнительной власти подразделяются на:

- *S* органы, непосредственно подчиненные Президенту (например: Государственная комиссия Кыргызской Республики по иностранным инвестициям и экономической помощи при Президенте Кыргызской Республики);
- *S* министерства (например, Министерство финансов Кыргызской Республики);

С агентства (например, Государственное агентство по науке и интеллектуальной собственности при Правительстве Кыргызской Республики);

С комитеты (например, Государственный комитет Кыргызской Республики по управлению государственным имуществом и привлечению прямых инвестиций).

Министерства, государственные комитеты издают нормативные правовые акты в форме **приказов, инструкций**, административные ведомства - в форме **постановлений, приказов и инструкций**.

Издаваемые министерствами, государственными комитетами и ведомствами акты иных наименований (положения, правила и др.) утверждаются соответственно приказами или постановлениями (ст. 19 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

3. Иерархия нормативных правовых актов и соотношения законодательства.

В зависимости от того, каким органом принят нормативный акт, определяется его юридическая сила, которая указывает на место акта, его значение, его верховенство или подчиненность и зависит от органа издавшего акт, его полномочий и компетенции. Нормативно-правовые акты образуют иерархическую систему, в которой нижестоящие нормативные акты не должны противоречить вышестоящим.

Конституция Кыргызской Республики обладает высшей юридической силой

Согласно действующему законодательству Кыргызской Республики предусматривается следующая **иерархия нормативных правовых актов**:

Конституция Кыргызской Республики;

Конституционные законы Кыргызской Республики;

Кодексы Кыргызской Республики, законы, а также указы Президента Республики, имеющие силу закона;

Постановления Жогорку Кенеша Кыргызской Республики;

Указы Президента Кыргызской Республики;

Постановления Правительства Кыргызской Республики;

Нормативные акты национального банка Кыргызской Республики, акты министерств, государственных комитетов, административных ведомств;

Нормативные решения органов местного самоуправления и местных государственных администраций

Каждый из нормативных правовых актов нижестоящего уровня не может противоречить нормативным правовым актам вышестоящего уровня.

Приведенное правило довольно часто нарушается на том или ином уровне иерархии. В этом случае, а также в других случаях, когда противоречия имеются в актах одной юридической силы действуют несколько основных принципов для определения того, какой из взаимоисключающих норм пользоваться:

1. Если противоречия содержатся в двух нормативных правовых актах разной юридической силы, то используют норму, введенную актом большей юридической силы (ст. 6 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

2. Если противоречия встречаются в нормативных правовых актах равной юридической силы, то используют норму, введенную более поздним нормативным актом.

3. Если противоречия встречаются в нормативных правовых актах одной юридической силы, то акты разделяют на "общие" и "специальные" и используют специальные нормы.

Вне иерархии нормативных правовых актов находятся международные договоры, в которых участвует Кыргызская Республика, которые являются своеобразным видом юридических актов **-нормативными договорами**. В соответствии со статьей 8 Закона "О нормативных правовых актах" "в случае несоответствия закона или иного нормативного правового акта Кыргызской Республики заключенным в установленном порядке международным договорам, в которых участвует Кыргызская Республика, или общепризнанным нормам международного права применяются правила, установленные этими договорами и нормами".

Порядок и условия заключения международных договоров регулируется Законом "О международных договорах". Поэтому для определения относится ли тот или иной договор к категории международных необходимо обратиться к данному Закону.

Обычаи делового оборота

Некоторые нормативные правовые акты, в частности Гражданский Кодекс Кыргызской Республики в ст.4 предусматривает, что правоотношения могут регулироваться обычаями делового оборота, если они не противоречат действующему законодательству. Под обычаями делового оборота следует понимать сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано оно в каком-либо документе или нет. Из смысла ст.5 п.1. Гражданского Кодекса Кыргызской Республики вытекает требование об обязательности применения обычаев делового оборота в случае, если суд или другой правоприменительный орган обнаружит нормативно-правовую "пробельность" в регулировании того, или иного круга предпринимательских отношений. При этом необходим учет юридического "веса" обычаев делового оборота. В иерархии применяемых правовых средств обычаи делового оборота занимают место после нормативных актов и договора участников предпринимательской деятельности.

4. Публикация и вступление в силу нормативных правовых актов Кыргызской Республики

Опубликование нормативных правовых актов

Законы, указы Президента Кыргызской Республики, постановления Правительства Кыргызской Республики, а также нормативные правовые акты министерств, государственных комитетов, административных ведомств, т.е. акты, распространяющие свое действие на неподведомственные им предприятия, учреждения, организации, а также на граждан и их объединения, публикуются (кроме актов, содержащих государственную или иную охраняемую законом тайну) в открытых официальных изданиях.

Нормативные правовые акты, затрагивающие:

- 1) права, свободы и обязанности человека и гражданина;
- 2) классификацию или оценку товаров для таможенных целей или ставки таможенных пошлин, налогов или других сборов, или требования, ограничения или запреты на импорт или экспорт, или связанные с этим переводы платежей или касающиеся их продажи, распространения, транспортировки, страхования, складирования, инспекции, выставления, переработки, смешивания или другого использования;

Курс «

3) стандарта' правовые **официаль**
правовых *i*

По, нормативн Ведомостя Кыргызско Кыргызско

Во нормативи регистраци

Оф] допускаете *Республик}*.

В нормативнь

Вст

Всг
завершенну
влился в пе
действующ!



Законы КР

Зако большинств опубликова] определены! акты вступа

6 *Финансируется VSAID (Американское агентство по международному развитию)*

3) таможенное дело, антидемпинговые, защитные, компенсационные меры, стандартизацию и сертификацию, санитарные и фитосанитарные меры, а также другие нормативные правовые акты, касающиеся внешней торговли, **не применяются, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения** (ст. 39 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

Под официальным опубликованием понимается опубликование законов и других нормативных правовых актов в газете "Эркин-Тоо", Своде законов Кыргызской Республики, Ведомостях Жогорку Кенеша Кыргызской Республики и Сборнике законов и актов Президента Кыргызской Республики (ст. 2 Закона Кыргызской Республики «О порядке опубликования Законов Кыргызской Республики»).

Во всех случаях, когда законодательством предусмотрена государственная регистрация нормативных правовых актов, они могут быть опубликованы лишь после государственной регистрации.

Официальное опубликование нормативных правовых актов не в полном изложении не допускается (ст. 42 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики»).

В правоприменительной практике должны использоваться официальные публикации нормативных правовых актов.

Вступление в силу нормативных правовых актов Кыргызской Республики

Вступление нормативного правового акта в силу свидетельствует о том, что он приобрел законченную юридическую форму, занял свое место в иерархии нормативных правовых актов и вошел в правовую систему государства и начал регулировать общественные отношения, т.е. стал действующим нормативным правовым актом.

Законодательством предусмотрено обязательное опубликование (обнародование) большинства нормативных правовых актов. Нормативный правовой акт, подлежащий обязательному опубликованию, вступает **в силу** - начинает регулировать общественные отношения - через определенный период времени после его опубликования. Лишь немногие нормативные правовые акты вступают в силу с момента их официального опубликования.

Вступление в силу нормативных правовых

актов Кыргызской Республики

Вид документа	Время вступления в силу	Государ-я регистрация в Минюсте КР	Официальное опубликование
Законы КР	Порядок вступления в силу законов определяется законом. Законы КР, подлежащие обязательному опубликованию вступают в силу по истечении десяти дней с момента опубликования, если иное не предусмотрено в самом законе или в законе о порядке введения его в действие. Законы, предусмотренные пунктами 2 и 3 ч. 2 статьи 39 Закона Кыргызской Республики «О нормативных	Не требуется	Законодательные акты публикуются в газете "Эркин-Тоо", Своде законов Кыргызской Республики, Ведомостях Жогорку Кенеша Кыргызской Республики и Сборнике законов и актов Президента Кыргызской Республики

правовых актах Кыргызской Республики»
(законы, касающиеся классификации или оценки товаров для таможенных целей или ставок таможенных пошлин, налогов или других сборов, и т.д.) вступают в силу не ранее пятнадцати дней с момента опубликования, за исключением срочных обстоятельств, связанных с охраной здоровья, окружающей среды и национальной безопасностью.

Постановления Жогорку Кенеша

Со дня подписания, если иное не предусмотрено Постановлением.

Не требуется

В газете "Эркин-Тоо", Ведомостях Жогорку Кенеша Кыргызской Республики

Указы Президента КР

Со дня подписания, если иное не установлено Указом Президента.

Акты Президента КР, имеющие нормативный характер и касающиеся прав, свобод человека и гражданина, вступают в силу на всей территории Кыргызстана одновременно по истечении десяти дней с момента их опубликования в газетах "Эркин Тоо", "Свободные горы", "Кыргыз туусу", "Слово Кыргызстана", если не предусмотрен иной срок введения их в действие.

Указы Президента КР, предусмотренные пунктами 2 и 3 части второй статьи 39 Закона Кыргызской Республики «О правовых актах Кыргызской Республики» вступают в силу не ранее пятнадцати дней с момента исключения срочных обстоятельств, связанных с охраной здоровья, окружающей среды и

Не требуется

Указы Президента КР

публикуются в газете

"Эркин-Тоо",

"Свободные горы",
"Кыргыз туусу", "Слово
Кыргызстана и
Сборнике актов|
Президента Кыргызской Республики

8

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

	национальной безопасностью.		
Постановления Правительства КР	<p>Со дня их принятия (ст. 28 Закона Кыргызской Республики «О правительстве Кыргызской Республики»), если иное не установлено в самом Постановлении.</p> <p>Нормативные правовые акты Правительства Кыргызской Республики предусмотренные пунктами 2 и 3 части второй статьи 39 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» вступают в силу не ранее пятнадцати дней с момента опубликования, за исключением срочных обстоятельств, связанных с охраной здоровья, окружающей среды и национальной безопасностью.</p>	Не требуется	<p>Постановления Правительства публикуются в Приложении к газете "Эркин-Тоо", Нормативные акты Правительства КР министерств, государственных комитетов, административных ведомств, Социального фонда КР и местного самоуправления г. Бишкек.</p>
НПА министерств и ведомств	<p>вступают в силу после их государственной регистрации в органах юстиции и официального опубликования, если в нормативном правовом акте, прошедшем государственную регистрацию, указан срок его вступления, то данный акт вступает в силу с указанного срока после официальной его публикации.</p> <p>Нормативные правовые акты министерств и ведомств, предусмотренные пунктами 2 и 3 части второй статьи 39 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» вступают в силу не ранее пятнадцати дней с момента опубликования, за исключением срочных обстоятельств, связанных с охраной здоровья, окружающей среды и национальной безопасностью.</p>	Обязательна для всех актов нормативного характера Незарегистрированные не имеют юридической силы.	<p>Нормативные правовые акты министерств и ведомств публикуются в Приложении к газете "Эркин-Тоо", "Нормативные акты Правительства Кыргызской Республики министерств, государственных комитетов, административных ведомств, Социального фонда Кыргызской Республики и местного самоуправления г. Бишкек</p>

В нормативных правовых актах или актах о введении их в действие могут быть указаны иные сроки введения в действие отдельных частей, глав, статей нормативных правовых актов, чем установленные для всего акта в целом.

Нормативные правовые акты, содержащие государственные секреты республики или иную охраняемую законом тайну, вводятся в действие (вступают в силу) со дня их принятия или в сроки, указанные в самом акте.

5. Принципы действия нормативных правовых актов

Нормативный акт вступает в силу и начинает действовать в течение определенного времени (**действие во времени**), на определенной территории (**действие в пространстве**) и распространяется на определенный круг лиц (**действие по кругу лиц**).

Действие нормативных актов во времени начинается с момента их вступления в силу и заканчивается моментом утраты юридической силы. По общему правилу нормативный акт не имеет обратной силы, т. е. его действие распространяется лишь на отношения, возникшие после вступления нормативного акта в силу.

Нормативный правовой акт начинает действовать с момента введения его в действие.

Как правило, действие нормативного правового акта распространяется на общественные отношения, возникшие после того, как он был введен в действие.

Соответственно, действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до того как он был введен в действие.

Исключения из этого правила представляют случаи:

- 1) когда обратная сила нормативного правового акта или его части предусмотрена им самим или актом о введении в действие нормативного правового акта;
- 2) когда нормативный правовой акт устраняет или смягчает ответственность за правонарушение, предусмотренную ранее.

Нормативные правовые акты, устанавливающие или усиливающие ответственность, возлагающие новые обязанности на граждан или ухудшающие их положение, обратной силы не имеют. Нормативные правовые акты рано или поздно теряют свою юридическую силу (прекращают свое действие):

- по истечении срока, на который был принят акт или его часть (части);
- принятия нового нормативного правового акта, который по иному регулирует положения ранее изданного правового акта, его части (часть) или который поглощает ранее изданный акт или его часть (часть), даже если в новом нормативном акте не указывается на утрату силы прежнего нормативного акта.
- признания принятого акта неконституционным, в порядке установленном Конституцией КР;
- признание акта или его части (частей) утратившим силу органом, принявшим этот акт, или иным уполномоченным на это органом.

Нормативные акты различаются также в зависимости от того, распространяется ли их действие на всю территорию страны или на ее определенную часть.

Действие нормативного акта в пространстве зависит от того, каким органом он принят.

В ряде случаев в нормативном акте может быть установлено его действие лишь на определенную территорию.

Пример. *Постановление Бишкекского Кенеша.*

Как правило, нормативные акты обязательны для всех субъектов, находящихся на территории действия нормативного акта (как граждан, так и юридических лиц). Но иногда нормативные акты предназначены лишь для определенного узкого круга лиц.

Действие нормативного акта по кругу лиц означает его распространение на ту или иную группу лиц.

Пример: Закон «О налоговых консультантах»

Список нормативных правовых актов

1. Конституция Кыргызской Республики от 5 мая 1993 г.
2. Гражданский кодекс КР от 8 мая 1996 № 15, ч.1.
3. Закон КР от 1 июля 1996 г. № 34 «О нормативных правовых актах»
4. Закон КР от 14 февраля 1997 г. № 9 «О порядке опубликования законов КР»

Задачи к теме 1

Задача 1-1

Рахматов предъявил иск к гостинице «Достук» о взыскании стоимости плаща, костюма и рубашки, которые были похищены во время его проживания в гостинице. Гостиница возражала против иска, ссылаясь на то, что Рахматов находился в общем номере и в соответствии с распоряжением администрации гостиницы должен был сдать свои вещи в камеру хранения, работающую в гостинице круглосуточно. В указанном распоряжении говорится также, что администрация не несет ответственности за пропажу из номеров гостиницы вещей, не сданных в камеру хранения. Это распоряжение было вывешено в гостинице на видном месте, и Рахматов не мог не знать об установленных гостиницей правилах.

Адвокат Рахматова обратил внимание суда на то, что распоряжение администрации гостиницы не является нормативным правовым актом и противоречит ст. 919 Гражданского кодекса КР, в соответствии с которой гостиница отвечает как хранитель и без особого о том соглашения за утрату или пореждение вещей (за исключением денег, иных валютных ценностей и ценных бумаг), внесенных в гостиницу проживающим в ней лицом. Статья 919 также предусматривает, что гостиница не освобождается от ответственности за не сохранность вещей проживающих в ней лиц, даже если она сделает объявление о том, что не принимает на себя этой ответственности.

Представитель гостиницы в свою очередь сослался на п. 37 Правил проживания в гостиницах города, утвержденных решением Кенеша города, в котором сказано, что гостиница не отвечает за утрату вещей, не сданных на хранение.

Вы - судья, какое решение вы вынесете?

Задача 1-2

Постановлением Жогорку Кенеша КР 29 июня 2001 года был утвержден Порядок определения стоимости патента для юридических и физических лиц, осуществляющих экономическую деятельность на патентной основе в обязательном порядке. В перечень видов экономической деятельности, которые осуществляются на основе обязательного патента вошли услуги обменных бюро. В постановлении была указана дата вступления в силу постановления 1 августа 2001 года. ГНИ, проверяя в январе 2002 года предпринимателя Волкову, осуществляющую предпринимательскую деятельность путем открытия обменного бюро, указала, что ей необходимо приобрести патент. Однако Волкова отказалась, мотивируя тем, что она осуществляет свою деятельность на основе свидетельства о государственной регистрации частного предпринимателя, и постановлении ничего не знает, так как оно не было опубликовано в средствах массовой информации, поэтому ей патент не нужен. Представители ГНИ не согласились с Волковой и напомнили ей, что в постановлении указана дата вступления в силу 1 августа 2001 года, следовательно, оно уже действует и Волкова обязана приобрести патент. В связи с неисполнением требований налоговой инспекции Волкова была привлечена к административной ответственности. Волкова обратилась в судебные органы с обжалованием постановления о привлечении в административной ответственности.

Чьи доводы, по Вашему мнению, правомерны?

Тесты к теме 1

1. **Пронумеруйте следующие нормативные правовые акты в порядке приоритетности: (1- наиболее приоритетный, 8 - наименее приоритетный):**
 - указ Президента КР, имеющий силу закона
 - постановление Жогорку Кенеша КР
 - конституционный закон КР
 - кодекс КР
 - указ президента КР
 - постановление Правительства КР
 - НПА министерства финансов КР
 - решение городского кенеша
2. **Правом толкования и разъяснения действующих нормативных правовых актов наделены:**
 - А. Пленум Верховного суда, судебные органы КР
 - Б. Международные договоры, Жогорку Кенеш КР
 - В. Пленум верховного суда, Жогорку Кенеш КР
 - Г. Жогорку Кенеш КР, Пленум верховного суда, Правительство КР, уполномоченное Президентом, министерства, государственные комитеты и административные ведомства, уполномоченные правительством
3. **Какое из следующих утверждений ошибочно?**

не может

 - А. Каждый из нормативных правовых актов нижестоящего уровня противоречит нормативным правовым актам вышестоящих уровней
 - Б. При наличии противоречий в нормах права нормативных правовых актов одного уровня действуют нормы акта принятого позднее
 - В. В случае противоречия законодательства и международных договоров, ратифицированных КР, приоритет отдается этим международным договорам
 - Г. При наличии противоречий в нормах права нормативных правовых актов одного уровня, оба нормативных правовых актов не применяются и действуют нормы права нормативного правового акта вышестоящего уровня
4. **Какая из следующих газет признается официальным изданием, в котором должны публиковаться нормативные правовые акты, касающиеся прав, свобод и обязанностей граждан?**
 - А. Вечерний Бишкек
 - Б. Слово Кыргызстана
 - В. Эркин-Тоо
 - Г. Кыргыз-туусу

Нормативные правовые акты начинают действовать с момента...

 - А. Опубликования в официальных изданиях с соблюдением всех формальностей,
- Б. В. Г. Как
предусмотренных законодательством
Принятия этих актов уполномоченным органом или должностными лицами
Вступления в силу в предусмотренном законодательством порядке
6. После подписания Президентом **правило, действие НПА распространяется на общественные отношения, возникшие после того, как он был введен в действие. Соответственно, действие НПА не распространяется на отношения, возникшие до того, как он был введен в действие. Однако из этого правила существуют исключения. НПА может распространять свое действие на отношения, возникшие до того, как они были введены в действие...**
 - А. Когда обратная сила НПА или его части предусмотрена им самим или актом о введении в действие НПА
 - Б. Когда НПА устраняет или смягчает ответственность за правонарушение, предусмотренное ранее
 - В. Когда НПА ужесточает ответственность за правонарушение, предусмотренную

ранее; Д. Как в случае (а), так и в случае (б)

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

13

7. Какое из следующих утверждений ошибочно?

- А. Нормативный правовой акт (его часть или части) прекращает свое действие в случае истечения срока, на который был принят акт или его часть (части)
- Б. НПА (его часть или части) прекращает свое действие в случае принятия нового НПА, которому противоречат положения ранее изданного правового акта, его части (часть) или который поглощает ранее изданный акт или его часть (части)
- В. НПА (его часть или части) прекращает свое действие в случае признания акта или его части (частей) утратившими силу органом, принявшим этот акт, или иным уполномоченным на это органом
- Г. НПА (его часть или части) прекращает свое действие в случае, когда государственный орган. Ответственный за применение этого НПА, принимает решение не применять этот НПА

**Тема 2: Система нормативно-правовых актов, регулирующих
предпринимательскую деятельность**

1. Бизнес право и общие области законодательства
 - а. Конституция
 - б. Административный кодекс
 - в. Международное частное право
 - г. Бизнес право
 2. Законодательство по особым областям предпринимательской деятельности
 - а. Нормативно-правовые акты
 - б. Законодательство по поддержке и защите предпринимательской деятельности
- Список основных нормативных правовых актов и дополнительной литературы

Система права Кыргызской Республики предусматривает следующие основные отрасли права: государственное, административное, финансовое, трудовое, гражданское, семейное, земельное, уголовное, уголовно-процессуальное, гражданско-процессуальное, арбитражно-процессуально?.

Не менее основополагающим является деление права на международное - (международное (публичное) **право**, регулирующее отношения между государствами и устанавливающее статус международных организаций и **международное частное право**, определяющее правила гражданско-правовых взаимоотношений с участием иностранных физических и юридических лиц, либо нормы о статусе имущества, находящегося за границей) и **национальное**, целиком находящееся в компетенции одного государства.

1. Бизнес право и общие области законодательства

Основная и фундаментальная отрасль права любого государства - государственное (конституционное) право, так как на его основе формируются другие отрасли права. Государственное (конституционное право) закрепляет основы общественного строя, основные права, свободы и обязанности граждан, национально-государственное устройство, избирательную систему, порядок создания и компетенцию органов государственной власти и управления, порядок принятия нормативных актов.

Административное право регулирует общественные отношения, складывающиеся в процессе, реорганизации и ликвидации органов управления всех уровней, их перечень, цели и задачи, компетенцию, структуру, порядок функционирования. Административное право характеризуется наличием отношения «власть-подчинение» и регулирует отношения неравноправных субъектов.

Финансовое право регулирует отношения по накоплению и распределению государственных финансов: порядок формирования государственного бюджета, бюджетные права государственных органов, порядок составления и утверждения бюджета, контроль за его соблюдением. Большую часть финансового права составляют нормы так называемого налогового права, особенностью которого является наличие отношений «власть-подчинение».

Трудовое право регулирует трудовые отношения, возникающие между работниками и организациями всех форм собственности (работодателями): вопросы заключения и расторжения трудового договора, права и обязанности работников и работодателей, продолжительность рабочего времени и отдыха, порядок определения и выплаты заработной платы, вопросы трудовой дисциплины, процедуру разрешения трудовых споров.

Гражданское право упорядочивает большую часть отношений в обществе, так как регулирует имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, а также некоторые личные неимущественные отношения. Гражданское право регулирует порядок заключения и исполнения различных договоров, вопросы наследования, авторства, изобретательства, жилищные отношения. Основу гражданского права составляет следующая совокупность принципов:

- 1) правовое равенство субъектов гражданского права
- 2) равенство всех форм собственности
- 3) неприкосновенность собственности
- 4) свобода договора
- 5) свобода предпринимательства

Финансируется VSAID (Американское агентство по международному развитию)

15

- б) неприкосновенность личности, личных прав и свобод субъекта
- 7) неприкосновенность интеллектуальной собственности
- 8) осуществление прав своей волей и в своем интересе
- 9) недопустимость злоупотреблений правом Как видим, главная особенность гражданского права заключается в том, что оно регулирует

отношения между равноправными и независимыми субъектами, которые вступают в отношения между собой по собственной воле.

Пример. Уплата налога влечет переход имущества (денежных средств) от налогоплательщика к государству. Но эти субъекты не являются равноправными и свободными в своем выборе, поэтому эти отношения регулируются не гражданским, а финансовым (налоговым) правом.

2. Законодательство по особым областям предпринимательской деятельности

С развитием рыночных отношений и возникновением предпринимателей на базе гражданского права выделилась отрасль коммерческого права.

Коммерческое право регулирует отношения между профессиональными предпринимателями (гражданами и организациями), формирующиеся в процессе передачи созданных товаров и продукции от производителей к хозяйственным потребителям и предпринимателям, осуществляющим розничную торговлю товарами.

Предпринимательское право возникло на основе существовавшего в нашей стране хозяйственного права и регулирует отношения предпринимателей между собой, а также влияние государства на предпринимательскую деятельность. Предпринимательское право включает в себя нормы гражданского, коммерческого, финансового, административного и других отраслей права.

Справка. Между юристами ведутся давние споры по поводу существования смежных с гражданским отраслей права. Однако, постоянный динамизм, развитие общественных отношений - объективная реальность нашего времени. Одни отрасли утрачивают свое значение, поскольку регулируемые ими отношения устаревают. Такова судьба, например, колхозного права. Другие, наоборот видоизменяются и создаются новые. Появление специфического предпринимательского права так же неизбежно в условиях современного общества, как было неизбежно появление экологического, медицинского, информационного и других отраслей права.

Безусловно, предпринимательская деятельность регулируется огромным количеством нормативно-правовых актов, относящимся к различным отраслям права и в практической деятельности зачастую сложно разделить сферу правового регулирования каждой отрасли права.

Основой правового регулирования является Конституция Кыргызской Республики, принятая 5 мая 1993 г. - основной Закон Кыргызской Республики, представляющий собой юридическую базу для всего действующего законодательства.

Вторым по значению нормативным правовым актом, регулирующим гражданские и предпринимательские отношения является Гражданский Кодекс Кыргызской Республики. Первая часть которого введена в действие с 1 июня 1996 г., а вторая часть 5 января 1998г. Кроме того, существует большое количество нормативных актов, регулирующих отдельные вопросы предпринимательской деятельности. Среди них: Закон "О хозяйственных товариществах и обществах", Закон "О защите прав предпринимателей", Закон "О лицензировании", Закон "О банкротстве" и многие другие.

Список нормативных правовых актов

1. Конституция Кыргызской Республики от 5 мая 1993 г.;
2. Гражданский кодекс Кыргызской Республики, от 8 мая 1996 г. № 15, ч. 1;
3. Закон КР от 1 июля 1996 г. N 34 "О нормативных правовых актах";
4. Закон КР от 14 февраля 1997 № 9 "О порядке опубликования законов КР"

Задачи к теме 2

Задача 2-1

ОсОО "Знание" обратилось с иском в арбитражный суд о признании недействительным уведомления налоговой инспекции о начислении налога за оказание платных услуг населению на сумму 250 000 сом за период с 7 июля 1997 г. по 7 июля 1998 г. „*t-i* ОсОО "Знание" в течение этого периода оказывало гражданам услуги образования

и не начисляло этот налог на образовательные услуги, руководствуясь Постановлением Бишкекского городского Кенеша, установившего полное освобождение от уплаты этого налога услуги образования на территории г. Бишкек.

Данный налог относится к категории местных налогов и в соответствии со ст. 201 Налогового Кодекса местные органы самоуправления вводят этот налог на своей территории. Ставка этого налога в соответствии со ст. 195 НК **не может превышать 2 %**, (а следовательно по усмотрению местных органов может быть и ниже).

Налоговая инспекция, не согласившись с мнением ОсОО "Знание" считает, что Бишкекский кенеш был не вправе устанавливать такую льготу. Статья 206 НК КР, запрещает местным органам власти устанавливать льготы по этому виду налога.

Вы - судья, какое решение примите ?

Задача: 2-2

Продюсерский центр "Марко" организует проведение спектаклей в Русском драмтеатре г.Бишкек с приглашением известных артистов из Москвы. В октябре 1999г. было организовано два таких спектакля.

Вскоре после этого Налоговая инспекция Первомайского района направила уведомление Продюсерскому Центру "Марко" с требованием оплатить местный налог (ст. 194 Налогового Кодекса) в размере 10 % со всей стоимости проданных билетов (в театре перед началом спектакля были установлены налоговые посты, в результате чего были получены данные для расчета налога). Налоговая инспекция руководствовалась Постановлением Бишкекского городского Кенеша, который установил ставку этого налога для видео салонов в размере 10 % от минимальной месячной заработной платы с каждого посадочного места в месяц, для иных концертно-зрелищных мероприятий 10 % от стоимости каждого проданного билета.

Бишкекский Кенеш относит к плательщикам данного налога все организации, проводящие любые культурно-зрелищные мероприятия, а именно: театры, кинотеатры, филармонии, дома культуры, дискотеки, боулинг центры, парки развлечений, различные шоу, цирковые представления ит.д

П. 1.ст. 194 Налогового Кодекса устанавливает круг субъектов, являющихся плательщиками налога с видео салонов и концертно-зрелищных мероприятий, это - юридические и физические лица, имеющие видео салоны, проводящие массовые концертно-зрелищные мероприятия на открытых площадках, стадионах и во дворцах спорта, а также осуществляющие видео показ на них.

Продюсерский Центр не согласившись с требованием районной налоговой инспекции обратился с жалобой в Республиканскую налоговую инспекцию.

Вы - начальник апелляционно-юридического отдела РГНИ, какое решение примите ?

Тесты к теме 2

1. Какой нормативный правовой акт обладает высшей юридической силой?

- А. Указ Президента, имеющий силу закона
- Б. Конституция
- В. Закон, вносящий изменения и дополнения в Кодекс
- Г. международный договор

2. Нормативный правовой акт, который содержит всю ли основную массу норм, детально или непосредственно регулирующих определенную сферу общественных отношений, это:

- А. Указ Президента
- Б. Кодекс
- В. Постановление Правительства
- Г. Постановление Жогорку Кенеша

3. Какой из следующих юридических актов не является нормативным правовым актом?

- А. Указ Президента
- Б. Нормативное постановление Жогорку Кенеша
- В. Распоряжение Правительства
- Г. Приказ министерства финансов

4. Основу гражданского права составляет следующие принципы:

- А. Правовое равенство субъектов гражданского права
- Б. Приоритет государственной собственности
- В. Иерархия субъектов предпринимательской деятельности
- Г. Равноправие супругов

1.

2. 3. 4. 5. 6. 7. 8.

Источником международного права являются:

- А. Резолюции Организации Объединенных наций
- Б. Международные соглашения
- В. Международные соглашения, ратифицированные странами, их подписавшими
- Г. Решения Европарламента

Тема 3: Юридические лица. Филиалы и представительства

1. Концепция и характеристики юридического лица
2. Виды и характеристика юридического лица
3. Правоспособность юридических лиц
4. Наименование и местонахождение юридического лица
5. Учреждение юридического лица
6. Государственная регистрация юридических лиц
7. Реорганизация юридического лица
8. Филиалы и представительства

1. Концепция и характеристики юридического лица

Юридические лица являются очень важными субъектами гражданских правоотношений, осуществляющими свою деятельность во многих сферах общественной и хозяйственной деятельности. Ст. 83 ГК КР дает следующее определение юридического лица:

Юридическое лицо - организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, и быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

Из вышеприведенного определения легко можно выделить **основополагающие признаки юридического лица:**

- 1) имущественная обособленность;
- 2) возможность нести самостоятельно имущественную ответственность по своим обязательствам;
- 3) выступление в гражданском обороте от своего имени;
- 4) организационное единство.

Имущественная обособленность юридического лица проявляется в том, что за ним закреплено имущество, которым юридическое лицо вправе владеть, пользоваться и распоряжаться, хотя в некоторых случаях право распоряжения ограничивается.

Форма закрепления имущества - различна. Чаще всего имущество принадлежит юридическому лицу на праве собственности. В других случаях имущество принадлежит юридическому лицу на праве хозяйственного ведения. Таковыми могут быть только государственные предприятия, которые имеют определенные ограничения на право распоряжения. Наконец, за некоторыми юридическими лицами, также в большинстве своем государственными, имущество закрепляется на праве оперативного управления. Такие права, в части распоряжения являются еще более ограниченными по сравнению с правом хозяйственного ведения.

Но во всех случаях имущество:

- а) принадлежит юридическому лицу;
- б) служит материальной базой его самостоятельной деятельности;
- в) служит источником погашения задолженности и материальной ответственности юридического лица по его обязательствам с другими субъектами;
- г) фиксируется самостоятельным балансом данного юридического лица (самостоятельной сметой, когда речь идет об учреждении).

Но своим обязательствам юридическое лицо отвечает всем принадлежащим ему имуществом, т.е. не только тем, что принадлежит ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но и тем, какое охватывается его обязательственными правомочиями (к примеру, дебиторская задолженность).

То есть идет разграничение ответственности юридического лица от ответственности его учредителей и наоборот.

Из этого правила, законом предусмотрен ряд исключений, направленных на усиление защиты

интересов кредиторов. Но даже в этих случаях, учредители отвечают субсидиарно.

Под **субсидиарной ответственностью** понимается дополнительная ответственность лица к ответственности другого лица, являющегося основным должником. То есть в рассматриваемом случае в первую очередь несет ответственность само юридическое лицо, и только в случае недостачи имущества юридического лица ответственность будут нести его учредители (участники).

Субсидиарная ответственность по долгам юридического лица возможна и в силу:

- а ст. 114 ГК КР по долгам полного товарищества,
- а ст. 138 ГК КР по долгам общества с дополнительной ответственностью, а ст. 152 ГК КР по долгам производственного кооператива,
- ст. 160 ГК КР ответственность членов потребительского кооператива по долгам кооператива, а ст. 344 ГК КР ответственность, принятая на себя поручителем по обязательствам

юридического лица.

Законодательные акты предусматривают и некоторые другие, менее распространенные случаи.

Так, раздел 3.12. Правил о порядке применения процедур процесса банкротства, утвержденных постановлением Правительства Кыргызской Республики от 30 декабря 1998 года № 865 предусматривает ответственность участников, руководителей по долгам юридического лица, в случае если они своевременно не подали в установленном порядке заявление о признании юридического лица банкротом.

В качестве следующего примера можно привести ответственность основной организации по долгам ее дочерней организации, когда основное общество по договору имеет право давать дочернему обществу обязательные для него указания (п. 2 ст. 150 ГК КР).

Дополнительная ответственность учредителей (участников) юридических лиц по долгам последних может быть установлена также учредительными документами. При этом учредительный договор и (или) устав могут предусматривать более высокую ответственность, но не могут ограничивать ее ниже тех пределов, установленных императивными нормами закона.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что никакие учредительные документы открытого акционерного общества не вправе возлагать дополнительную ответственность по долгам акционерного общества на акционеров.

Общий юридический статус юридического лица не допускает его ответственности по личным долгам его учредителей, участников, работников. Вместе с тем, на то имущество юридического лица, на которое его учредители (участники) имеют обязательственное право, может быть обращено взыскание по их долгам в добровольном или в принудительном порядке (по решению суда). Так, согласно ст. 135 ГК КР взыскание по долгам участника общества с ограниченной ответственностью в случае недостачи его имущества может быть обращено на его долю в имуществе этого общества.

Юридическое лицо выступает в гражданском обороте от своего имени. Это имеет важное правовое значение, ибо позволяет точно определить истинного субъекта и прав, и обязанностей, и ответственности. От имени другого субъекта, в том числе близко связанного с юридическим лицом, последнее, может выступать лишь в качестве представителя при наличии правового основания (доверенности, договора поручения и т.д.).

Юридическое лицо должно иметь печать со своим наименованием. Печать подтверждает в необходимых случаях, что документ действительно выдается данным юридическим лицом, поэтому она служит средством индивидуализации юридического лица в гражданском обороте.

Статья 83 ГК КР называет юридическое лицо организацией, ему свойственно организационное единство, т. е. внутренняя структура и взаимосвязь всех входящих в состав юридического лица подразделений, система органов с разграниченной между ними компетенцией, определенный внутренний распорядок деятельности и т. п.

Ни одно коллективное образование, не обладающее вместе взятыми признаками имущественной обособленности, самостоятельной имущественной ответственности и правом выступать в обороте от своего имени, не может быть признано юридическим лицом, т.е. не может быть субъектом гражданских правоотношений.

2. Виды и характеристика юридического лица

Виды юридических
лиц (ст. 85 ГК)

Коммерческие организации

преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности

Некоммерческие организации

не имеют основной целью своей деятельности извлечение прибыли и не распределяют полученную прибыль между участниками (учредителями);

могут заниматься предпринимательской деятельностью лишь постольку, поскольку это необходимо для их уставных целей.

или религиозная организация

Формы создания:

- 1 Государственные предприятия;
- 2) хозяйственные товарищества и общества;
- 3) производственные кооперативы
- 4) крестьянские хозяйства

Формы создания:

- 1) учреждения;
- 2) общественная (объединение),
- 3) потребительский кооператив,
- 4) благотворительный и иной общественный фонд,
- 5) ассоциация (союз) юридических лиц
- 6) и другие

Действующим законодательством также различаются государственные и негосударственные юридические лица.

К государственным относятся такие юридические лица (предприятия и учреждения), имущество которых полностью как единое целое принадлежит на праве собственности государству.

Все остальные юридические лица относятся к негосударственным, в том числе и те юридические лица, в которых государство имеет контрольный пакет акций или долю.

Юридические лица вправе создавать объединения в форме ассоциаций и союзов, имеющих статус юридического лица.

Ассоциации (союзы) могут действовать только как некоммерческая организация (п. 1 и 2 ст. 165 ГККР).

Юридическое лицо, вошедшее в состав ассоциации, сохраняет полную самостоятельность, добровольно уступая объединению лишь те свои права, какие считает целесообразным. Юридическое лицо во всякое время вправе выйти из состава ассоциации (союза).

3. Правоспособность юридических лиц

Особенность правового положения юридического лица заключается в том, что правоспособность и дееспособность возникают одновременно с момента его государственной регистрации. Поэтому разграничивать правоспособность и дееспособность юридического лица нельзя, вследствие чего в Гражданском Кодексе в отношении юридического лица вообще не употребляется понятие "дееспособность"

Правоспособность **юридического лица** - это его способность иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренные в его учредительных документах и нести связанные с этой деятельностью обязанности (п. 1 ст. 84 ГК КР).

Вопрос правоспособности является очень важным, поскольку от объема правоспособности юридического лица зависит: имеет ли юридическое лицо право на заключение той или иной сделки или нет.

По общему правилу, установленному п. 1 ст. 84 ГК КР объем правоспособности юридического лица определяется его учредительными документами (объем правоспособности

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

государственных органов власти, имеющих статус юридического лица, определяется Конституцией Кыргызской Республики и другими нормативными правовыми актами). Таким образом, общим правилом для всех юридических лиц является наличие **специальной правоспособности**.

Исключением из этого правила являются коммерческие организации, основанные на частной форме собственности, которые согласно абз. 2 п. 1 ст. 84 ГК КР имеют гражданские права и обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, **не запрещенные законом, т.е. наделяются общей правоспособностью**.

Таким образом, коммерческие юридические лица имеют право на совершение любых не запрещенных законом сделок, даже если они не отвечают видам деятельности, зафиксированным учредительными документами.

В особом положении находятся государственные предприятия. Предприятия, имущество которых принадлежит им на праве хозяйственного ведения, обладают более узкой правоспособностью, нежели та, которой обладают негосударственные коммерческие юридические лица. Налицо **специальная правоспособность**.

Предприятия, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления (учреждения), некоммерческие организации также создаются для осуществления лишь определенных для них видов деятельности и потому должны признаваться субъектами со **специальной правоспособностью**. Согласно ст. 87 ГК КР в учредительных документах

некоммерческих организаций и государственных предприятий, а в предусмотренных законом случаях и коммерческих организаций должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица.

Наличие у юридического лица специальной правоспособности имеет важные правовые последствия, связанные с совершением вне уставных сделок. Согласно ст. 194 ГК КР сделка, совершенная юридическим лицом в противоречии с целями деятельности, определенно ограниченными в его учредительных документах, может быть признана судом недействительной по иску заинтересованного лица.

Помимо общих границ правоспособности, которые применимы ко всем юридическим лицам, образованным в той или иной организационно-правовой форме, закон для некоторых видов юридических лиц ограничивает правоспособность с учетом содержания их деятельности. Ограничение проводится либо путем предоставления права заниматься той или иной деятельностью только определенным юридическим лицам, либо, напротив, путем запрета юридическим лицам, указанным законодательством, заниматься определенными видами деятельности.

Правоспособность юридических лиц в сфере предпринимательства может ограничиваться системой лицензирования определенных видов деятельности.

Производство и продажа ряда товаров и услуг по соображениям государственной безопасности, обеспечения правопорядка, защиты окружающей среды, собственности, жизни и здоровья граждан могут осуществляться только государственными юридическими лицами. *Например, государственная монополия на производство, хранение и реализацию спирта.*

Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент завершения его ликвидации (п.3 ст. 84 ГК КР). Однако право совершать действия, требующие лицензирования, в содержание такой правоспособности не входят. Лишь после получения лицензии указанные права вводятся в содержание правоспособности, расширяя ее границы. После истечения срока действия лицензии, признания ее недействительной, досрочном прекращении, отзыве либо приостановлении ее действия содержание правоспособности юридического лица возвращается в его прежние границы.

Для того, чтобы реализовать свою правоспособность и осуществлять принадлежащие ей права, каждая организация должна иметь **органы управления**.

В соответствии со ст.88 ГК КР юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Органы юридических лиц различных организационно-правовых форм существенно различаются между собой.

Орган юридического лица не является самостоятельным субъектом права. Поэтому он лично (если это физическое лицо), действуя в качестве органа, не приобретает для себя никаких прав и обязанностей. Эти права и обязанности приобретает юридическое лицо. Органы юридического лица могут быть:

- единоличными (директор, генеральный директор);
- коллегиальными (совет директоров, правление).

Компетенция каждого органа юридического лица определяется законом или учредительными документами.

Юридическое лицо несет ответственность по обязательствам, принятым своими органами, даже превысившими установленные для них полномочия, кроме случаев, когда орган (будучи физическим лицом) действует от своего имени, но не от имени юридического лица, а также случаев, когда другая сторона обязательства знала или заведомо должна была знать о нарушении органом своих полномочий (ст. 195 ГК). В последнем случае сделка может быть признана судом недействительной.

Юридическое лицо может приобретать гражданские права и обязанности через представителей. Границы полномочий представителей определяются обычно доверенностью (ст. 200-206 ГК).

На иностранные юридические лица, как правило, распространяются те же правила о правоспособности, какие установлены для кыргызских юридических лиц. Однако Законом «Об иностранных инвестициях в КР» предусмотрены некоторые ограничения правоспособности иностранных инвесторов, так, например, иностранные инвесторы не могут осуществлять инвестиции в отрасли, связанные с обороной, охраной национальной безопасности, здоровья населения и общественной морали.

4. Наименование и местонахождение юридического лица

Юридическое лицо выступает в хозяйственных отношениях под определенным именем, позволяющим отличить его от других юридических лиц.

Наименование юридического лица - это его словесное обозначение, позволяющее индивидуализировать юридическое лицо, т. е. выделить его из массы всех других юридических лиц того же или иного профиля, того же или иного региона, того же или иного вида.

Наименование юридического лица содержит указание на его вид, организационно - правовую форму и характер его деятельности. Оно может включать в себя дополнительную информацию, предусмотренную законодательством. Наименование юридического лица указывается в его учредительных документах (пункт 3 ст. 89 ГК).

Юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, должно иметь фирменное наименование.

Под **фирменным наименованием** понимается устойчивое полное или сокращенное наименование юридического лица, отличающее его от другого юридического лица.

Для приобретения юридическим лицом исключительного права на использование своего фирменного наименования, оно должно быть зарегистрировано в установленном законом порядке в Государственном агентстве интеллектуальной собственности при Правительстве Кыргызской Республики (Кыргызпатент). Лицо, неправомерно использующее зарегистрированное чужое фирменное наименование, по требованию обладателя права на фирменное наименование обязано прекратить использование такого наименования и возместить причиненные убытки. Лицо, незаконно использовавшее фирменное наименование (совершенное неоднократно или причинившее крупный ущерб) подлежит привлечению к уголовной ответственности (статья 191 УК).

Права и обязанности юридического лица, связанные с использованием фирменного наименования, определяются законодательством, прежде всего Законом Кыргызской Республики «О фирменных наименованиях».

Индивидуализация юридического лица через индивидуализацию его наименования вводится с целью помочь потребителям и другим субъектам найти нужное предприятие или учреждение, чаще всего индивидуально определенного хозяйственного партнера.

Помимо сведений, названных статьей 89 ГК КР, наименование юридического лица должно обязательно содержать некоторые сведения, установленные законодательными актами для определенных видов юридических лиц. Так наименование государственного предприятия должно содержать указания на принадлежность к виду государственной собственности.

Кроме сведений, которые должны включаться в наименование юридического лица по

требованиям законодательства, в это наименование по желанию учредителей могут входить и иные слова, не нарушающие запретов, например, «научный центр», «торговый дом» и т. п.

Наименование юридического лица помещается на его товарах, их упаковках, на счетах, в проспектах, на его бланках и всех официальных документах, направляемых от имени данного юридического лица государственным органам, хозяйственным партнерам и иным третьим лицам. Обладатель исключительного права на фирменное наименование может разрешить другому лицу использование своего фирменного наименования на основании концессионного соглашения.

Местонахождение юридического лица определяет также важные условия его создания и деятельности, выбор регистрирующего, налогового органа, выбор судебного органа при предъявлении иска юридическим лицом либо к юридическому лицу, определение места исполнения обязательства и т.д.

Ст. 89 ГК КР определяет местонахождение юридического лица через место его государственной регистрации, если в соответствии с законом в учредительных документах юридического лица не установлено иное. Местонахождение юридического лица указывается в его учредительных документах. Поэтому при смене местонахождения юридического лица в регистрационные документы должна быть внесена соответствующая поправка государственным регистрирующим органом.

Местонахождение филиала или представительства юридического лица отлично от местонахождения последнего. Местонахождение филиала или представительства определяется в учредительных документах создавшего их юридического лица, а также в положениях о них.

5. Учреждение юридического лица

Юридическое лицо создается его учредителями, которыми могут быть: уполномоченные государственные органы, юридические лица и граждане. Некоторые юридические лица могут создаваться только гражданами (потребительский кооператив, общественные объединения и религиозные организации и др.), другие - только юридическими лицами (ассоциация юридических лиц).

Отдельные юридические лица могут быть образованы только несколькими субъектами (полное товарищество, коммандитное товарищество), другие же могут создаваться и одним субъектом (общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью, акционерное общество), который становится единственным учредителем юридического лица.

В зависимости от характера права учредителя на имущество образованных им юридических лиц **юридические лица могут быть разделены на: учреждаемые и само учреждающиеся.**

К первому виду относятся юридические лица (например, государственные и частные учреждения), собственником имущества которых остается учредитель. Последний сохраняет свои качества субъекта права и может, будучи собственником имущества, управлять юридическим лицом средствами внешнего управления.

Ко второму виду относятся юридические лица (например, некоммерческие организации) собственником имущества которых становится само юридическое лицо, тогда как учредители после передачи своего имущества юридическому лицу утрачивают права собственности на него.

При создании само учреждающегося юридического лица его учредители входят в его состав, становятся его участниками. Они могут управлять деятельностью юридического лица лишь средствами внутреннего управления (решения общего собрания, правления, наблюдательного совета и т. п.). К таким юридическим лицам относятся акционерные общества, общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью, товарищества.

Все расходы, связанные с учреждением юридического лица, учредители покрывают собственными средствами. Все договоры в интересах будущего юридического лица (аренда помещения для деятельности, приобретение инвентаря и оргтехники) заключаются учредителями от своего имени, так как юридического лица как субъекта права еще не существует. По этой причине ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение таких договоров несут учредители (солидарную ответственность).

Учредители само учреждающегося юридического лица сохраняют свой статус и после его образования, продолжая управлять его делами. После регистрации юридического лица его учредители приобретают статус участников, состав которых может изменяться. Лица, вновь принятые в состав участников, приобретают такие же права (на участие в управлении, получение

прибыли, доли в имуществе после ликвидации юридического лица), что и первоначальные учредители, если иное не установлено учредительными документами либо решением высшего органа управления юридического лица.

От учредителей (участников) юридического лица следует отличать его работников и должностных лиц, которые получают вознаграждение за свою работу, совершают в пределах своей должностной компетенции действия, порождающие права и обязанности для юридического лица, но не вправе принимать участие с правом голоса на общем собрании участников, получать дивиденды и т. п., если иное не предусмотрено учредительными документами или решением общего собрания.

В свою очередь, учредители (участники) могут быть рабочими, служащими, должностными сотрудниками юридического лица и имеют при этом все трудовые права и обязанности, не смешиваемые с правами и обязанностями учредителя (участника) юридического лица.

Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями. Учредительный договор не заключается, если коммерческая организация учреждается одним лицом (ОсОО, ОсДО, АО). Полное и командитное товарищества создаются на основании учредительного договора, который также выполняет функцию устава.

В учредительных документах некоммерческой организации и государственного предприятия должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица.

Юридические лица осуществляют свою деятельность, руководствуясь учредительными документами, к которым согласно статье 87 ГК КР относятся **учредительный договор** и (или) **устав**. В случаях предусмотренных законом юридическое лицо не являющееся коммерческой организацией может действовать на основании общего положения об организациях данного вида.



Учредительные документы служат необходимыми предпосылками образования и деятельности юридического лица. Но между названными документами, входящими в одну «связку», существуют важные различия как по назначению, так и по содержанию каждого из них.

В учредительном договоре стороны (учредители) обязуются создать юридическое лицо, определяют порядок совместной деятельности по его созданию, условия передачи в его собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) своего имущества и участия в его деятельности. Договором определяются также условия и порядок распределения между учредителями прибыли и убытков, управления деятельностью юридического лица, выхода учредителей из его состава и утверждается его устав, если он необходим для юридических лиц

Финансируется **USAID** (Американское агентство по международному развитию)
25

данного вида.

В уставе юридического лица определяются: его наименование, местонахождение, порядок формирования и компетенция органов управления, условия реорганизации и прекращения его деятельности.

Если юридическое лицо учреждается одним лицом, то в его уставе определяются также порядок образования имущества и распределения доходов.

В уставе могут содержаться и другие положения, не противоречащие законодательству.

В отличие от учредительного договора устав необходим не только для внутренней организации деятельности юридического лица, но и для его отношений с третьими лицами. Поэтому с уставом вправе знакомиться все заинтересованные лица.

Ряд положений учредительного договора воспроизводится обычно уставом, например, о порядке голосования, порядке формирования руководящих органов и т. п.

Ни учредительный договор, ни устав прямо не направлены на регулирование взаимоотношений юридического лица с посторонними третьими лицами, эти взаимоотношения регулируются законодательством, договорами юридического лица с третьим лицом.

6. Государственная регистрация юридических лиц

Ст. 86 ГК КР устанавливает обязательность государственной регистрации для всех юридических лиц. Государственная регистрация осуществляется в порядке, определяемом Законом Кыргызской Республики «О регистрации юридических лиц». Обязательность государственной регистрации юридического лица связана с тем, что с этим связывается момент возникновения, приобретения юридическим лицом право- и дееспособности.

Государственная регистрация носит исключительно заявительный, а не разрешительный характер.

Государственная регистрация юридических лиц включает в себя:

• проверку соответствия учредительных документов создаваемых юридических лиц законам Кыргызской Республики;

• выдачу им свидетельства о государственной регистрации с присвоением регистрационного номера;

• занесение сведений о юридических лицах в единый государственный реестр

Значение регистрации заключается в том, что она:

- а) удостоверяет факт создания, реорганизации и прекращения юридического лица;
- б) позволяет вести учет созданных, реорганизованных и ликвидированных юридических лиц на территории Кыргызской Республики и осуществлять проверку соответствия их учредительных документов законам республики;
- в) позволяет вести государственный реестр юридических лиц;
- г) создает возможность предоставления государственным статистическим органам, а также другим физическим и юридическим лицам информации о созданных, реорганизованных и ликвидированных юридических лицах.

Государственная регистрация юридических лиц возложена на Министерство юстиции Кыргызской Республики и его территориальные органы (регистрарующие органы) по месту нахождения (создания) юридического лица.

От регистрации следует отличать перерегистрацию, которая проводится в том же органе, что и первоначальная регистрация, но в отличие от нее не имеет значения ни для возникновения юридического лица, ни для его прекращения. Задача перерегистрации - государственный учет и включение в объем информации, которая может быть запрошена заинтересованными лицами, изменений, внесенных в правовой статус уже зарегистрированного юридического лица.

Перерегистрация необходима в случаях (ст. 15 3-на «О государственной регистрации юридических лиц»):

- 1) коммерческие организации:

- изменения размера уставного капитала (исключая банк и иные финансово-кредитные учреждения, лицензируемые НБ КР, в случае увеличения его уставного капитала в соответствии с установленными требованиями Национального банка Кыргызской Республики);
 - изменения фирменного наименования или компетенции органов, оговоренных в учредительных документах;
 - изменения состава участников в хозяйственных товариществах, обществах с ограниченной ответственностью, обществах с дополнительной ответственностью;
 - принятия судебным органом или полномочным органом юридического лица решения о перерегистрации юридического лица.
- 2) некоммерческие организации:
- изменения наименования, статуса (для общественных объединений), видов деятельности или компетенции органов управления, оговоренных в учредительных документах;
 - в других случаях, предусмотренных законодательством КР.

Изменения, внесенные в учредительные документы по указанным основаниям без перерегистрации юридического лица, являются недействительными.

Особенности регистрации юридических лиц с иностранным участием/

1) кроме документов, предусмотренных Законом Кыргызской Республики «О государственной регистрации юридических лиц», иностранный инвестор должен представить в Министерство юстиции КР следующие документы или их нотариально заверенные копии с нотариально заверенным переводом на государственный или русский язык:

- иностранное физическое лицо - паспорт, а лица без гражданства - любой другой документ, удостоверяющий их личность;
- иностранное юридическое лицо - выписку из торгового реестра, сертификат или другой документ, удостоверяющий, что иностранный участник является юридическим лицом по законодательству той страны, где данное юридическое лицо было зарегистрировано.

2) имеющиеся или учреждаемые в свободной экономической зоне предприятия с иностранными инвестициями, а также имеющиеся или учреждаемые в свободной экономической зоне филиалы, отделения и представительства предприятий, находящиеся вне территории с в о б о д н о й экономической зоны, подлежат регистрации генеральной дирекцией свободной экономической з о н ы .

Порядок регистрации хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями устанавливается генеральной дирекцией (дирекцией) свободной экономической зоны.

Помимо регистрации и перерегистрации закон предусматривает еще одну форму обращения юридического лица к регистрирующему органу - уведомление, т. е. извещение о том, что в устав уже зарегистрированного юридического лица внесены изменения или дополнения, не требующие его перерегистрации. Такие изменения или дополнения могут касаться перемены адреса, увеличения уставного капитала, изменения компетенции органов и других вопросов.

Цель уведомления - обеспечить регистрирующий орган и заинтересованных лиц полной информацией о содержании устава юридического лица на день ознакомления с уставом.

Отказ в государственной регистрации юридического лица может последовать лишь по причине несоответствия представленных учредительных документов законам Кыргызской Республики.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

27

7. Реорганизация юридического лица

Формы реорганизации юридического лица

При слиянии происходит прекращение двух или более юридических лиц, на базе которых создается одно юридическое лицо подлежащее регистрации.

При **присоединении** происходит прекращение деятельности одного или более юридических лиц, укрупнение вновь возникшего на их базе юридического лица.

При разделении происходит прекращение одного юридического лица, на базе которого создаются два и более юридических лица.

При выделении из состава одного юридического лица выделяется два и более юридических лиц, при этом прекращения деятельности первоначального юридического лица не происходит. Поэтому первоначальное юридическое лицо подлежит перерегистрации (изменение уставного капитала), а выделившиеся, вновь возникшие юридические лица подлежат государственной регистрации.

При преобразовании происходит смена организационно-правовой формы юридического лица. Например, преобразование общества с ограниченной ответственностью в акционерное общество.

Добровольная реорганизация осуществляется по решению учредителей (участников) юридического лица или органа юридического лица уполномоченного учредительными документами на его реорганизацию. Следует иметь в виду, что для отдельных видов юридических лиц принятие решения о его реорганизации относится к исключительной компетенции высшего органа. Так, согласно ст. 148 ГК КР, к исключительной компетенции общего собрания акционеров относится решение вопроса о реорганизации или ликвидации акционерного общества.

Принудительная реорганизация может быть осуществлена по решению:

а суда (п. 1 ст. 92 ГК КР).

б уполномоченного государственного органа в отношении банков, финансово-кредитных организаций или учреждений, для которых осуществление операций, установленных в лицензии, является единственным разрешенным видом деятельности.

Принудительный порядок реорганизации юридического лица может быть применен в целях ограничения его монополистической деятельности, тогда когда доля юридического лица на соответствующем товарном рынке определенного товара превышает 35 % или

предельную величину, ежегодно устанавливаемую государственным антимонопольным комитетом.

В этом случае законом устанавливается следующий порядок реорганизации юридического лица: если учредители (участники) юридического лица, уполномоченный ими орган или орган юридического лица, уполномоченный на реорганизацию его учредительными документами, не осуществляют реорганизацию юридического лица в срок, определенный в решении суда, суд назначает внешнего управляющего юридическим лицом и поручает ему осуществить реорганизацию этого юридического лица.

С момента назначения внешнего управляющего к нему переходят полномочия по управлению делами юридического лица. Внешний управляющий выступает от имени юридического лица в суде, составляет разделительный баланс и передает его на утверждение суда вместе с учредительными

документами возникающих в результате реорганизации юридических лиц. Рассмотрение судом указанных документов является основанием для государственной регистрации вновь возникающих юридических лиц.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридических лиц в форме слияния, присоединения или преобразования может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов. Так, например, реорганизация инвестиционного фонда допускается по согласованию с Национальной комиссией по рынку ценных бумаг.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента регистрации вновь возникающих юридических лиц. При реорганизации юридического лица путем присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в государственный регистр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Реорганизация представляет собой прекращение юридического лица с переходом прав и обязанностей (правопреемства). При различных формах реорганизации правопреемство различное.

В случае *присоединения* юридического лица к другому юридическому лицу, к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

При *разделении* юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом.

При *выделении* из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них в соответствии с разделительным балансом переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица.

При *преобразовании* юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

При *слиянии* все имущественные права и обязанности каждого из них переходят к вновь созданному юридическому лицу в соответствии с передаточным актом.

При реорганизации юридического лица и передаче имущества производится его инвентаризация, которая отражается в передаточном акте или разделительном балансе, со всеми активами и пассивами, прибылью и убытками года на момент передачи имущества.

В передаточном акте и разделительном балансе должны содержаться сведения о всех должниках и кредиторах, обязательствах юридического лица (п. 1 ст. 94 ГК КР). Передаточный акт и разделительный баланс утверждаются учредителями или органом, принявшим решение о реорганизации. Передаточный акт и разделительный баланс предъявляются в орган государственной регистрации.

Действующим законодательством предусмотрены определенные гарантии прав кредиторов юридического лица при его реорганизации:

- 1) учредители (участники) юридического лица или орган, принявший решение о реорганизации, обязаны письменно уведомить об этом кредиторов реорганизуемого юридического лица;
- 2) каждый кредитор имеет право потребовать прекращения или досрочного исполнения обязательства;
- 3) кредиторы вправе требовать возмещения убытков, причиненных досрочным прекращением обязательства (п. 2 ст. 95 ГК КР);
- 4) в случае невозможности определить правопреемника реорганизованного юридического лица при реорганизации путем разделения, кредиторам предоставляется гарантия предъявления требований по обязательствам реорганизованного юридического лица к вновь возникшим юридическим лицам (ст. 95 ГК; ст. 313 ГК).

8. Филиалы и Представительства

Филиалы и представительства не являются самостоятельными юридическими лицами, хотя и представляют собой имущественно и территориально обособленные подразделения основного образовавшего их юридического лица (ст. 90 ГК КР).

Будучи частью основного юридического лица, филиал (представительство) не обладает ни одним из его основных признаков:

- а) не имеет своего обособленного имущества, имущество филиала (представительства) с учетной целью числится, как правило, на отдельном балансе, но такой баланс не является самостоятельным;
- б) выступает не от своего имени, а от имени создавшего его юридического лица;
- в) не несет самостоятельной имущественной ответственности, за его действия отвечает основное юридическое лицо.

Различие между филиалом и представительством ст. 90 ГК КР проводит по характеру выполняемых функций: представительство представляет интересы юридического лица и совершает от имени юридического лица определенные правовые действия. Филиал же выполняет все функции (или их часть) юридического лица и в том числе функций представительства.

Филиалы и представительства подлежат государственной регистрации по месту их нахождения в действующих там регистрирующих органах юстиции. Поскольку филиалы и представительства не являются самостоятельными юридическими лицами, они должны представить при регистрации копии, заверенные в установленном порядке, учредительных документов создавшего их юридического лица. Регистрация филиалов и представительств носит учетный характер.

Будучи частью юридического лица, филиал (иногда и представительство) является подразделением, четко выделенным в организационном и производственно-финансовом планах: собственные должностные лица, свои сферы деятельности, круг разрешенных действий, производственные здания, отдельный баланс, отдельный счет в банке, отдельная (учетная) государственная регистрация. Это позволяет лучше организовать работу филиала, контроль за его деятельностью, оценку результатов работы. Этому содействует утверждаемое для каждого филиала (представительства) отдельное положение.

Руководители филиалов и представительств назначаются уполномоченными органами основного юридического лица и действуют на основании выданной им генеральной доверенности. Если возникает необходимость совершения руководителем филиала (представительства) сделки, выходящей за пределы генеральной доверенности, на этот случай руководителю может быть выдана разовая доверенность.

Обязанность и ответственность по действиям руководителей филиалов и представительств >е юридическое лицо.

ь, тот факт, что представительства и филиалы иностранных предприятий, заций в целях налогообложения приравниваются к юридическим лицам (ст. 9

».

нормативных правовых актов и дополнительной литературы

- Конституция Кыргызской Республики от 5 мая 1993 г.;
- Гражданский кодекс КР (часть первая) от 8 мая 1996г. № 15;
- Налоговый кодекс КР от 26 июня 1996г. № 25;
- Закон КР от 15 ноября 1996 г. № 60 «О хозяйственных товариществах и обществах»;
- Закон КР от 24 сентября 1997 г. № 66 «Об иностранных инвестициях в КР»;
- Закон КР от 23 декабря 1999 г. № 145 «О фирменных наименованиях»;
- Закон КР от 12 июля 1996 г. № 39 «О государственной регистрации юридических лиц»;
- Хозяйствгвнное право - Круглова Н.Ю., Москва, 1999 г.;
- Предпринимательское право - Дойников И.В., Москва - 1997г.

Задачи к теме 3

Задача 3-1

Какая, по вашему мнению, наиболее приемлемая организационно-правовая форма ведения бизнеса в КР иностранным юридическим или физическим лицом?

Обоснуйте свой ответ по следующим критериям:

наличие правоспособности

возможность заниматься любыми видами деятельности, не запрещенными законодательством

ограниченная ответственность (размером вклада в уставный капитал)

наиболее благоприятный налоговый режим

возможность контроля над деятельностью органов управления.

Задача 3-2

Акционерная страховая компания «Аско» обратилась в суд с иском к спортивному клубу «Карате» о признании недействительным договора страхования спортсменов. Оспариваемый договор заключен филиалом страховой компании «Аско» на страхование членов клуба «Карате» от несчастных случаев. Филиал действовал на основании Положения о филиале страховой компании «Аско», согласно которому ему были представлены полномочия по личному страхованию физических лиц на сумму не более 100 000 сомов. Фактически четыре спортсмена были застрахованы на сумму 50 000 сомов каждый, а один - на 150 000 сомов. Страховая компания «Аско» считает, что филиал превысил свои полномочия и в соответствии со статьей 195 ГК КР сделка должна быть признана недействительной.

1. Правомерны ли исковые требования страховой компании «Аско» к спортивному клубу «Карате»?
2. Какие доводы, по вашему мнению, должны выдвинуть представители спортивного клуба?
3. Назовите документы, на основании которых должен действовать руководитель филиала.
4. От чьего имени должен быть составлен договор страхования, заключенный филиалом страховой компании?
5. Какое решение должен принять суд?

Тесты к теме 3

1. **Выделите главные признаки юридического лица:**
 - А. Печать, счет в банке, самостоятельный баланс, фирменное наименование
 - Б. Имущественная обособленность, фирменное наименование, регистрация в министерстве юстиции
 - В. Имущественная обособленность, самостоятельная имущественная ответственность, выступление в гражданском обороте от своего имени, организационное единство
 - Г. Организация, самостоятельный баланс, печать с фирменным наименованием
2. **Субсидиарная ответственность, это ...**
 - А. Дополнительная ответственность лица к ответственности другого лица, являющегося основным должником
 - Б. Ответственность совместно с основным должником
 - В. Ответственность одного учредителя по долгам другого учредителя в обществе с дополнительной ответственностью
 - Г. Ответственность членов производственного кооператива по долгам кооператива
3. **Наличие специальной правоспособности характерно для...**
 - А. акционерных обществ
 - Б. производственных кооперативов
 - В. некоммерческих организаций, государственных организаций
 - Г. крестьянских хозяйств
4. **Общей правоспособностью обладают...**
 - А. коммерческие организации
 - Б. некоммерческие организации
 - В. хозяйственные товарищества и общества
 - Г. потребительские кооперативы
5. **Местонахождением юридического лица признается**
 - А. Место нахождения его органов управления
 - Б. место регистрации его в налоговых органах
 - В. место его государственной регистрации
 - Г. страна регистрации
6. **Правоспособность юридического лица возникает**
 - А. с момента подписания учредительного договора
 - Б. с момента сдачи учредительных документов для регистрации с Министерством юстиции
 - В. с момента его государственной регистрации
 - Г. с момента постановки на учет в налоговой инспекции
7. **Руководители филиалов и представительств действуют на основании:**
 - А. положения о филиале или представительстве;
 - Б. договора между руководителем юридического лица и руководителем филиала (представительства)
 - В. устава
 - Г. доверенности
8. **Юридические лица по своим обязательствам отвечают:**
 - А. уставным капиталом
 - Б. всем принадлежащим им имуществом
 - В. имуществом учредителей
 - Г. имуществом учредителей и должностных лиц
9. **Органы юридического лица могут быть**
 - А. единоличными и коллегиальными;
 - Б. единоличными, коллегиальными и коллективными;
 - В. только коллегиальными;
 - Г. единоличными и коллективными.

Тема 4. Организационные и правовые характеристики предпринимательской деятельности.

1. а

б 2 а 3 а б 4 5

Концепция бизнеса

индивидуальное предпринимательство

крестьянское хозяйство

Коммерческие юридические лица

хозяйственные товарищества и общества

Некоммерческие юридические лица

учреждения

общественные объединения и религиозные организации

Дочерние, зависимые общества

Государственные организации

1 Концепция бизнеса

а. индивидуальное предпринимательство

Согласно действующему законодательству КР гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. В этом случае он должен получить статус индивидуального предпринимателя путем регистрации в государственных органах (органах статистики).

К лицам, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя применяются правила законодательства КР, регулирующие деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями.

Также действующим законодательством допускается осуществление гражданином предпринимательской деятельности без государственной регистрации согласно Постановлению Правительства КР от 12 августа 1996 года № 378 «Порядок декларирования лицами доходов и уплаты подоходного налога на виды деятельности, осуществляемые на патентной основе...»

б крестьянское хозяйство

Правовое положение и особенности создания крестьянских (фермерских) хозяйств регулируются Законом КР «О крестьянском (фермерском) хозяйстве». Под крестьянским хозяйством понимается субъект предпринимательской деятельности, чья деятельность основана преимущественно на личном труде членов одной семьи, родственников и других лиц, совместно ведущих производство сельскохозяйственной продукции. Причем данное производство должно базироваться на земельном участке.

Крестьянское хозяйство может существовать как юридическое лицо, либо по правилам, предусмотренным для индивидуального предпринимателя.

2 Коммерческие юридические лица.

а Хозяйственные товарищества и общества

Виды хозяйственных товариществ и обществ. Коммерческие общества и товарищества являются наиболее распространенными формами предпринимательства. Хозяйственное товарищество или общество - это такая конструкция коммерческого юридического лица, которая предназначена для длительного осуществления несколькими лицами совместной предпринимательской деятельности с целью извлечения прибыли, подлежащей разделу между ними. Создание общества одним лицом допускается законодательством скорее как исключение, нежели правило.

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) или на акции учредителей (участников) уставным капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников) или приобретения ими акций, а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности (ст. 105ХК КР).

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Отличительным признаком товарищества или общества является то, что его участники передают часть своего имущества в собственность юридического лица, уставный капитал которого таким образом оказывается разделенным на доли или вклады участников. При этом собственником вкладов участников, а также всего приобретенного либо произведенного впоследствии имущества является само общество или товарищество, а его участники сохраняют в отношении этого имущества **обязательственные права**: на получение доли дохода от деятельности юридического лица; принятие участия в управлении этой деятельностью (присутствовать и голосовать на общем собрании по всем вопросам деятельности организации, избирать и быть избранным в органы управления); право получать информацию о состоянии дел и финансов организации; право на ликвидационную квоту, а также другие права, предусмотренные законодательством и учредительными документами (ст. 105 ГККР). "

Согласно Гражданскому кодексу Кыргызской Республики в Кыргызской Республике могут создаваться следующие хозяйственные товарищества и общества:



Во многом товарищества и общества сходны, и это сходство проявляется следующим образом:

1. все они являются коммерческими организациями, ставящими основной задачей получение прибыли и распределение ее между участниками. Они обладают общей правоспособностью, позволяющей им осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом, в том числе и не предусмотренные прямо их уставами;

2. общества и товарищества являются едиными и единственными собственниками своего имущества. Несмотря на то, что их уставный (в обществах) или складочный (в товариществах) капитал разделяется на доли (вклады) участников, это не превращает их имущество в объект долевой собственности участников;

3. участники обществ и товариществ утрачивают право собственности на передаваемое в виде вкладов обществу или товариществу имущество. Взамен они получают обязательственные права требования: на часть дохода (дивиденд) и на ликвидационную квоту (часть имущества, оставшаяся при ликвидации данного юридического лица после удовлетворения требований всех его кредиторов), а также на участие в управлении делами общества, являющегося по своей природе корпоративным,

основанным на отношениях членства;

4. общества и товарищества образуются по договору их учредителей (за исключением случаев учреждения обществ одним учредителем, в этом случае общество создается только на основании устава), то есть на добровольной основе. Участники этих коммерческих организаций в соответствии с законом сами определяют структуру управления и формируют органы созданных ими юридических лиц, осуществляя в установленном законом порядке контроль над их деятельностью.

Товарищества и общества имеют больше общих черт, чем различий. Различия обществ и товариществ, проистекают из того обстоятельства, что товарищества рассматриваются законом как объединения лиц, тогда как общества - в качестве объединения капиталов. Объединения лиц, помимо имущественных вкладов, предполагают непосредственное, личное участие в делах товарищества. А так как речь идет об участии в предпринимательской деятельности, ее участник должен иметь статус либо коммерческой организации, либо индивидуального предпринимателя (п. 3 ст. 105 ГК КР). Следовательно, предприниматель может быть участником только одного товарищества, а само товарищество может состоять только из предпринимателей (то есть не вправе иметь в своем составе некоммерческие организации или граждан, не занимающихся предпринимательской деятельностью).

В отличие от этого общества как объединения капиталов не предполагают (хотя и не исключают) личного участия учредителей (участников) в своих делах, а потому допускают:

во-первых, одновременное участие в нескольких обществах, в том числе однородных по характеру деятельности (что понижает риск имущественных потерь), во-вторых, участие в них в принципе любых лиц, а не только профессиональных предпринимателей (п. 3 ст. 105 ГК КР).

во-вторых, участники товариществ несут неограниченную ответственность по их долгам всем своим имуществом (за исключением вкладчиков командитного товарищества), тогда как в обществах участники вообще не отвечают по их долгам, а несут только риск убытков (утраты внесенных вкладов), если не считать участников обществ с дополнительной ответственностью. Поскольку нельзя дважды поручиться одним и тем же имуществом по долгам нескольких самостоятельных организаций, такая ответственность свидетельствует также в пользу невозможности одновременного участия предпринимателя более чем в одном товариществе.

Учредители (участники) хозяйственных товариществ и обществ. Участниками, как товариществ, так и обществ могут быть как физические, так и юридические лица, причем в любых сочетаниях. Пункт 4 статьи 105 ГК КР предусматривает, что одни общества или товарищества могут участвовать в деятельности других обществ или товариществ (в качестве участников, учредителей). Это приводит к появлению различных «смешанных» форм, а также «материнских» (контролирующих) и дочерних компаний (обществ), которые не составляют однако, самостоятельных организационно-правовых форм.

Справка. В одних случаях законодатель называет их «учредитель», в других «участник» эти понятия близки, но не идентичны, они в значительной мере накладываются друг на друга. Участником является лицо, имеющее право на долю. Все учредители после регистрации юридического лица становятся участниками. Но не все участники являются учредителями, поскольку приобретение доли в товариществе после его регистрации не дает право считаться его учредителем. Законодатель использует термин «учредитель» когда хочет подчеркнуть, что данный участник учредил хозяйственное товарищество или общество.

Важно, чтобы при этом участниками товариществ (кроме вкладчиков в товариществах на вере) были предприниматели, тогда как на участников обществ это ограничение не распространяется.

Вместе с тем, хотелось бы отметить на ряд противоречий между Гражданским кодексом Кыргызской Республики и Законом Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах», имеющих отношение к рассматриваемому вопросу. В соответствии с п. 3 ст. 105 Гражданского кодекса Кыргызской Республики в отношении физических лиц устанавливается, что **участниками** полных товариществ и полными товарищами в командитных хозяйственных товариществах могут быть **только индивидуальные предприниматели**. Однако статья 3 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» устанавливает, что **учредителями** хозяйственных товариществ могут быть только **граждане**.

Очевиден факт, что в данном случае должны применяться положения Гражданского кодекса Кыргызской Республики (п. 6 ст. 2 ГК КР).

Общества (но не товарищества) могут быть созданы и одним лицом либо иметь единственного участника. Такие «компании одного лица» являются достаточно распространенными.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Законом может быть запрещено или ограничено участие отдельных категорий граждан в хозяйственных товариществах и обществах за исключением открытых акционерных обществ (п. 3 ст. 105 ГК КР).

Согласно 3 ст. 105 ГК КР и п. 4 ст. 3 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» органы государственной власти и местного самоуправления не могут быть учредителями хозяйственных обществ и вкладчиками в коммандитных товариществах. Государственные органы и органы местного самоуправления могут быть участниками обществ лишь в случаях, прямо допускаемых законом (например, Государственный комитет Кыргызской Республики по управлению государственным имуществом и привлечению прямых инвестиций - Фонд госимущества). Запрет на их участие вызван тем, что они могут использовать для этой цели только имущество соответствующего государственного или коммунального образования, в том числе средства налогоплательщиков, а не свои собственные, и кроме того, воспользоваться наличием определенных властных полномочий, то есть преимуществами своего публично-правового положения.

Исключение участия в обществах и товариществах отдельных категорий граждан должно устанавливаться только законом. Так, не могут быть участниками товариществ индивидуальные предприниматели, объявленные банкротами, ибо с этого момента утрачивает силу их государственная регистрация в этом качестве.

Законодательство о государственных служащих запрещает должностным лицам государственных органов одновременно участвовать в деятельности коммерческих организаций. Служащим государственного аппарата запрещено заниматься предпринимательской деятельностью (что исключает их участие в роли полных товарищей), а также самостоятельно принимать участие в управлении акционерными обществами и обществами с ограниченной ответственностью. В этом случае государственные служащие должны передать свою долю или акции в доверительное управление (ст. 13 Закона Кыргызской Республики «О государственной службе»).

Гражданский кодекс Кыргызской Республики исключает возможность для хозяйственного общества с единственным участником быть единственным участником другого хозяйственного общества (п. 2 ст. 128 и п. 5 ст. 143 ГК КР), то есть другой «компании одного лица». Отсутствие такого запрета вело бы к появлению своеобразных «матрешек», полностью устраняющих всякую ответственность создавших их физических лиц. Следует иметь в виду, что определенные ограничения на взаимное участие одних обществ и товариществ (компаний) в делах других обществ и товариществ могут предусматриваться и антимонопольным законодательством.

Права и обязанности учредителей (участников) хозяйственного товарищества и общества.

Пункт 1 ст. 106 Гражданского кодекса Кыргызской Республики и Гражданский кодекс Кыргызской Республики устанавливает гарантированный минимум прав участников всякого товарищества или общества. К ним отнесены четыре основных права:

- 1) а участие в управлении делами такой коммерческой организации (которое отсутствует только у вкладчиков коммандитного товарищества¹ и у акционеров, обладающих привилегированными акциями);
- 2) а получение необходимой информации о ее деятельности, включая право на ознакомление с бухгалтерскими книгами и иной документацией организации;
- 3) а участие в распределении прибыли (если, конечно, такая прибыль имеется в наличии);
- 4) а ликвидационную квоту.

Коммандитное товарищество состоит из двух групп участников, имеющие различные права и обязанности:

1-полные товарищи. Они осуществляют предпринимательскую деятельность от имени товарищества и несут дополнительную, неограниченную ответственность своим личным имуществом по его долгам солидарно друг с другом;

2-вкладчики (коммандитисты) вносят вклады в имущество товарищества и не отвечают личным имуществом по его обязательствам, т.е. рискуют только своим вкладом. Имеют право на получение дохода и своего вклада, а также на информацию о деятельности товарищества, могут передать свою долю или часть другому вкладчику или третьему лицу, а также в любое время выйти из товарищества и получить свой вклад. Вкладчики не имеют права управлять делами товарищества и не могут оспаривать действия полных товарищей. Роль их сводится к финансовому обеспечению.

Как специальные законы, так и учредительные документы конкретных товариществ и обществ могут расширить этот перечень, но не вправе сузить его.

Наряду с этим на участников товариществ и обществ возлагаются определенные обязанности, к ним во всяком случае относятся:

- 1) обязанность по внесению имущественного вклада (вклада);
- 2) обязанность по неразглашению конфиденциальной информации о деятельности товарищества или общества.

Учредительные документы хозяйственного товарищества и общества могут предусмотреть для ее участников и другие обязанности, например по внесению дополнительных имущественных взносов, по воздержанию от ведения аналогичной деятельности и т. д.

Следует отметить, что перечисленные в ст. 106 ГК КР права и обязанности участников обществ и товариществ являются общими для всех этих организационно-правовых форм юридических лиц. Некоторые из них предполагают наличие и иных прав и обязанностей, прямо предусмотренных законом и подлежащих отражению в учредительных документах (например, по отчуждению своей доли или ее части и т. д.). Круг этих прав и обязанностей не может быть сужен, но может быть расширен законами или учредительными документами. Неисполнение участником хозяйственного товарищества или общества своих обязанностей влечет применение финансовых и иных санкций, вплоть до исключения.

Учредительные документы хозяйственного товарищества и общества. Учредительными документами хозяйственного товарищества и общества являются учредительный договор и устав (ст. 4 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах»). Если общество создается одним лицом, учредительный договор не составляется, и такое общество действует только на основании устава.

Учредительный договор хозяйственного товарищества и общества подписывается всеми его учредителями. Устав хозяйственного общества подписывается лицом, назначенным общим собранием учредителей, управляющим данным обществом.

Подлинность подписи физического лица в учредительном договоре подлежит нотариальному удостоверению (п.п. 4-6 ст. 4 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах»).

Законодательство Кыргызской Республики устанавливает обязательный перечень сведений, который должен содержаться в учредительных документах каждого хозяйственного товарищества и общества. Этот перечень может быть расширен, но не сужен. **В учредительном договоре учредители обязуются:** создать хозяйственное товарищество и общество; установить порядок деятельности по его созданию;

определить условия передачи своего имущества в собственность товарищества и общества,

участия в его деятельности;

распределения между учредителями прибыли и убытков;

управления его деятельностью; выхода из его состава;

размер долей каждого из учредителей; состав, сроки и порядок внесения ими вкладов;

ответственность учредителей за нарушение обязанностей по внесению вкладов; размер и состав уставного капитала. В уставе хозяйственного товарищества и общества, а также в учредительном договоре хозяйственного товарищества определяются:

вид товарищества и общества, его наименование, местонахождение, срок деятельности (если он установлен при его учреждении);

полномочия руководителя, органы правления и контроля, их компетенция;

порядок образования имущества, порядок распределения прибыли и возмещения убытков, условия прекращения деятельности (реорганизации или ликвидации) товарищества и общества, а также взаимоотношения между товариществом или обществом и учредителями.

Помимо сведений, перечисленных выше в учредительных документах должны содержаться также условия, предусмотренные Гражданским кодексом Кыргызской Республики и Законом

Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» для соответствующих видов

товариществ и обществ. г

При отсутствии вышеперечисленных условий, учредительные документы признаются недействительными по требованию государственных органов, которым такое право предоставлено законодательными актами, а также по требованию иных заинтересованных лиц в судебном порядке.

Имущество. Уставный капитал хозяйственного товарищества и общества. Вклад (доля) учредителя. Имущество хозяйственного товарищества и общества составляют основные и оборотные средства, а также иное имущество, стоимость которого отражается на его самостоятельном балансе. Имущество принадлежит хозяйственному товариществу и обществу на праве собственности.

Источниками формирования имущества товарищества и общества являются:

- 1) вклады учредителей в уставный капитал;
- 2) доходы, полученные от его деятельности;
- 3) иные источники, не запрещенные законодательными актами (к ним относят заемные средства, дополнительные вклады учредителей, безвозмездные ссуды, различного рода инвестиции и т.д.).

Участники товарищества и общества имеют на имущество товарищества и общества только обязательственные права. Обязательственные права участников на имущество подтверждаются учредительным договором.

Имущество всех без исключения хозяйственных товариществ и обществ подчиняется правовому режиму частной собственности. Даже если государство имеет стопроцентное участие в товариществе или обществе, его имущество не является государственной собственностью. На практике, к сожалению, данное правило нередко игнорируется. Например, государство нередко принимает решения, обязывающие к каким-либо действиям коммерческие организации с государственным участием.

Закон предъявляет особые требования к уставному капиталу хозяйственных товариществ и обществ, поскольку они как собственники несут самостоятельную имущественную ответственность перед своими кредиторами, а хозяйственные общества вообще отвечают перед ними исключительно своим имуществом, а не имуществом участников (кроме обществ с дополнительной ответственностью). Участникам имущественного оборота важно, чтобы такое имущество реально было способно удовлетворить их возможные требования.

В связи с этим п.5 ст. 105 ГК КР и ст. 6 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» специально указывает, какое именно имущество может стать вкладом в капитал общества или товарищества. В этой роли могут выступать, прежде всего, вещи, включая деньги и ценные бумаги, то есть имущество, способное быть объектом права собственности. Какие-то вещи могут передаваться обществу или товариществу только в пользование - тогда речь идет о передаче ему имущественных прав на эти вещи (например, права аренды конкретного объекта недвижимости). В случаях, когда имущество передано учредителем товариществу и обществу только в пользование, размер вклада и соответственно доля учредителя определяются исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной за весь указанный в учредительных документах срок деятельности товарищества и общества или другой установленный учредителями срок, если иное не предусмотрено учредительными документами.

Риск случайной гибели или повреждения имущества, переданного в пользование товариществу и обществу, возлагается на учредителя, передавшего это имущество, если иное не предусмотрено учредительными документами.

В виде вклада в капитал общества могут быть внесены (переданы) и другие имущественные права, например права требования, воплощенные в определенных ценных бумагах, а также неимущественные права.

Особое внимание хотелось бы уделить вопросу неимущественных прав, вносимых в уставный капитал. Прежде всего, неимущественные права должны иметь денежную оценку и «поддаваться» ей. Данным свойством обладают лишь объекты **охраноспособные с точки зрения гражданского права**. К их числу относятся результаты интеллектуальной деятельности - объекты авторского и патентного права (изобретения, промышленные образцы), иные объекты исключительных прав - товарный знак (знак обслуживания), фирменное наименование, наименование места происхождения товаров и т. п., а также охраняемая лишь по договору между владельцем и пользователем информация «ноу-хау». Такого рода объекты, именуемые «интеллектуальной» или «промышленной» собственностью, имеют нематериальную природу, а их создатели получают на них не вещные, а исключительные права (комплекс правомочий неимущественного и неотчуждаемого характера, а также имущественных

правомочий, которые могут отчуждаться другим лицам). Во всех этих случаях речь идет о праве пользования такого рода объектами по специальным (лицензионным) договорам с их обладателями (создателями). Всякого рода иные «нематериальные активы», встречающиеся в коммерческой практике, типа информации (сведений) о спросе на товар или специальных знаний и навыков не могут считаться охраноспособными из-за отсутствия предусмотренных законом признаков и неспособности удовлетворить интересы возможных кредиторов, а потому и не могут выступать в роли вклада в имущество обществ или товариществ.

В этой связи, при отражении в бухгалтерском учете нематериальных активов необходимо убедиться является ли объект неимущественного права охраноспособным. Подтверждением охраноспособности являются всякого рода патенты, охранные свидетельства, выданные в установленном порядке Кыргызпатентом (Государственное агентство по интеллектуальной собственности).

Коммерческим банкам, действующим, как известно, только в форме акционерных обществ открытого типа, запрещается формировать свой уставный капитал чем-либо кроме денежных средств.

Таким образом, все виды вкладов, в том числе и неимущественные права, нуждаются в денежной оценке. Такая оценка обычно проводится по соглашению участников (учредителей).

Для привлечения дополнительного капитала, общества и товарищества вправе выпускать ценные бумаги. при этом акции могут выпускать только акционерные общества².

При формировании уставного капитала необходимо учитывать, что для акционерных обществ устанавливаются минимальные требования к размеру уставного капитала. Так, согласно ст. 55 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» уставный капитал для открытых акционерных обществ не может быть менее 50000 сомов, а для закрытых- 10000 сомов.

Особые требования к размеру уставного капитала предъявляются к банкам, страховым компаниям, инвестиционным фондам.

Доли всех участников в уставном капитале и, соответственно, их доли в стоимости имущества хозяйственного товарищества и общества (доля в имуществе) пропорциональны их вкладам в уставный капитал. Однако учредители в учредительных документах могут предусмотреть и иное.

Хозяйственное товарищество и общество может изменять свой уставный капитал по решению его участников. Увеличение уставного капитала является позитивным моментом в деятельности коммерческой организации, не затрагивает интересы кредиторов, поэтому его правовая регламентация носит достаточно условный регламентационный характер. Уменьшение же уставного капитала является нежелательной мерой, затрагивая в первую очередь интересы кредиторов товарищества и общества. Поэтому уменьшение уставного капитала хозяйственного товарищества и общества допускается только после уведомления всех его кредиторов. Последние в этом случае вправе потребовать досрочного прекращения товарищества и общества или исполнения соответствующих обязательств и возмещения им убытков (п. 5 ст. 6 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах»).

Управление хозяйственным товариществом и обществом. Управление обществом осуществляется высшим и исполнительными органами. Управление деятельностью товарищества осуществляется по общему согласию товарищей, а также может быть создан исполнительный орган.

Исполнительный орган в хозяйственном товариществе и обществе подотчетен высшему органу, может быть коллегиальным или (и) единоличным, и осуществляет текущее руководство его деятельностью.

В хозяйственном товариществе и обществе в качестве **коллегиальных органов** могут быть созданы:

исполнительный орган - правление, дирекция; единоличный орган - директор, генеральный директор
наблюдательный орган, контрольный орган (ревизионная комиссия); также другие органы по решению высшего органа. В акционерных обществах с числом акционеров более 50 наличие наблюдательного органа (совета директоров) обязательно.

Высший орган создается в обязательном порядке, и его статус очерчен законодательными актами.

² Доли учредителей в имуществе хозяйственного товарищества и общества исчисляются в процентном выражении, а в акционерном обществе - количеством акций.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Высшим органом хозяйственного товарищества и общества является **общее собрание** его участников (учредителей). В обществах, учрежденных одним лицом, полномочия общего собрания принадлежат его единственному участнику.

Компетенция органов хозяйственного товарищества и общества, порядок их избрания (назначения), а также порядок принятия ими решений определяются в соответствии с ГК, нормативными правовыми актами, законодательными актами и учредительными документами.

Хозяйственное товарищество и общество может для проверки и подтверждения правильности финансовой отчетности привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с товариществом и обществом или его участниками. Аудиторская проверка хозяйственного товарищества и общества должна быть проведена в любое время по требованию одного или нескольких участников товарищества и общества. Порядок проведения, аудиторской проверки определяется законодательством и учредительными документами товарищества и общества.

Реорганизация и ликвидация хозяйственных товариществ и обществ. Хозяйственное товарищество и общество может быть добровольно реорганизовано или ликвидировано по следующим основаниям:

- 1) о истечении срока, на который было создано хозяйственное товарищество или общество;
- 2) о достижении цели, для которой оно было создано;
- 3) о соглашении между учредителями;
- 4) случае признания хозяйственного товарищества или общества в установленном законом порядке банкротом;
- 5) других случаях, предусмотренных законодательными актами или учредительными документами хозяйственного товарищества и общества.

Прекращение деятельности хозяйственного товарищества и общества происходит путем реорганизации (слияния, присоединения, разделения, преобразования) или ликвидации.

При реорганизации хозяйственного товарищества и общества вносятся необходимые изменения в учредительные документы товарищества и общества и государственный реестр юридических лиц, а при ликвидации соответствующая запись в **государственный реестр юридических лиц**.

Хозяйственные товарищества и общества одного вида могут преобразовываться в хозяйственные товарищества и общества другого вида по решению общего собрания учредителей с соблюдением положений ст. 107 ГК КР.

– если в полном товариществе остается один единственный участник, то он может преобразовать его в общество, но не в командитное товарищество или производственный кооператив ст. 120 п. 1. ГК КР;

– в случае выбытия всех вкладчиков-командистов из командитного товарищества, оно может быть преобразовано в полное товарищество ст. 126 п.1 ГК КР;

– общество с ограниченной ответственностью вправе преобразоваться в акционерное общество или производственный кооператив ст. 132 п.2 ГК КР.

Следует иметь ввиду, что хозяйственные товарищества и общества не могут быть преобразованы в государственные предприятия или некоммерческие организации.

Ликвидация хозяйственного товарищества и общества производится назначенной его учредителями ликвидационной комиссией, а в случае банкротства по судебному решению - ликвидационной комиссией, назначенной судом.

Ликвидационная комиссия производит публикацию о предстоящей ликвидации хозяйственного товарищества и общества в порядке и в сроки, установленные гражданским законодательством Кыргызской Республики.

С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению делами хозяйственного товарищества и общества. Ликвидационная комиссия оценивает наличное имущество хозяйственного товарищества и общества, выявляет кредиторов и рассчитывается с ними, составляет ликвидационный баланс и представляет его учредителям товарищества и общества.

Удовлетворение претензий кредиторов производится в соответствии с Гражданским кодексом Кыргызской Республики, законодательными актами о банкротстве и другими законодательными актами Кыргызской Республики.

Оставшееся у хозяйственного товарищества и общества имущество после расчетов по оплате

труда работников товарищества и общества, в том числе компенсационных выплат, предусмотренных законодательными актами, и выполнения обязательств перед бюджетом и кредиторами товарищества или общества распределяется между его учредителями пропорционально их вкладам в уставном капитале товарищества и общества или в ином порядке, предусмотренном учредительными документами.

При ликвидации хозяйственного товарищества и общества в регистрирующий орган представляется ликвидационный баланс, на основании которого в государственный реестр вносится соответствующая запись о ликвидации товарищества и общества.

Ликвидация считается завершенной, а хозяйственное товарищество или общество прекратившим свою деятельность с момента внесения записи об этом в государственный реестр юридических лиц.

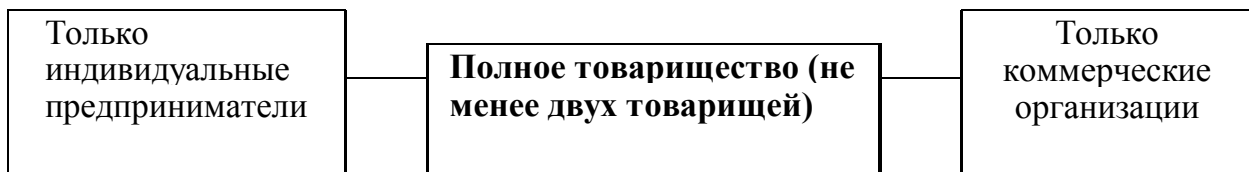
Полное товарищество.

Полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и солидарно друг с другом отвечают по его обязательствам всем принадлежащим им имуществом. (п. 1 ст. 108 ГК КР).

Отметим существенные признаки, характеризующие полное товарищество:

- 1) лицо может быть участником только одного полного товарищества ст. 108 п.2 ГК КР;
- 2) в основе полного товарищества лежит договор между его участниками (который является единственным учредительным документом и выполняет функцию Устава, ст. 109 ГК КР);
- 3) управление дел полного товарищества осуществляется по общему согласию всех участников и каждый участник имеет один голос, если учредительным договором не предусмотрен иной порядок определения количества голосов его участников или когда решение принимается большинством голосов участников (ст.110ГК КР);
- 4) в деятельности полного товарищества предполагается личное участие всех товарищей (п. 1 ст. 112ГККР);
- 5) участники товарищества несут по его обязательствам субсидиарную ответственность принадлежащим им имуществом (характер и объем этой ответственности определяется ст. 114 ГК КР).
- 6) количество учредителей в полном товариществе должно быть не менее 2, в противном случае полное товарищество должно быть ликвидировано в течение 6 месяцев;

Участники полного товарищества



Права и обязанности участника полного товарищества можно разделить на два вида: права и обязанности, обусловленные персональным характером полного товарищества, и права и обязанности, общие для участников всех хозяйственных товариществ и обществ.

Поскольку последние были уже рассмотрены выше, рассмотрим права и обязанности участника, обусловленные персональным характером полного товарищества.

Прежде всего, участнику полного товарищества предоставляется право знакомиться со всей документацией полного товарищества, даже в случае, **когда он не уполномочен на ведение дел от имени товарищества (п. 3 ст. 110 ГК КР)**. Это право обусловлено тем, что и в этом случае не снимается неограниченная ответственность по долгам товарищества всем его имуществом, поэтому он вправе быть в курсе дел товарищества. В связи с этим, вытекает следующее право участника полного товарищества - **требовать в судебном порядке прекращения полномочий тех товарищей, кто не должным образом ведет дела товарищества (п. 2 ст. 118 ГК КР)**.

Участник полного товарищества вправе **действовать от имени товарищества**, если учредительным договором не установлено, что все его участники ведут дела совместно, либо

ведение

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

41

дел поручено отдельным участникам (п. 1 ст. 111 ГК КР). Это правомочие будет рассмотрено более подробно позднее, когда речь пойдет о ведении дел полного товарищества.

Остальные права участников полного товарищества перечислены в приведенной ниже схеме:

"Некоторые права участников полных товариществ, характеризующих особенности полных товариществ"

Право выхода из товарищества

Выход из товарищества зависит от срока, на который учреждено товарищество. Если оно учреждено без указания срока, то выход осуществляется на основании заявления, поданного не менее, чем за 6 месяцев, а если учреждено на определенный срок, выход возможен только при наличии уважительных причин (ст. 117 ГК КР)

Наследование доли (правопреемство для юридических лиц)

Для полных товарищей наследование возможно только с согласия других участников (п. 1 ст. 119ГККР).

Вступление в полное товарищество правопреемника юридического лица осуществляется независимо от согласия других товарищей, если иное не предусмотрено учредительным договором товарищества (п. 2 ст. 119 ГК КР)

Выплата стоимости (выдача в натуре) части имущества, соответствующего доле в уставном капитале

Выбывающему, исключенному товарищу, наследнику (правопреемнику), не вступившему в товарищество, выплачивается стоимость части имущества по балансу на момент выбытия (ст. 121 ГК КР)

Право передачи доли

Полным товарищем доля может быть передана другому участнику или третьему лицу только с согласия остальных участников (ст. 115 ГК КР)

Соглашение между участниками товарищества об отказе от права выхода из товарищества ничтожно

К числу обязанностей, характерных только участников полных товариществ, является в первую очередь **обязанность личного участия в деятельности товарищества (п. 1 ст. 112 ГК КР)**, что характеризует так называемый **личностный момент** присущий полным товариществам.

Участник полного товарищества обязан воздерживаться от совершения сделок в собственных интересах или в интересах третьих лиц, если эти сделки однородны с теми, которые составляют предмет деятельности товарищества. Такие сделки он вправе совершать лишь по специальному согласию всех остальных товарищей. Ведь по сути речь идет о конкурентной деятельности по отношению к товариществу. Поэтому нарушение данного правила влечет для товарища обязанность либо возместить причиненные товариществу убытки, либо передать товариществу всю полученную по таким сделкам прибыль (п. 3 ст. 112 ГК КР).

Нарушение товарищем своих обязанностей влечет последствия, предусмотренные ГК. В частности, оно может послужить основанием для исключения нарушителя из товарищества. Порядок исключения участника из полного товарищества включает три важных условия: 1) исключение может иметь место только в судебном порядке; 2) исключение товарища возможно лишь при грубом

нарушении (оценка степени нарушения возлагается на суд); 3) требование об исключении может быть заявлено только по единогласному решению остальных участников.

Учредительные документы полного товарищества. Поскольку любой из участников полного товарищества может действовать от его имени, товариществу не нужны специальные органы, формирующие и выражающие вонне волю его как юридического лица. Соответственно не требуется устанавливать порядок их создания и определять их компетенцию, иначе говоря, отпадает надобность в уставе. В связи с этим, единственным учредительным документом полного товариществ является Учредительный договор, который выполняет также функцию устава (ст. 109 ГК КР).

Вместе с тем к учредительному договору предъявляются некоторые дополнительные требования. Помимо общих сведений, необходимых для содержания всякого учредительного документа, учредительный договор полного товарищества в соответствии с п. 2 ст. 109 ГК КР должен также содержать сведения о размере и составе уставного капитала товарищества; о размере и порядке изменения долей каждого из участников в уставном капитале, о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов; об ответственности за нарушение обязательств по их внесению. Таким образом, учредительный договор должен содержать все необходимые сведения по формированию и использованию уставного капитала товарищества.

Кроме того, учредительный договор регулирует и иные взаимоотношения товарищей, в частности по участию их в общих делах товарищества (где можно указать на возможность выступления от имени товарищества не всех, а одного или некоторых товарищей), касающиеся последствий выхода, или исключения одного из участников товарищества и др.

Управление полным товариществом и ведение его дел. Как уже выше было отмечено в полном товариществе, как правило, не создается органов управления, и управление деятельностью полного товарищества осуществляется по общему согласию всех участников. При этом все решения, касающиеся деятельности полного товарищества, принимаются единогласно, если учредительным договором не предусмотрены случаи, когда решения принимаются большинством голосов. Предполагается, что каждый участник имеет один голос. Однако учредительный договор может установить и иной порядок определения количества голосов каждого участника. В частности, количество голосов может ставиться в зависимость от доли участника в складочном капитале товарищества, определяться непосредственно в учредительном договоре или устанавливаться отдельным соглашением. Вместе с тем участник полного товарищества не может быть вовсе лишен голоса (п. 3 ст. 110ГККР).

Представительство полного товарищества в отношениях с третьими лицами может осуществляться следующими способами:

- 1) ведение дел каждым из участников (когда каждый товарищ вправе совершать сделки от имени товарищества, не согласовывая свои действия с остальными товарищами);
- 2) совместное ведение дел всеми участниками (когда для совершения каждой сделки требуется предварительное согласие всех товарищей);
- 3) ведение дел одним или несколькими товарищами (когда каждый товарищ, уполномоченный учредительным договором на ведение дел, вправе совершать сделки от имени товарищества без предварительного согласия остальных товарищей);
- 4) совместное ведение дел несколькими товарищами (когда для совершения каждой сделки требуется предварительное согласие тех товарищей, которые уполномочены на ведение дел учредительным договором).

Во всех перечисленных случаях полномочие товарища на совершение сделок следует из учредительного договора и основано непосредственно на указании закона. Поэтому доверенность в этих случаях не требуется. Если же сделка совершается участником, не уполномоченным на ведение дел, ему должна быть выдана доверенность. При третьем способе доверенность выдается любым из товарищей, уполномоченных вести дела, а при втором и четвертом способах - совместно всеми товарищами, на которых возложено ведение дел. Товарищи, выдающие такую доверенность, действуют не от себя лично, а от имени товарищества как его законные представители.

Третьи лица (в первую очередь контрагенты товарищества) не должны страдать от ограничений полномочий, существующих внутри товарищества. Поэтому п. 1 ст. 111 ГК КР предусматривает, что в отношениях с третьими лицами, товарищество не может ссылаться на ограничения полномочий его участников, если не докажет, что третье лицо действовало недобросовестно, т.е. в момент совершения сделки знало или заведомо должно было знать об отсутствии у участника товарищества

права действовать от его имени. До тех пор, пока товарищество не докажет недобросовестность контрагента, оно остается обязанным по сделке, заключенной его участником без надлежащих полномочий.

В случае спора между участниками товарищества полномочия на ведение дел товарищества, предоставленные одному или нескольким участникам, могут быть прекращены судом по требованию одного или нескольких других участников товарищества, при наличии к тому серьезных оснований, в частности вследствие грубого нарушения уполномоченным лицом (лицами) своих обязанностей или обнаружившейся неспособности его к разумному ведению дел. На основании судебного решения в учредительный договор товарищества вносятся необходимые изменения.

Договор считается измененным с момента вступления в законную силу судебного решения. Однако для третьих лиц изменение договора приобретает силу с момента государственной регистрации этого изменения.

Ответственность участников полного товарищества. Участники товарищества в недостающей части солидарно между собой несут субсидиарную ответственность всем своим имуществом, на

которое, в соответствии с законодательными актами, может быть обращено взыскание. Участник полного товарищества отвечает по долгам товарищества независимо от того, возникли они после или до его вступления в товарищество.

Участник, вышедший из полного товарищества по собственному желанию, исключенный из товарищества по решению суда, передавший свою долю другому участнику или третьему лицу, вышедший в порядке обращения взыскания на его долю в имуществе товарищества, а также правопреемник (наследник), отвечают по обязательствам товарищества, возникшим до момента их выбытия в течение двух лет со дня утверждения отчета о деятельности товарищества за год, в котором они выбыли из товарищества.

После прекращения деятельности полного товарищества участники несут ответственность по обязательствам товарищества, возникшим до момента его прекращения, в течение двух лет после прекращения товарищества. Все вышеприведенные правила являются императивными. То есть заключение участниками соглашения, изменяющего порядок их ответственности по обязательствам полного товарищества, будет являться недействительным (п. п. 3 и 4 ст. 114 ГК РФ).

Особенности ликвидации полного товарищества. Помимо общих оснований ликвидации юридического лица, полное товарищество ликвидируется также в случае, когда в товариществе остается единственный участник, если он в течение 6-ти месяцев не преобразует товарищество или не примет новых участников. Ввиду специфики личной ответственности участников в полном товариществе чрезвычайно важен личностный фактор. Полные товарищи занимаются предпринимательской деятельностью, опираясь на личное доверие друг к другу, а также рассчитывая на деловые качества и материальные возможности партнеров. Поэтому изменение состава участников, по общему правилу, влечет прекращение товарищества. Однако участники могут и стабилизировать существование своего предприятия.

В случае выхода или смерти кого-либо из участников полного товарищества, признания одного из них безвестно отсутствующим, недееспособным или ограниченно дееспособным, либо банкротом или обращения кредитором участника взыскания на имущество, соответствующее его доле в уставном капитале, товарищество может продолжить свою деятельность, если это предусмотрено учредительными документами товарищества или соглашением остающихся участников.

Если один из участников выбыл из товарищества по указанному основанию, доли оставшихся участников в уставном капитале товарищества увеличиваются пропорционально их вкладам. В то же время учредительными документами может быть предусмотрено и иное правило.

Коммандитное товарищество

Практически невозможно встретить на практике коммандитное товарищество, однако такая форма имеет в определенной ситуации свои преимущества и предложена законодателем для расширения возможности предпринимательского выбора.

Коммандитное товарищество по своей сути можно отнести к разновидности полного товарищества, которое отличается тем, что состоит из двух групп участников. Одни из них осуществляют предпринимательскую деятельность от имени товарищества и при этом несут дополнительную неограниченную ответственность своим личным имуществом по его долгам солидарно друг с другом, то есть по сути являются полными товарищами и как бы составляют полное

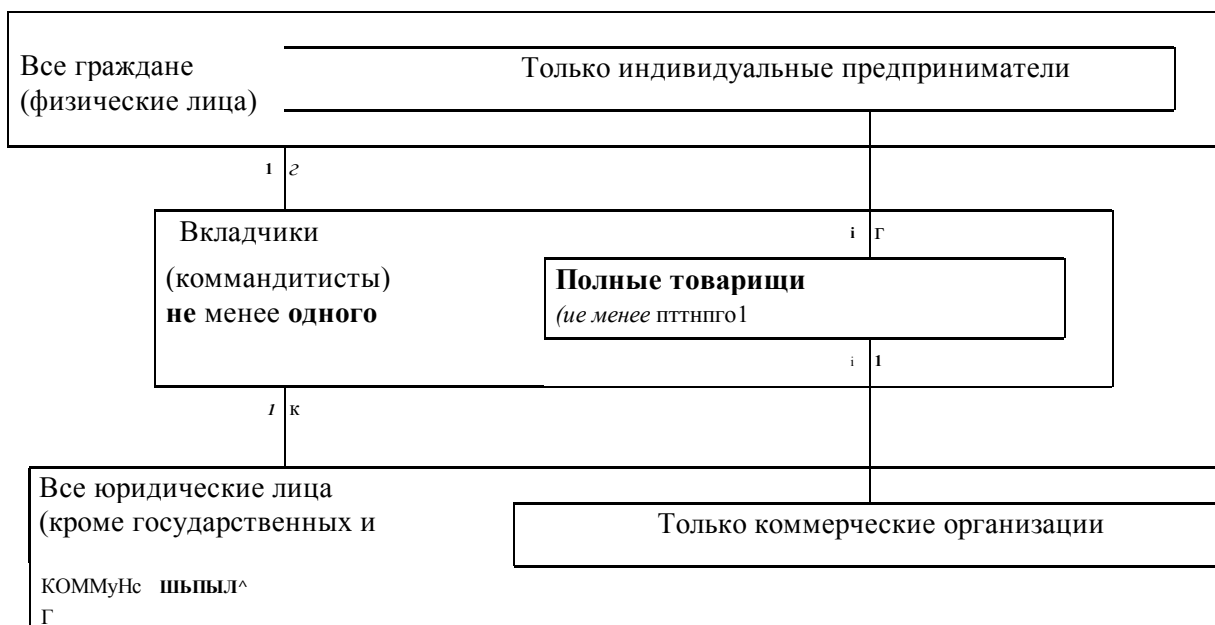
товарищество внутри командитного. Другие участники (вкладчики, командитисты) вносят вклады в имущество товарищества, но не отвечают личным имуществом по его обязательствам. Поскольку их вклады становятся собственностью товарищества, они несут лишь риск их утраты и, следовательно, не рискуют столь сильно, как участники с полной ответственностью. Поэтому командитисты отстранены от ведения дел командитного товарищества, сохраняя, прежде всего, право на получение дохода на свои вклады, а также на информацию о деятельности товарищества, они вынуждены полностью доверять участникам с полной ответственностью в том, что касается использования имущества товарищества.

Командитным признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества всем своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников (вкладчиков, командитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 122 ГК КР).

Положение полных товарищей, участвующих в командитном товариществе и их ответственность по обязательствам товарищества определяются правилами действующего законодательства об участниках полного товарищества.

Как уже было выше отмечено в деятельности и правовом статусе полного и командитного товариществ много сходного. Поэтому к командитному товариществу применяются правила ГК о полных товариществах, относящиеся к регламентированию деятельности полного товарищества в части, не урегулированной нормами о командитном товариществе (п. 5 ст. 122 ГК КР).

Участники командитного товарищества



Участник полного товарищества не может быть полным товарищем в командитном товариществе.

Полный товарищ в командитном товариществе не может быть вкладчиком в том же товариществе и участником полного товарищества.

Совокупный размер долей вкладчиков в уставном капитале не может составлять более 50 процентов.

Включение в фирменное наименование командитного товарищества имени вкладчика автоматически ведет к превращению его в полного товарища в смысле неограниченной и солидарной ответственности своим личным имуществом по долгам командитного товарищества (абз. 4 п. 4 ст. 122 ГК КР). Ведь указание в фирменном наименовании имени участника, как в командитном, так и в полном товариществе всегда служит важным ориентиром для потенциальных кредиторов.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

45

Учредительные документы командитного товарищества. Единственным учредительным документом командитного товарищества, как и в полном товариществе, остается учредительный договор, подписываемый всеми полными товарищами и только ими (п. 1 ст. 123 ГК КР). Он и определяет порядок управления делами командитного товарищества, которое осуществляется исключительно полными товарищами. В этом смысле управление делами командитного товарищества вполне совпадает с управлением делами полного товарищества. Вкладчики не только не принимают участия в управлении делами командитным товариществом, но и не вправе оспаривать действия полных товарищей (п. 2 ст. 84 ГК КР).

Учредительный договор командитного товарищества должен содержать среди других необходимых условий условия о размере и составе уставного капитала, о размере и порядке изменения долей каждого из полных товарищей, о размере, составе, сроках и порядке внесения вкладов командитистов.

Управление делами командитного товарищества и прекращение его деятельности.

Управление делами командитного товарищества осуществляется полными товарищами. Порядок управления и ведения дел командитного товарищества его полными товарищами устанавливается ими по правилам о полном товариществе. Вкладчики не вправе участвовать в управлении делами командитного товарищества, а также выступать от его имени иначе, как по доверенности.

Командитное товарищество **прекращается** при выбытии всех участвовавших в нем вкладчиков. Полные товарищи вправе вместо ликвидации преобразовать командитное товарищество в полное товарищество. Командитное товарищество ликвидируется также по основаниям, предусмотренным для ликвидации полного товарищества. При ликвидации командитного товарищества вкладчики имеют преимущественное перед полными товарищами право на получение вкладов из имущества товарищества, оставшегося после удовлетворения требований его кредиторов. Оставшееся после этого имущество командитного товарищества распределяется между полными товарищами и вкладчиками пропорционально их вкладам в имуществе товарищества, если иной порядок не установлен учредительными документами (ст. 126 ГК КР).

Права и обязанности вкладчика командитного товарищества. К числу прав вкладчика относится, прежде всего, право на получение причитающейся на их долю части прибыли товарищества. Вкладчик имеет право на информацию о деятельности товарищества, включая право на знакомство с его документацией и бухгалтерскими книгами.

При ликвидации командитного товарищества вкладчики не только имеют преимущественное перед полными товарищами право на получение своих вкладов (или их денежного эквивалента) из имущества товарищества, то есть являются одними из кредиторов товарищества, но и участвуют в распределении остатка имущества товарищества после удовлетворения требований кредиторов товарищества, то есть имеют право на ликвидационную квоту (п. 2 ст. 126 ГК КР).

Вкладчик может передать свою долю или ее часть, как другому вкладчику, так и третьему лицу, не участвующему в командитном товариществе.

Наконец, за вкладчиком сохраняется возможность в любое время выйти из товарищества и получить свой вклад. Сроки и характер выплат (или выдач) по вкладу определяются учредительным договором товарищества. В любом случае такой выход, сопровождающийся уменьшением имущества товарищества, допускается только по окончании финансового года (подп. 3 п. 2 ст. 125 ГК КР).

Учредительный договор командитного товарищества может предусматривать и иные права вкладчиков.

Основную обязанность вкладчиков составляет внесение вкладов в уставный капитал командитного товарищества. Согласно п. 1 ст. 125 ГК внесение вклада удостоверяется особым свидетельством об участии, которое не является ценной бумагой. Однако его значение выходит за рамки удостоверения внесения вклада, ибо оно удостоверяет статус командитиста в целом.

В заключение рассмотрения вопроса о товариществах хотелось бы отметить, что конструкция полного товарищества в практике встречается довольно редко. Она непопулярна среди коммерсантов, т.к. не устанавливает пределов их ответственности по долгам товарищества. Однако она не пользуется успехом и у рядовых граждан, как это имеет место во всем мире, где полные товарищества создаются преимущественно в сфере мелкого и среднего бизнеса (их организуют врачи, адвокаты и другие лица, оказывающие платные услуги), ибо в соответствии с нашим законом

полными товарищами могут являться только коммерческие юридические лица и граждане-предприниматели. Очевидно, что индивидуальным предпринимателям невыгодно создавать юридическое лицо, которое не ограничивает их ответственности по обязательствам товарищества, а никаких привилегий для полных товариществ законодатель не устанавливает.

Между тем полные товарищества в настоящее время успешно функционируют во всех развитых странах. Полные товарищества и сами товарищи обычно имеют хорошую деловую репутацию и пользуются доверием своих партнеров. Во всем мире товарищества поддерживаются государством, им предоставляются налоговые льготы, кредиты без дорогостоящего обеспечения, поскольку гарантией возврата денег служит неограниченная солидарная ответственность товарищей по долгам компании.

В целях развития и пропаганды этой перспективной формы, использование которой недобросовестными лицами мало вероятно и крайне затруднительно, необходимо, чтобы законодатель предоставил право участвовать в товариществах этого вида обычным гражданам, не имеющим статуса предпринимателя, а также установил специально для таких товариществ льготный режим налогообложения и кредитования.

По тем же причинам, что и полные товарищества, коммандитные товарищества не нашли широкого распространения.

Общество с ограниченной ответственностью

Общество с ограниченной ответственностью является самой распространенной организационно-правовой формой юридического лица. У нее есть свои преимущества, а также определенные недостатки, которые будут рассмотрены позднее. В первую очередь рассмотрим, что является Обществом с ограниченной ответственностью.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

В качестве исключения участники ОсОО, не полностью внесшие вклады, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада (ч. 2 п. 1 ст. 127ГККР).

Участники Общества с ограниченной ответственностью. Число участников ОсОО может быть от одного участника до тридцати. В случае если число участников превышает указанный предел, Общество подлежит преобразованию в акционерное общество в течение года, а по истечении этого срока - ликвидации в судебном порядке, если число его участников не уменьшится до установленного предела (п. 1ст. 128 ГК КР)

Общество с ограниченной ответственностью не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица.

Участники ОсОО имеют стандартный набор прав и обязанностей, о которых было уже выше отмечено при рассмотрении общих положений о хозяйственных товариществах и обществах.

Учредительные документы общества с ограниченной ответственностью. Особенностью ОсОО по сравнению с другими организационно-правовыми формами юридических лиц является наличие одновременно двух учредительных документов - учредительного договора и устава, которые действуют в течение всего срока деятельности ОсОО. Вероятно, в этом отражается двойственная природа ОсОО, которое хотя и отнесено законодателем к категории хозяйственных обществ, по некоторым важным своим признакам приближается к товариществам.

Независимо от соображений, которыми руководствовался законодатель, вводя довольно необычную систему двух учредительных документов ОсОО, эту систему нельзя признать удачной. Она порождает проблемы, которые пока не получили на практике удовлетворительного решения. Во-первых, неясно, какой из двух учредительных документов ООО имеет приоритет в случаях, когда между ними обнаруживаются расхождения. Представляется, что решение этого вопроса следует поставить в зависимость от того, между какими сторонами возникает спор. В отношениях между

участниками общества, а также между участниками и обществом первичен учредительный договор, и поэтому он должен иметь преимущество. Напротив, в отношениях с третьими лицами, действовавшими, полагаясь на устав, преимуществом должен пользоваться устав.

Учредительные документы ОсОО должны содержать помимо общих сведений, о которых говорилось выше, условия о размере долей каждого из участников; о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов, ответственности участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов; о размере уставного капитала общества; о составе и компетенции органов управления обществом и порядке принятия ими решений, в том числе о вопросах, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов.

Уставный капитал Общества с ограниченной ответственностью. Уставный капитал ОсОО образуется за счет вкладов учредителей и не может быть менее одной минимальной месячной заработной платы, установленной в Кыргызской Республике на момент внесения учредителями вкладов в уставный капитал. Такой минимальный размер уставного капитала имеет свои положительные и отрицательные стороны (недостатки и преимущества).

Уставный капитал ОсОО должен быть оплачен его учредителями не менее чем наполовину от заявленного в учредительных документах его размера к моменту регистрации общества. Неоплаченная часть уставного капитала должна быть оплачена учредителями не позднее одного года со дня регистрации общества с ограниченной ответственностью.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов ОсОО окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала ОсОО допускается после уведомления всех его кредиторов. Последние вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения убытков.

Увеличение уставного капитала ОсОО может быть осуществлено лишь после внесения всеми учредителями своих вкладов в уставный капитал общества, заявленный в учредительных документах.

Решением общего собрания участников ОсОО, принятым большинством в две трети голосов всех участников общества, может быть установлена их обязанность внести дополнительные вклады пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Управление обществом с ограниченной ответственностью. Действующее законодательство Кыргызской Республики предусматривает два варианта организационной структуры ОсОО: двухзвенную, включающую общее собрание участников и единоличный исполнительный орган (директор, управляющий и т.п.), и трехзвенную, в которую входит также коллегиальный исполнительный орган (дирекция, правление и т.п.).

Высшим органом ОсОО является общее собрание его участников (п. 1 ст. 131 ГК КР). Пункт 3 статьи 131 ГК КР устанавливает перечень вопросов, относящиеся к исключительной компетенции общего собрания, которые не могут быть переданы на решение исполнительного органа общества:

- 1) изменение устава общества, изменение размера его уставного капитала;
- 2) образование и отзыв исполнительных органов общества;
- 3) утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества и распределение его прибылей и убытков;
- 4) решение о реорганизации или ликвидации общества;
- 5) избрание ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Этот перечень может быть расширен Уставом ОсОО.

Действующим законодательством Кыргызской Республики не урегулированы вопросы созыва и проведения общего собрания участников ОсОО.

Исполнительный орган ОсОО осуществляет текущее руководство деятельностью ОсОО и избирается общим собранием. К его ведению относятся все вопросы, не отнесенные к исключительной компетенции собрания общества.

Коллегиальный исполнительный орган ОсОО избирается общим собранием из числа участников общества, что вытекает из абз.2 п.1 ст. 131 ГК КР.

Единоличный исполнительный орган, в отличие от коллегиального, необязательно должен избираться из числа участников общества.

Реорганизация и ликвидация Общества с ограниченной ответственностью. Общество

ограниченной ответственностью может быть добровольно реорганизовано или ликвидировано по единогласному решению его участников, по решению уполномоченных государственных органов (ст.92 ГК КР), по решению суда (ст.96 ГК КР).

Согласно п.2 ст. 132 ГК КР ОсОО вправе преобразоваться в акционерное общество или производственный кооператив. Однако ст.51 Закона «О хозяйственных товариществах и обществах» предусматривает лишь одну возможность преобразования ОсОО - в акционерное общество.

Особенности перехода доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью. Выход участника из Общества. Участник ОсОО вправе передать свою долю или ее часть участникам или третьим лицам. Доля участника в уставном капитале общества, по существу, является обязательственным правом требования, поэтому на ее передачу (уступку) распространяются правила об уступке прав, в том числе об оформлении такой сделки и о необходимости извещения об этом обязанных лиц (в данном случае общества). Это требует также внесения изменений в учредительные документы общества и их последующей регистрации.

При отчуждении всей доли участник добровольно выбывает из общества, а при отчуждении ее части его правомочия уменьшаются. Исключается отчуждение неоплаченной части доли (п. 3 ст. 133 ГК), ибо она еще не стала полноценным имущественным правом. При этом все расчеты отчуждатель производит с приобретателем доли, а не с обществом.

Приобретение доли или ее части лицом, не участвующим в обществе, порождает для последнего обязанность принять его в члены общества. Поскольку для других участников это не всегда целесообразно, п. 2 ст. 133 ГК допускает установление в уставе общества **запрета на отчуждение доли** или ее части третьим лицам. Если такой запрет отсутствует, при продаже, (или мене) доли или ее части лицу, не участвующему в обществе, у оставшихся участников возникает право преимущественной покупки этой доли. Осуществление этого права производится по общим правилам ст. 133 ГК КР.

Если доля (или ее часть) отчуждается одним участником общества другому, у остальных участников никаких преимущественных прав не возникает. Если же участники общества отказываются от приобретения доли, а устав исключает ее отчуждение третьим лицам, общество должно само приобрести эту долю у отчуждателя. При этом отчуждателю выплачивается фактическая рыночная стоимость доли либо выдается имущество в натуре, в зависимости от указаний на этот счет в учредительных документах общества. При их отсутствии общество само вправе выбрать способ исполнения своего обязательства (ст. 44 Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах»).

Приобретенная обществом доля участника не может оставаться у общества, ибо оно не может быть одновременно и должником, и кредитором в отношении этого требования. Поэтому согласно п. 4 ст. 133 ГК КР общество должно либо реализовать эту долю своим участникам, либо уменьшить свой уставный капитал на эту долю, известив об этом кредиторов общества.

В случае смерти физического лица или реорганизации юридического лица, бывшего участником общества, их доли могут перейти к их наследникам или правопреемникам. На этом основании они вправе требовать принятия их в члены общества. Однако устав общества может исключить такую возможность либо поставить ее в зависимость от воли всех других участников. В этих случаях наследнику или правопреемнику выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующей доле участника в уставном капитале, определяемой по балансу на день предъявления требования.

Участник общества с ограниченной ответственностью вправе также в любое время свободно выйти из него без чьего бы то ни было согласия (ст. 134 ГК КР). При этом он вправе потребовать соответствующей части имущества общества, приходящейся на его долю в уставном капитале. Такое положение может поставить под угрозу имущественные интересы общества.

При нарушении участником ОсОО своих обязанностей перед обществом, установленных законодательными актами или учредительными документами, участник общества может быть исключен из общества.

Ст. 136 ГК КР устанавливает следующий порядок: Участник общества с ограниченной ответственностью может быть исключен из общества **по решению общего собрания его участников, принятому большинством не менее чем две трети всех участников общества**, имеющих право голоса, если он грубо нарушил устав общества и нанес тем самым ущерб его интересам.

Решение общего собрания об исключении участника из общества может быть обжаловано в

суд.

Рассмотрев конструкцию Общества с ограниченной ответственностью можно сделать вывод, что по сравнению с товариществами общество с ограниченной ответственностью имеет целый ряд преимуществ.

Во-первых, в его деятельности могут участвовать от одного до тридцати физических или юридических лиц, причем как коммерческих, так и некоммерческих. С разрешения собственника членами ОсОО могут быть даже государственные предприятия, учреждения. Вместе с тем государственные органы и органы местного самоуправления могут принимать участие в деятельности общества лишь в случаях, предусмотренных законом, а общество, состоящее из одного участника, вообще не вправе создавать другое хозяйственное общество.

Во-вторых, конструкция ОсОО весьма привлекательна для предпринимателей как раз отсутствием ответственности участников по долгам общества.

В-третьих, она удобна тем, что обществу с ограниченной ответственностью хотя и запрещено выпускать акции, но разрешено выпускать облигации для привлечения дополнительных средств.

Вместе с тем, основным недостатком указанной конструкции для самого Общества является то, что в случае выхода участника из Общества ему должны быть выплачены: доля прибыли, причитающаяся ему по итогам работы общества; стоимость его вклада в уставный фонд общества и стоимость части имущества общества, пропорциональная этому вкладу, которая определяется по балансу, на момент выхода. При этом указанные выплаты должны быть произведены в течение одного месяца (данная норма носит императивный характер). Очевиден факт, что каждый выход участника может сказаться на платежеспособности Общества, особенно учитывая то, что большая часть финансовых средств обычно находится в коммерческом обороте. Так же, как и в товариществах, кредитор одного из участников общества при недостаточности иного имущества участника для покрытия его долгов вправе обратиться с иском о взыскании на его долю в ОсОО и получить то же самое, что получил бы данный выходящий участник. По требованию кредитора общество обязано выплатить действительную стоимость доли участника-должника.

Общество с дополнительной ответственностью

Общество с дополнительной ответственностью является крайне редкой организационно-правовой формой коммерческой организации в Кыргызской Республике и используется только для ломбардов, поскольку это установлено в императивном порядке пунктом 4 Инструкции «О порядке организации работы ломбардов на территории Кыргызской Республики», утвержденной Постановлением Правления Национального банка Кыргызской Республики 16 сентября 1997 года N 19/9. Законодательством же многих стран такая форма общества вообще не используется. По существу, общество с дополнительной ответственностью является тем же обществом с ограниченной ответственностью, но с небольшими особенностями. К обществу с дополнительной ответственностью применяются правила ГК и Закона Кыргызской Республики «О хозяйственных товариществах и обществах» регламентирующие деятельность ОсОО, если иное не вытекает из сути отношений.

Обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости внесенных ими вкладов, определяемом учредительными документами общества. При несостоятельности (банкротстве) одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Естественно, интересы кредиторов общества с дополнительной ответственностью защищены лучше, чем кредиторов ОсОО, при этом кредиторы вправе рассчитывать на общую сумму дополнительных гарантий, которая остается неизменной, т. е. в случае неплатежеспособности одного или нескольких участников их дополнительная ответственность распределяется (пропорционально или в ином порядке, установленном учредительными документами) между остальными участниками.

3; Некоммерческие юридические лица.

а. учреждения

Учреждение - государственная или иная организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично.

а. общественные объединения и религиозные организации

Общественные объединения и религиозные организации - добровольные объединения граждан, которые преследуют удовлетворение духовных и иных нематериальных потребностей.

б. общественные фонды

Общественный фонд создается с целью достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных и иных общественно-полезных целей гражданами и юридическими лицами путем участия их в качестве учредителей.

в. ассоциации (союзы) юридических лиц

Юридические лица могут для защиты собственных интересов и координации своей предпринимательской деятельности создавать на договорной основе ассоциации и союзы.

Рассмотрите самостоятельно статьи 161-167 и решите задачу 4-2

4. Дочерние, зависимые общества

Учредителем (участником) одного юридического лица может быть другое юридическое лицо. В числе прочих действующее законодательство ввиду специфики правового регулирования выделяет два вида организаций, имеющих особую связь с учредителями:

1. дочерние общества;
2. зависимые общества.

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Дочернее общество не отвечает по долгам своей основной организации. Дочерние общества создаются для осуществления полного контроля над ведением хозяйственной деятельности другим субъектом. Поэтому, во избежание злоупотреблений и мошенничества со стороны контролирующей организации, введено следующее правило: основная организация, которая по договору с дочерним обществом (либо иным образом) имеет право давать последней обязательные для нее указания, отвечает субсидиарно с дочерним обществом по сделкам, заключенным последним во исполнение таких указаний.

В случае банкротства дочернего общества по вине основной организации, последняя несет субсидиарную ответственность по ее долгам. Участники дочернего общества вправе требовать возмещения основной организацией убытков, причиненных по ее вине дочернему обществу, если иное не установлено законодательными актами (ст. 150 ГК КР).

Хозяйственное общество признается зависимым, если другое участвующее общество имеет более двадцати процентов его голосующих акций.

Преобладающее (участвующее) юридическое лицо обязано незамедлительно публиковать сведения о приобретении им соответствующей части акций зависимого акционерного общества в порядке, предусмотренном законодательными актами.

Зависимое акционерное общество может приобрести акции своего преобладающего общества. В этом случае возникает **взаимное участие обществ в капитале друг друга**.

5. Государственные организации

Государственные предприятия существуют в двух видах:

на праве хозяйственного ведения - создаются по решению Правительства или глав местных госадминистраций. Учредительным документом является устав, утвержденный госорганом (министерством, госкомитетом);

на праве оперативного управления - создаются по решению уполномоченного госоргана, действует на основании устава, утвержденного учредителем (уполномоченным органом).

Список основных нормативных правовых актов

1. Гражданский кодекс КР, от 8 мая 1996 года № 15;
2. Закон КР от 15 ноября 1996 г. № 60 «О хозяйственных товариществах и обществах»;
3. Закон КР от 30 ноября 1999 г. № 132 «О государственной службе»;
4. Постановление Правления НБ КР от 16 сентября 1997 г. №19/9 «О порядке организации работы ломбардов на территории КР».

Задачи к теме 4

Задача 4-1

"Ассоциация рекламных фирм Бишкека" заключила договор на организацию и проведение рекламной компаний крупного предприятия. Нарушив ряд условий договора, Ассоциация причинила рекламодателю большие убытки.

Возражая против предъявленного в арбитражном суде иска, юрист Ассоциации заявил, что причиной срыва договорных обязательств стал выход из Ассоциации в прошлом году группы рекламных фирм, которым предполагалось перепоручить исполнение договора. К этим фирмам и следует предъявлять иск.

Кроме того, заключив договор на организацию и проведение рекламной компании, Ассоциация вышла за рамки своей специальной правоспособности, поскольку она является некоммерческой организацией. Значит, соответствующий договор должен быть признан недействительным, что исключает гражданско-правовую ответственность Ассоциации.

Оцените изложенные доводы.

В чем заключаются особенности правового положения союзов юридических лиц?

Какие юридические лица обладают общей (универсальной) правоспособностью, а какие специальной?

Задача 4-2

Известный предприниматель Сыдыков решил основать музей современного искусства Кыргызстана.

В разговоре с юристом он заявил, что готов финансировать создание музея, а в дальнейшем, если музей не будет себя окупать готов периодически перечислять музею определенные денежные средства, указанные в учредительных документах. Кроме того, Сыдыков настаивал на том, чтобы учредителями музея были вся его семья, а сам музей носил его имя.

Поскольку музей задумывается как некоммерческая организация, его учредительные документы должны полностью исключать ответственность Сыдыкова, или его семьи по долгам музея

Юрист объяснил Сыдыкову, что ни один из предусмотренных законодательством видов юридических лиц не соответствует полностью требованиям Сыдыкова. Поэтому в данном случае придется создавать новую организационно-правовую форму, соединяющую в себе черты фонда, учреждения и общественного объединения.

Согласны ли вы с доводами юриста?

Дайте консультацию о том, в чем заключаются различия между фондом, учреждением и общественным объединением.

Помогите выбрать правовую форму некоммерческой организации максимально соответствующей запросам мецената.

Задача 4-3

Уставом общества с ограниченной ответственностью "Жаналык" предусмотрено, что его участники не вправе разглашать сведения, объявленные коммерческой тайной. Директором издан приказ о том, что все технологии, применяемые обществом являются коммерческой тайной.

Основную часть прибыли общества составляли доходы от изготовления и продажи прохладительного напитка "Бодрость", технология изготовления которого держалась в тайне.

Участник общества Николай не имел свободного доступа к технологии производства, но случайно узнал секрет изготовления напитка и рассказал о нем своему родственнику. Последний вскоре открыл цех и стал выпускать напиток "Свежесть" в удобных для использования емкостях. В течение полугода доходы ОсОО значительно упали. Детективная служба установила, что утечка информации произошла от Николая, в чем он признался.

Общее собрание участников ОсОО "Жаналык" приняло единогласное решение об исключении Николая из общества, считая, что он грубо нарушил устав и нанес существенный ущерб интересам ОсОО.

Николай обжаловал в суд решение общего собрания, считая, что с ним поступили слишком сурово. Он не хотел причинять убытки обществу, т.к. от его доходов зависит получаемый им дивиденд.

ОсОО обратилось со встречным иском в суд о взыскании с Николая причиненных убытков.

Оценив все доводы, вынесите решение. В своем решении руководствуйтесь ст.ст. 106, 136 ГК КР

Задача 4-4

Общество с ограниченной ответственностью (ОсОО) "Вымпел" решением общего собрания учредителей решило провести реорганизацию - преобразоваться в производственный кооператив. Однако регистрирующие органы Министерства юстиции отказали в государственной регистрации преобразованного общества производственный кооператив, мотивируя отказ ст. 51 п.2 Закона "О ХТиО" от 5.07.1996 г., предусматривающей, что общество с ограниченной ответственностью может быть преобразовано только в акционерное общество. Обжаловав отказ Министерства юстиции в регистрации производственного кооператива "Вымпел" в суд, заявитель утверждал, что действительно, Законом "О ХТиО", 1996 г., ст. 51 п.2 предусмотрено преобразование ОсОО только в акционерное общество. Однако это положение противоречит ст. 132 ГК, предусматривающей реорганизацию ОсОО в форме преобразования не только в акционерное общество, но также и возможность преобразования в производственный кооператив.

Какое решение примет суд?

Тесты по теме 4

1. Некоммерческие организации...

- А. Могут заниматься любой предпринимательской деятельностью
- Б. Могут заниматься предпринимательской деятельностью только для достижения уставных целей
- В. Не должны заниматься предпринимательской деятельностью, чтобы не создавать конкуренцию коммерческим организациям
- Г. Могут заниматься предпринимательской деятельностью, если не распределяют прибыль между участниками

2. К юридическим лицам, на имущество которых учредители (участники) не имеют имущественных прав, относятся:

- А. Хозяйственные товарищества
- Б. Хозяйственные общества и кооперативы
- В. Учреждения
- Г. Общественные объединения, общественные фонды, ассоциации (союзы)

3. Выход участника общества с ограниченной ответственностью из общества возможен:

- А. В любое время, независимо от согласия других его участников
- Б. После подведения итогов работы общества за год, независимо от согласия других участников
- В. После подведения итогов работы общества за текущий месяц с согласия других участников
- Г. После подведения итогов работы общества за текущий месяц, в случае получения отказа других участников и самого общества в приобретении его доли в имуществе общества

4. Могут ли органы государственной власти и местного самоуправления быть

учредителями хозяйственных обществ и вкладчиками в коммандитных товариществах?

- А. Могут с согласия вышестоящего государственного органа и правительства
- Б. Не могут
- В. Могут в случаях, прямо предусмотренных законом
- Г. Могут

5. На момент регистрации ОсОО «Дизилек» один из учредителей Кабул оплатил 50 % стоимости принадлежащей ему доли в сумме 20 тыс. сом. Через 6 месяцев по решению суда с ОсОО «Дизилек» взыскано 500 тыс. сом. Средств общества хватило на покрытие 450 тыс. Сом. Взыскатель обратился в суд с иском к Кабулу о взыскании недостающей суммы. Какое решение примет суд: взыскать...

- А. 50 тыс. сом
- Б. Оставить иск без удовлетворения
- В. 20 тыс. сом
- Г. 40 тыс. сом

2. В каком случае ОсОО подлежит обязательной перерегистрации в акционерное общество?

- А. Число участников достигло 50
- Б. Число участников превысило 30
- В. Число участников превысило 40 и в течение года не уменьшалось до установленного законодательством предела
- Г. Число участников превысило 20

3. Реорганизация и ликвидация общества с ограниченной ответственностью может меть место:

- А. По решению общего собрания участников ОсОО количеством голосов не менее 2/3
- Б. По решению уполномоченного государственного органа
- В. По решению суда и решению общего собрания участников ОсОО
- Г. По единогласному решению участников, по решению суда, по решению государственных уполномоченных органов

4. Какое из перечисленных утверждений ошибочно:

- А. Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на вклады (доли) или на акции учредителей (участников) уставным капиталом
- Б. Участники полного товарищества солидарно между собой несут субсидиарную

ответственность всем имуществом по обязательствам товарищества
В. увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью допускается

Финансируется VSAID (Американское агентство по международному развитию)
55

после внесения всеми его участниками не менее 50 % вклада в уставный капитал Г. участники общества с ограниченной ответственностью пользуются преимущественным правом покупки доли участники пропорционально размерам своих долей, если Уставом общества или соглашением его участников не предусмотрено иное

Тема 5: Акционерные общества

1. Концепция и понятие акционерного общества
2. Виды акционерных обществ
3. Образование акционерного общества
4. Уставный капитал акционерного общества
5. Акции и другие ценные бумаги акционерного общества
6. Управление акционерным обществом
7. Особенности реорганизации акционерного общества

1. Концепция и понятие акционерного общества

В условиях рыночной экономики одной из наиболее распространенных организационно-правовых форм юридического лица является акционерное общество (далее общество).

Акционерным обществом является лицо, осуществляющее свою деятельность с целью получения прибыли и привлекающее средства путем выпуска и размещения акций. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 139 ГК КР).

Правовое положение АО, определяется Гражданским кодексом Кыргызской Республики и Законом КР № 64 от 27 марта 2003 г. «Об акционерных обществах». В отношении АО созданных путем приватизации государственных предприятий, действуют законы и иные правовые акты о приватизации этих предприятий:

1. Закон КР от 20.12.1991 года «Об общих началах разгосударствления путем приватизации и предпринимательства в Республики Кыргызстан».
2. Закон КР от 12.01.1994 года «Об разгосударствлении и приватизации государственной собственности в Республики Кыргызстан».
3. Положение об условиях и порядке разгосударствления и приватизации государственных и коммунальных предприятий в Республике Кыргызстан, утверждено Указом Президента Республики Кыргызстан от 07.08.1991 года.
4. Положение об условиях и порядке разгосударствления и приватизации государственного имущества в Кыргызской Республике, утверждено Указом Президента Республики Кыргызстан от 14.06.1993 года №158.

Правительство Кыргызской Республики издало специальные акты:

- О мерах по внедрению принципов корпоративного управления в Кыргызской Республике (постановление от 26.07.1997 года №433);
- Правило ведения Единого государственного реестра акционерных обществ (постановление от 30.03.1992 года №109 с последующими изменениями и дополнениями);
- Положение об обязательной аудиторской проверке всех субъектов рынка ценных бумаг (постановление от 10.10.1995 года №422).

В правовой характеристике общества необходимо выделить следующее:

- а) акционерное общество - коммерческая организация, т.е. такая, основной целью деятельности которой является извлечение прибыли. Оно может осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законом. Изъятия из общей правоспособности устанавливаются законодательством лишь для отдельных категорий акционерных обществ (например, действующих в банковской, страховой, инвестиционной сферах);
- б) уставный капитал акционерного общества разделен на определенное число равных долей, каждой из которых соответствует акция - ценная бумага, наделяющая любого ее владельца (акционера) равными правами;
- в) отношения между акционером и обществом носят обязательственный характер это означает,

что лицо, вкладывающее свои средства в капитал общества, приобретает обязательственные права по отношению к обществу - право на получение части доходов (дивидендов), участие в управлении обществом и ряд других. Денежные средства и иные имущественные ценности, передаваемые акционером в счет оплаты акций, становятся собственностью общества, и акционер не вправе требовать их возврата; не может он, соответственно, вернуть обществу приобретенные акции в целях выхода из него. Акции можно лишь продать, подарить, завещать, т.е. уступить новому акционеру в установленном законом порядке.

Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам, а общество не отвечает по долгам своих участников. Здесь отражен принцип самостоятельной ответственности каждого субъекта гражданско-правовых отношений. Исключения допускаются лишь в случаях, предусмотренных законодательством. Согласно ч. 2 п.1 ст. 139 ГК КР акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам общества в пределах неоплаченной части принадлежащих им акций. Данная норма основана на обязанности акционеров в полном размере, оплачивать приобретаемые акции в течение установленного срока; она одновременно защищает интересы кредиторов общества, гарантией которых является его уставной капитал, формируемый за счет оплаты акций (см. ст. 144 ГК КР).

Фирменное наименование общества должно отвечать требованиям, установленным ст. 89 ГК КР. Необходимо, чтобы в нем содержались указания на организационно-правовую форму данного юридического лица (акционерное общество), его тип (открытое, закрытое), а также название, индивидуализирующее общество.

Вопрос об имущественном риске акционеров - в пределах стоимости принадлежащих им акций - возникает обычно при ликвидации общества, в том числе в связи с его банкротством, и недостаточности средств, для погашения долгов перед всеми кредиторами. Ст. 99 ГК КР установлена очередность платежей в таких случаях, и акционеры рискуют, что их очередь на получение какой-либо компенсации за имеющиеся акции может не подойти.

Правовое положение акционерного общества, права и обязанности акционеров, гарантии и способы их защиты и многие другие вопросы создания и деятельности акционерных обществ регулируются прежде всего изданным в соответствии с ГК Законом КР "Об акционерных и обществах". Действие Закона распространяется на все акционерные общества, созданные или создаваемые на территории Кыргызской Республики, кроме случаев, когда иное установлено данным Законом. Специальными Законами регулируются общества, действующие в банковской, страховой и инвестиционной сферах, а также созданные в результате приватизации государственных и коммунальных предприятий.

2. Виды акционерных обществ

Действующим законодательством предусмотрены два вида акционерных обществ:

- Открытое акционерное общество;
- Закрытое акционерное общество.

Виды акционерных обществ

Открытое Акционерное Общество

участники открытого АО могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров.

Закрытое акционерное общество

акции закрытого АО распределяются среди его учредителей или заранее определенного круга лиц

Основные отличия открытого АО от закрытого АО состоят в следующем:

	Открытое АО	Закрытое АО
1.	Акционеры общества могут отчуждать принадлежность им акции без согласия других акционеров	Акционеры закрытого акционерного общества имеют преимущественное право покупки акций, продаваемых другими акционерами этого общества. Если никто из акционеров не воспользуется своим преимущественным правом в течение пяти дней со дня извещения либо в иной срок, предусмотренный уставом общества, или при недостижении соглашения об их цене, акционерное общество вправе само приобрести эти акции по согласованной с их собственником цене. При отказе акционерного общества от приобретения акций или недостижении соглашения об их цене акции могут быть отчуждены любому третьему лицу. Цена предложения третьему лицу не может быть ниже предложения акционерам и самому обществу. В противном случае сделка может быть признана недействительной.
2.	Вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях устанавливаемых законодательством КР. Возможно проведение и закрытой подписки на выпускаемые акции.	Не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые акции либо иным образом предлагать их для приобретения их для приобретения неограниченному кругу лиц.
3.	Число и состав акционеров общества не ограничены	Число акционеров общества, владеющих его простыми (голосующими) акциями не может превышать пятидесяти. Если число таких акционеров превысит указанный предел оно должно быть преобразовано в открытое АО, в противном случае оно подлежит ликвидации в судебном порядке
4.	Открытое общество с числом акционеров более 500 либо публично разместившее хотя бы 1 выпуск ценных бумаг, обязано ежегодно, в течение 2 месяцев после годового собрания акционеров, но не позднее 1 июля года, следующего за отчетным, опубликовывать в средствах массовой информации годовой отчет о финансово-хозяйственной деятельности общества.	Общество обязано только в случаях предусмотренных законом публиковать для всеобщего сведения финансовые отчеты и иные сведения (например, согласно ст. 24 Закона КР «Об организации страхования в Кыргызской Республике» страховые компании в форме АОЗТ обязаны ежегодно публиковать в печати годовой отчет, включая баланс и отчет о прибылях и убытках).
5.	Минимальный размер уставного капитала - 1000 минимальных заработных плат	Минимальный размер уставного капитала - 1000 минимальных заработных плат

Учредительными документами закрытого акционерного общества может быть предусмотрена возможность исключения учредителя, существенно нарушающего своими действиями интересы общества, из общества по решению суда. Акции исключенного акционера принудительно выкупаются обществом.

3. Образование акционерного общества

В качестве учредителей акционерного общества могут выступать: • граждане;

- юридические лица, за исключением случая, когда в качестве единственного участника акционерного общества является другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица;
- органы государственной власти и местного самоуправления могут выступать в качестве участников Акционерного общества только в случаях предусмотренных действующим законодательством КР (например, Государственный комитет Кыргызской Республики по управлению государственным имуществом и привлечению прямых инвестиций согласно постановлению Правительства КР от 23 марта 2001 года №120 является учредителем хозяйственных товариществ (обществ) от имени государства).

Учреждения, финансируемые собственниками, могут быть учредителями (участниками) хозяйственных обществ только с согласия собственника, если иное не установлено законом.

ГК не содержит запрета на участие в хозяйственных обществах государственных предприятий, но следует иметь в виду ограничения, установленные п.3 ст. 230 ГК. Согласно содержащейся в нем норме предприятие, имеющее на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, вправе вносить его в качестве вклада в уставный капитал общества только с согласия собственника. Остальным имуществом оно может распоряжаться самостоятельно, за исключением случаев, установленных законом или иными правовыми актами.

Акционерное общество может быть создано одним или несколькими лицами. Если Акционерное общество учреждается одним лицом сведения об этом должны содержаться в уставе общества, быть зарегистрированы и опубликованы для всеобщего сведения.

Учредители акционерного общества заключают между собой нотариально заверенный письменный договор, определяющий порядок осуществления ими совместной деятельности по созданию общества. В договоре определяются также: *порядок осуществления ими совместной деятельности по учреждению общества, размер капитала общества, категории и типы акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок их оплаты, права, обязанности и ответственность учредителей по созданию общества.* В случае учреждения общества одним лицом решение о его учреждении принимается этим лицом единолично.

Договор о создании акционерного общества по своей правовой природе является гражданско-правовым, а поэтому на него распространяются общие положения гражданского законодательства о договорах и сделках, в том числе нормы о недействительности сделок в случае противоречия их закону, и др.

Учредительными документами общества являются устав и учредительный договор утвержденных учредителями. Учредительным документом общества, которое учреждено одним лицом, является устав.

Учредительный договор общества заключается его учредителями. В учредительном договоре учредители обязуются создать Акционерное общество, установить порядок деятельности по его созданию и определить: условия передачи своего имущества в собственность общества, участия в его деятельности, распределения между учредителями прибыли и убытков, управлению его деятельностью, выхода из его состава размер долей каждого из учредителей, размер, состав, сроки и порядок внесения ими вкладов, ответственность учредителей за нарушение обязанностей по внесению вкладов размер и состав уставного капитала. Также учредительный договор должен содержать сведения о видах выпускаемых акций и распределения их между учредителями, права и обязанности учредителей по созданию общества. Учредительный договор может содержать и иные сведения предусмотренные законодательством либо учредителями.

Учредительный договор вступает в силу с момента подписания всеми его учредителями.

Учредительный договор о создании общества вступает в силу с момента подписания и действует со момента регистрации итогов учредительного выпуска акции уполномоченным государственным органом Кыргызской Республики, регулирующим рынок ценных бумаг.

Устав общества должен содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное фирменное наименование общества;
- место нахождения общества; тип общества (открытое или закрытое);
- количество, категории (простые, привилегированные) акций, размещенных обществом;
- права акционеров - владельцев акций каждой категории; размер уставного капитала общества;

структуру и компетенцию органов управления обществом и порядок принятия ими решений;

порядок подготовки и проведения общего собрания акционеров. Устав может содержать и иные сведения, предусмотренные законодательством или учредительными документами.

Устав общества утверждается учредительным собранием и подписывается лицом, назначенным общим собранием учредителей или управляющим обществом.

Регистрация общества производится в общем порядке. По обязательствам общества, возникшим до регистрации общества, учредители несут солидарную ответственность: общество же несет ответственность по обязательствам учредителей, связанных с его созданием, только в случае одобрения их общим собранием акционеров.

Особенности создания акционерных обществ при приватизации государственных и муниципальных предприятий определяются законами и иными правовыми актами о приватизации.

4. Уставный капитал акционерного общества

Уставный капитал акционерного общества является экономической основой его деятельности. Он составляется из вкладов акционеров, внесенных в результате приобретения ими акций общества. Уставный капитал общества равен суммарной номинальной стоимости выпущенных обществом акций.

Главная функция уставного капитала общества - быть минимальной гарантией удовлетворения возможных требований кредиторов. Поэтому к нему предъявляются особые, повышенные по сравнению с уставным капиталом товариществ, требования. Размер уставного капитала должен быть:

- 1) для открытых обществ не менее 1000 размеров минимальной месячной заработной платы, установленной в республике на момент внесения акционерами вкладов в уставный капитал;
- 2) для закрытых обществ не менее 1000 размеров минимальной месячной заработной платы.

Для некоторых финансово-кредитных и страховых организаций законодательством предусмотрен иной минимальный размер уставного капитала.

Уставный капитал в учредительных документах общества к моменту его государственной регистрации должен быть оплачен на 100 процентов.

Ниже приведена таблица особенностей формирования уставного капитала некоторых акционерных обществ.

Общество	Минимальный размер уставного капитала	Особенности оплаты уставного капитала
Банки	100 млн. сом для вновь создаваемых -300 млн. сом.	Уставный капитал банка формируется только в национальной валюте КР и только за счет денежных средств учредителей (акционеров). Он должен быть полностью уплачен до получения лицензии на проведение.
Инвестиционные фонды (ИФ)	Не менее 5000 размеров минимальных месячных заработных плат	Уставный капитал акционерного ИФ оплачивается только денежными средствами в национальной валюте. Он должен быть полностью оплачен до подачи заявления на получение лицензии на осуществление деятельности в качестве инвестиционного фонда
Страховые компании	Не менее 10000 минимальных месячных заработных плат	Формирование уставного капитала осуществляется только в денежной форме. До получения лицензии на проведение страховых операций страховая организация обязана сформировать и внести на свой расчетный счет минимальный уставный капитал.

Основной обязанностью акционера является оплата приобретаемых им акций. Освобождение от этой обязанности, в том числе путем зачета требований к обществу, не допускается. При создании общества все его акции распределяются среди учредителей и подлежат оплате в течение срока,

определенного уставом, при этом во всех случаях не менее 100% должно быть оплачено к моменту регистрации общества.

Акционерное общество обязано не позднее трех месяцев с момента его государственной регистрации в качестве юридического лица произвести регистрацию учредительного выпуска акций в уполномоченном государственном органе Кыргызской Республики, регулирующем рынок ценных бумаг.

Дополнительный выпуск акций общества должен быть оплачен в течение срока, определенного в соответствии с решением об его выпуске, но не позднее одного года с момента начала его размещения. Общество не вправе выпускать дополнительный выпуск акций до регистрации итогов предыдущего выпуска акций.

Общество имеет право начинать размещение выпускаемых им акций только после регистрации их выпуска. Средства, полученные от размещения акций, хранятся на накопительном счете. Обществу до окончания срока подписки и регистрации отчета об итогах выпуска акций в соответствии с законодательством Кыргызской Республики по ценным бумагам запрещается использование средств, поступивших в ходе их размещения.

Количество размещаемых акций и ценных бумаг, конвертируемых в акции, не должно превышать количества, указанного и учредительных документах и решении о выпуске ценных бумаг.

Оплата акций и иных ценных бумаг общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется учредительным договором или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг - решением о выпуске ценных бумаг. Не допускается освобождение акционера от обязанности оплаты акций, в том числе путем зачета требований к акционерному обществу.

Акции дополнительных выпусков, размещение которых сопровождается их публичным предложением, оплачиваются только денежными средствами. Возврат акционерным обществом средств, полученных от размещения акций завершенной эмиссии, акционеру не допускается, кроме как путем выкупа акций, в порядке установленным законодательством КР.

Оплата дополнительных выпусков акций и ценных бумаг, конвертируемых в акции общества, осуществляется по цене размещения, определяемой советом директоров общества на основе рыночной стоимости в момент начала размещения.

Общество вправе осуществлять размещение акций по цене ниже их цены размещения в случаях:

- осуществления владельцами простых акций общества преимущественного права приобретения - по цене, которая не может быть ниже 90 процентов от цены размещения простых акций;

- размещения дополнительных акций при участии андеррайтера - по цене, которая не может быть ниже их цены размещения более чем на размер вознаграждения андеррайтера, установленный в процентном отношении к цене размещения таких акций.

Открытое общество вправе проводить как публичное, так и закрытое размещение дополнительных выпусков акций и ценных бумаг общества, конвертируемых в акции.

Закрытое общество не вправе проводить публичное размещение акций и ценных бумаг общества, конвертируемых в акции. Размещение дополнительных выпусков акций общества путем конвертации в них ценных бумаг, конвертируемых в акции, проводится в порядке, установленном решением о выпуске таких ценных бумаг, конвертируемых в акции.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. Оплата акций общества при его учреждении производится его учредителями по цене, определенной учредительным договором.

Если стоимость приобретаемых таким способом акций общества составляет более двухсот ставок минимальной месячной заработной платы, установленной законодательством Кыргызской Республики, то необходима денежная оценка независимым оценщиком имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг общества. Устав общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции.

Уставом общества могут вводиться ограничения числа, а также суммарной номинальной стоимости акций либо максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру. Эта норма направлена на то, чтобы обеспечить защиту интересов широкого круга акционеров, являющихся

держателями небольшого количества акций, исключить чрезмерную концентрацию прав в руках отдельных акционеров.

Изменение уставного капитала может быть как в сторону его увеличения, так и уменьшения. Решение об изменении уставного капитала принимается на общем собрании акционеров.

В учредительных документах Закрытого акционерного общества может быть предусмотрен иной порядок принятия решения об изменении размера уставного капитала.

Способы увеличения уставного капитала:

- путем увеличения номинальной стоимости акций;
- выпуск дополнительных акций. Уставом общества может быть установлено преимущественное право акционеров, владеющих голосующими акциями, на покупку дополнительно выпускаемых обществом акций.

Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, определенного его уставом. Дополнительные акции подлежат оплате в течение срока, определенного решением об их размещении, но не позднее 1 года с момента приобретения. Порядок оплаты дополнительно размещаемых акций определяется решением об их размещении.

В связи с решением об увеличении уставного капитала общества и с учетом итогов размещения дополнительных акций в устав общества вносятся соответствующие изменения.

Увеличение уставного капитала общества допускается только после полного формирования уставного капитала акционерного общества, определенного учредителями (его оплаты), не допускается увеличение уставного капитала общества для покрытия понесенных им убытков.

Способы уменьшения уставного капитала:

- путем уменьшения номинальной стоимости акций;
- покупка части акций в целях их аннулирования.

Уменьшение уставного капитала вышеупомянутыми способами допускается, если такая возможность оговорена в уставе общества.

Реальная стоимость имущества (чистые активы) действующего общества может не совпадать с размером его уставного капитала. При эффективной деятельности она превосходит уставный капитал, если деятельность общества убыточна, то стоимость чистых активов может оказаться ниже размера уставного капитала. Пункт 4 ст. 144 ГК КР предусматривает, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года собственный капитал общества станет ниже минимального размера уставного капитала, предусмотренного законом, общество подлежит ликвидации, поскольку оно утрачивает тот минимум экономических гарантий, которые необходимы для его деятельности.

В случае уменьшения уставного капитала общества законодательством предусмотрены гарантии для кредиторов:

- 1) кредиторы должны быть уведомлены о намерении общества уменьшить его уставный капитал,
- 2) кредиторы вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения убытков.

5. Акции и другие ценные бумаги акционерного общества

Основное отличие акционерного общества от других юридических лиц заключается в способе закрепления прав участников по отношению к обществу: путем удостоверения акциями. Это в свою очередь обуславливает специфику осуществления прав по акциям и их передачи.

Акция - ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении делами общества и на часть имущества, оставшегося после его ликвидации.

Характерные признаки акции:

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

63

Курс «Налоги и право», раздел «Право»

- *S* акция бессрочна, она перестает существовать только при ликвидации общества либо если она аннулирована решением общего собрания акционеров; *S* акция неделима, если одна акция принадлежит нескольким лицам, то все они осуществляют права, удостоверенные в акции, через одного из них либо через общего представителя

Классификация акций

1. **Именная акция** (она удостоверяет права, которые принадлежат обозначенному тям сѵбі,eKTvY

1. **Обыкновенная акция** (с правом голоса)

1. **Свободно обращающаяся акция (акции открытых акционерных обществ)**

2. **Предъявительская акция** (удостоверенные ею права, принадлежат тому, кто ее предъявит.

2. **Привилегированная акция** (без права голоса, с правом на получение фиксированного дивиденда, независимо от размера прибыли)

2. **Акция обращения** (с ограниченным кругом закрытых акционерных обществ) (акции)

Форма акций:

а) документарная форма ценных бумаг - форма ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании предъявления ценной бумаги, сертификата ценной бумаги, оформленных в установленном законодательством порядке, а в случае депонирования таковых - на основании записи по счету депо. При выпуске ценных бумаг в документарной форме их владельцам может выдаваться один сертификат на все приобретаемые ими ценные бумаги, содержащий у к а з а н и я на их общее количество, категорию и номинальную стоимость.

б) без документарная форма ценных бумаг - форма ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании записи в реестре владельцев ценных бумаг, а в случае депонирования ценных бумаг - на основании записи по счету депо. Ценные бумаги на п р е д ъ я в и т е л я не могут быть в без документарной форме.

Доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала не должна превышать 25 %.

Владельцы привилегированных акций не имеют права голоса в вопросах управления обществом, за исключением случаев, когда уставом акционерного общества предусмотрены кумулятивные - привилегированные акции, владельцы которых приобретают право голоса на общем собрании акционеров по всем вопросам его компетенции, начиная с собрания, следующего за годовым общим собранием акционеров, на котором не было принято решение о выплате дивидендов или было принято решение о неполной выплате дивидендов по привилегированным акциям.

Право акционеров - владельцев кумулятивных - привилегированных акций участвовать с правом голоса на общем собрании акционеров прекращается с момента выплаты всех накопленных по указанным акциям дивидендов в полном размере.

Порядок осуществления прав держателей привилегированных акций, включая приоритет в распределении имущества общества в случае его ликвидации, определяется законодательством и уставом.

Вопрос об определении и размера дивидендов акционерам общества решается на общем годовом собрании акционеров.

Привилегированные акции выпускаются с периодически выплачиваемым дивидендом, но не реже одного раза в год, в заранее установленном размере в процентах к их номинальной стоимости. Выплата дивидендов по таким акциям производится в указанном в них размере

независимо от полученной акционерным обществом прибыли в соответствующем году.

В случае недостаточности прибыли выплата дивидендов по привилегированным акциям производится за счет фондов общества. Уставом общества может быть установлено, что невыплаченный или не полностью выплаченный дивиденд по привилегированным акциям накапливается и выплачивается впоследствии.

Общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденд:

- если на момент выплаты дивидендов оно отвечает признакам банкротства (несостоятельности) в соответствии с нормативными правовыми актами Кыргызской Республики о банкротстве (несостоятельности) или указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов. Для отдельных видов обществ законодательством Кыргызской Республики могут быть предусмотрены иные ограничения на выплату дивидендов.
- Общество не вправе принимать решение о выплате (объявлении) дивидендов по простым акциям, если не принято решение о выплате дивидендов по привилегированным акциям.

Акционерное общество обязано выпускать акции, стоимость которых выражается в национальной валюте Кыргызской Республики, независимо от формы вклада. Общество имеет право на выпуск акций с момента государственной регистрации ценных бумаг и присвоения номера государственной регистрации в Национальной комиссии по рынку ценных бумаг.

Порядок эмиссии акций определен Законом КР «О рынке ценных бумаг».

Этапы эмиссии акций обществом:

- принятие эмитентом решения о выпуске ценных бумаг;
- регистрацию выпуска ценных бумаг;
- для документарной формы выпуска - изготовление ценных бумаг и/или сертификатов ценных бумаг;
- размещение ценных бумаг;
- регистрацию отчета об итогах выпуска ценных бумаг.

Акции общества размещаются следующими способами:

- 1) закрытым, т. е. среди учредителей общества и заранее определенного круга лиц;
- 2) частным т.е. среди квалифицированных инвесторов;
- 3) открытым, т. е. среди неограниченного круга лиц, путем проведения аукциона и (или) свободной продажи.

Следует иметь в виду, что акции первого выпуска, как в открытом, так и в закрытом акционерном обществе распространяются только среди его учредителей, т.е. открытая подписка на акции создаваемого АО запрещена.

Движение акции фиксируется в реестре акционеров. Реестр акционеров ведется:

- 1) юридическим лицом, имеющим право на занятие деятельностью по ведению реестра акционеров (банку, депозитарию, специальному регистратору);
- 2) закрытым акционерным обществом

Общество имеет право выпускать облигации.

Облигация - ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный в ней срок номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Облигации могут быть предъявительскими либо именными, свободно обращающимися, либо с ограниченным кругом обращения.

Общество вправе в соответствии с его уставом, выпускать облигации и иные ценные бумаги, предусмотренные законодательством Кыргызской Республики о ценных бумагах. Выпуск обществом облигаций и иных ценных бумаг осуществляется по решению общего собрания акционеров общества. В решении о выпуске облигаций должны быть определены объем выпуска, порядок размещения, сроки и иные условия погашения. Облигации могут выпускаться в документарной либо бездокументарной форме.

Общество может выпускать облигации с единовременным сроком погашения или облигации со сроком погашения по сериям в определенные сроки. Погашение облигаций может осуществляться в денежной форме или иным имуществом в соответствии с решением об их выпуске. Выпуск облигаций обществом допускается на сумму, не превышающую размер собственного капитала. Общество вправе обусловить возможность досрочного погашения облигаций по желанию их владельцев. При этом в решении о выпуске облигаций

должны быть определены стоимость погашения и срок, не ранее которого они могут быть предъявлены к досрочному погашению.

Управление акционерным обществом

Деятельность акционерного общества осуществляется через его органы.

Органы общества

Высший орган управления

О

Общее собрание акционеров

Наблюдательный

£, Совет директоров

Исполнительный орган

=Я

Of

Коллегиальные (правление, дирекция)

Единоличные (директор, генеральный директор)

Контрольный орган

Ревизионная комиссия

Высший орган управления

Общее собрание акционеров (годовое или внеочередное) созывается советом директоров или исполнительным органом не менее чем один раз в год. Общее собрание акционеров проводится не позднее 1 мая года следующего за отчетным.

О предстоящем созыве общего собрания владельцы акций извещаются персонально заказным письмом не менее чем за двадцать дней (десяти дней для закрытого акционерного общества) до созыва по адресу, указанному в реестре акционеров. Кроме того, должно быть сделано общее извещение в печати, в котором указывается время и место проведения собрания и повестка.

К исключительной компетенции общего собрания акционеров относятся вопросы:

- 1) внесение изменений и дополнений в устав общества или утверждение устава общества в новой редакции;
- 2) реорганизация общества;
- 3) ликвидация общества, назначение ликвидационной комиссии и утверждение ликвидационного баланса;
- 4) принятие решения об изменении (увеличении или уменьшении) количества обращаемых акций акционерного общества;
- 5) принятие решения о закрытом размещении дополнительно выпускаемых открытым обществом акций или ценных бумаг общества, конвертируемых в акции;
- 6) принятие решения о неприменении преимущественного права акционера на приобретение акции общества или ценных бумаг, конвертируемых в акции;
- 7) принятие решения по вопросу участия акционерного общества в качестве учредителя в другом юридическом лице или приобретения ценных бумаг или долей участия других обществ

стоимостью 20 и выше, проценты балансовой стоимости активов акционерного общества на дату принятия решения о совершении такой сделки;

8) конвертация привилегированных акций в простые;

9) избрание руководителя и членов коллегиального исполнительного органа общества или лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа общества (если общество осуществляет деятельность без образования совета директоров);

10) принятие решения о размещении обществом облигаций и иных ценных бумаг;

- 11) избрание членов ревизионной комиссии (ревизора) общества и досрочное прекращение их полномочий;
- 12) принятие решения о размере и порядке выплаты дивидендов;
- 13) утверждение размеров выплачиваемого вознаграждения и компенсаций членам совета директоров;
- 14) принятие решения об отмене решений, противоречащих законодательству Кыргызской Республики, принятых предыдущими общими собраниями акционеров;
- 15) использование резервного и иных фондов общества;
- 16) принятие решения о досрочном прекращении полномочий совета директоров, исполнительного органа общества (если общество осуществляет деятельность без образования совета директоров);
- 17) определение количественного состава совета директоров общества, если количество мест в совете директоров не определено уставом;
- 18) утверждение годовых отчетов, бухгалтерских балансов, счета прибылей и убытков общества, распределение его прибылей и убытков;
- 19) утверждение годового бюджета общества;
- 20) утверждение состава счетной комиссии;
- 21) утверждение размеров выплачиваемого вознаграждения и компенсаций членам ревизионной комиссии (ревизору) общества;
- 22) избрание членов совета директоров;
- 23) решение иных вопросов, отнесенных настоящим Законом, законодательством Кыргызской Республики и уставом общества к компетенции общего собрания акционеров.

Законодательством для банков, финансово-кредитных организаций или учреждений, страховых и инвестиционных организаций, являющихся акционерными обществами, может быть предусмотрен иной порядок избрания исполнительных органов общества.

Решение по вопросам, указанным в подпунктах 1-23 относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров. Вопросы, отнесенные к исключительной компетенции общего собрания акционеров, не могут быть переданы на решение исполнительного органа общества.

Годовое собрание акционеров:

тверждает отчет исполнительных органов общества, годовой баланс, счет прибыли и убытков, принимает решение о распределении его прибыли и убытков;

утверждает годовой бюджет общества;

избирает членов совета директоров, ревизионную комиссию и в случае если общество осуществляет деятельность без образования совета директоров, членов исполнительного органа;

решает другие вопросы, включенные в повестку дня.

Решения по вопросам, перечисленным в подпунктах 1-8, принимаются большинством не менее чем двумя третями голосов от общего числа голосующих акций общества. Подсчет голосов на общем собрании акционеров по вопросу, поставленному на голосование, правом голоса при решении которого обладают акционеры - владельцы простых и привилегированных акций общества, осуществляется по всем голосующим акциям совместно.

Решение по вопросам, указанным в подпунктах 2, 5-7, 10, 12, 15, 20, принимается общим собранием акционеров только по предложению совета директоров общества, если иное не установлено уставом общества.

Решение по вопросам, указанным в подпунктах 9-18, принимается общим собранием акционеров большинством не менее чем двумя третями голосов акционеров - владельцев голосующих акций, принимающих участие в собрании акционеров.

Решение общего собрания акционеров по вопросам, перечисленным в подпунктах 19-23, принимается простым большинством голосов акционеров - владельцев голосующих акций общества, принимающих участие в собрании.

Общее собрание признается правомочным, если на момент окончания регистрации для участия в нем зарегистрировались акционеры (их представители), обладающие в соответствии с уставом общества более 60% голосов, размещенных голосующих акций общества. Голосование на общем собрании проводится по принципу «одна акция - один голос», за исключением случаев проведения кумулятивного голосования, предусмотренного уставом.

Оставшаяся прибыль общества (после уплаты налогов) остается в его распоряжении и

распределяется между акционерами в виде дивиденда, перечисляется в резервы, направляется на развитие производства или иные цели, предусмотренные общим собранием акционеров. Любое распределение доходов общества возможно лишь после утверждения собранием акционеров баланса и счета прибылей и убытков. На выплату дивидендов акционерам должно быть направлено не менее 25% от прибыли.

Наблюдательный орган

Совет директоров создается в обязательном порядке в обществе с числом акционеров превышающем 50 человек, в остальных создание совета директоров зависит от желания Общего собрания акционеров. Количественный состав членов директоров и круг вопросов относящихся к их исключительной компетенции устанавливаются уставом общества.

Члены совета директоров избираются на общем собрании акционеров. Члены совета директоров тайным голосованием избирают из своего состава председателя.

Совет директоров осуществляет контроль за деятельностью исполнительных органов Общества:

- определение стратегических целей акционерного общества и формирование его политики;
- созыв годового и внеочередного общих собраний акционеров общества;
- формирование и утверждение повестки дня общего собрания акционеров, кроме случаев, установленных настоящим Законом, а также другие вопросы, связанные с подготовкой и проведением общего собрания акционеров;
- принятие и утверждение внутренних документов общества, изменений и дополнений к ним;
- дача разрешения на совершение крупной сделки, предметом которой является имущество, стоимость которого составляет от 20 и более процентов балансовой стоимости активов общества на дату принятия решения о совершении такой сделки;
- ^* избрание исполнительного органа и установление размеров выплачиваемого вознаграждения;
- принятие решения о досрочном прекращении полномочий исполнительного органа;
- подготовка рекомендаций по размеру дивиденда по акциям и порядку его выплаты;
- представление общему собранию акционеров обоснованных рекомендаций относительно реорганизации общества, а также по созданию филиалов и открытию представительств общества;
- избрание аудитора общества и определение размера оплаты услуг аудитора;
- рекомендация общему собранию акционеров величины, условия и порядка увеличения или уменьшения количества обращаемых акций;
- подготовка материалов для рассмотрения на общем собрании акционеров;
- контроль за исполнением решений общих собраний акционеров;
- избрание секретаря общества.

В компетенцию совета директоров также могут быть отнесены следующие вопросы:

заключение контрактов с членами исполнительного органа, ревизионной комиссии, счетной комиссии, секретаря и аудитора общества;

представление общества в судах, в случаях неисполнения исполнительным органом решений общего собрания акционеров и совета директоров;

иные вопросы, предусмотренные законодательством Кыргызской Республики и уставом общества.

Вопросы, отнесенные уставом к исключительной компетенции совета директоров, не могут быть переданы им на решение исполнительных органов.

Решения на заседании совета директоров общества принимаются большинством голосов присутствующих членов совета директоров, если иное не предусмотрено уставом. Уставом общества

может быть предусмотрено право решающего голоса председателя совета директоров в случае равенства голосов. Полномочия любого члена совета директоров могут быть прекращены досрочно по любому основанию по решению общего собрания акционеров.

Исполнительный орган

В промежутках между собранием акционеров управление обществом осуществляет правление, дирекция (коллегиальный) и (или) единоличный (директор, генеральный директор). Исполнительный орган действует от имени общества, представляет его интересы, совершает сделки от имени

Курс «Налоги и право», раздел «Право»

общества, утверждает штаты, издает решения (постановления), единоличный - исполнительный орган приказы, распоряжения и дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками общества. К компетенции данного органа относятся все вопросы деятельности общества, не относящиеся к исключительной компетенции общего собрания акционеров и совета директоров.

При создании общества члены исполнительного органа назначаются учредительным договором, впоследствии они избираются из числа акционеров, работников на общем собрании акционеров.

В обязанность членов исполнительного органа входит подготовка для рассмотрения на общем собрании акционеров годового отчета, баланса и счета прибыли и убытков. Годовой отчет, баланс и счет прибыли и убытков должны быть подписаны всеми членами Правления и членами Совета директоров. При отсутствии одной или нескольких подписей должна быть сделана пометка с указанием причин.

По решению общего собрания акционеров полномочия исполнительного органа общества могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему).

Ревизионный орган

Ревизионная комиссия создается общим собранием акционеров из числа акционеров. Данный орган осуществляет контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью общества. Проверка ревизионным органом финансово-хозяйственной деятельности общества проводится по итогам деятельности общества, а также в любое время по своей инициативе или по решению общего собрания, совета директоров или по требованию акционеров владеющих в совокупности свыше 10% голосующих акций.

Секретарь общества

В открытом обществе с числом акционеров более 50 должна быть предусмотрена должность секретаря общества. Секретарь общества - это должностное лицо общества, избираемое советом директоров или общим собранием (если общество осуществляет деятельность без образования совета директоров), в компетенцию которого входят следующие вопросы:

- связь с акционерами общества по вопросам осуществления ими своих прав;
- контроль по ведению и хранению реестра акционеров общества;
- формирование предложений акционеров по повестке дня общего собрания акционеров;
- осуществление обеспечения акционеров общества материалами по общим собраниям акционеров;

обеспечение в соответствии с законодательством Кыргызской Республики хранения материалов общих собраний акционеров, заседаний совета директоров.

Уставом общества могут быть предусмотрены и другие обязанности секретаря общества. В обществах с числом акционеров 50 и менее устав общества должен содержать указание об определенном лице или органе общества, к компетенции которого относятся вышеперечисленные вопросы.

7. Особенности реорганизации общества

Реорганизация и ликвидация акционерного общества осуществляются в соответствии с общими нормами ГК, устанавливающими основания и порядок их проведения и действующими в отношении любых юридических лиц, а также специальными правилами, предусмотренными Законом "Об акционерных обществах".

Общество может быть добровольно реорганизовано в порядке, предусмотренном настоящим Законом, либо по решению суда в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики.

Реорганизация общества может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

При разделении (выделении) организационно-правовая форма всех правопреемников реорганизуемого общества должна совпадать с его организационно-правовой формой, которая

существовала до принятия решения о реорганизации.

Преобразованное общество может иметь форму общества с ограниченной ответственностью и (или) кооператива, созданного в форме коммерческой организации.

Общество считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При реорганизации общества путем присоединения к другому обществу первое из них считается реорганизованным с момента внесения органом государственной регистрации в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного общества.

Государственная регистрация вновь возникших в результате реорганизации обществ и внесение записи о прекращении деятельности реорганизованных обществ осуществляются в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики.

Реорганизация общества производится не ранее чем в двухмесячный срок после опубликования сообщения об этом в официальной печати. Кредиторы вправе в течение двух месяцев с момента опубликования информации о реорганизации общества предъявить требование к обществу о досрочном прекращении или исполнении соответствующих обязательств, а общество обязано удовлетворить их требования.

Общество не подлежит реорганизации, если в результате капитал реорганизованного общества станет меньше размера уставного капитала, установленного настоящим Законом и иными нормативными правовыми актами Кыргызской Республики.

При реорганизации общества не допускается обмен его простых, а также привилегированных акций, конвертируемых в простые в соответствии с проспектом их эмиссии, на имущество или на иные имущественные права. Договор о слиянии и передаточный акт при слиянии, протокол собрания, на котором принято решение о разделении или выделении, и разделительный баланс при разделении и выделении являются документами, заменяющими учредительный договор вновь возникающих хозяйств.

IX. Список основных нормативных правовых актов

1. Гражданский Кодекс КР от 8 мая 1996г. № 15;
2. Закон КР от 27 марта 2003 г. г. № 64 "Об акционерных обществах";
3. Закон КР от 21 июля 1998 г. № 95 "О рынке ценных бумаг";
4. Закон КР от 26 июля 1999 г. № 92 "Об инвестиционных фондах в КР";
5. Закон КР от 29 июля 1997 г. № 60 "О банках и банковской деятельности";
6. Закон КР от 23 июля 1998 г. № 96 "Об организации страхования в КР".

Задачи к теме 5

Задача 5-1

Генеральный директор акционерного общества, испытывающего острый недостаток оборотных средств, заключил с банком, в котором находился расчетный счет АО, кредитный договор. В счет обеспечения заемной суммы директор заложил все товарные запасы АО.

Узнав об этом, акционер, обладающий пакетом акций в 15 % уставного капитала, предъявил иск в суд с требованием признать сделку недействительной, мотивируя свое требование тем, что решением собрания акционеров было ограничено право заключения генеральным директором сделок на сумму, превышающую 25 % товарных запасов. Данное ограничение было внесено в Устав АО год назад. При вычете кредита банк обязан был затребовать учредительные документы и проверить полномочия генерального директора, после чего отказать в выдаче кредита. Его права акционера существенно ущемлены, так как обязательство по возврату кредита, да **еще** и с процентами, повлияет на прибыль, следовательно, он не получит тех дивидендов, на которые рассчитывал, если бы кредита не было. Если же кредит не будет возвращен, то АО должно будет отдать все заложенные товарные запасы банку и завод потеряет еще больше.

Генеральный директор пояснил в суде, что кредит нужно было оформлять срочно, он закупил на кредит сырье для производства, иначе пришлось бы остановить работу предприятия, он решил взять срочно кредит, а потом доложить обстоятельства дела Совету директоров и получить их согласие. Он все просчитал, и они не должны потерять заложенные товарные запасы.

К делу был привлечен банк, выдавший ссуду, который пояснил, что договор нельзя признавать недействительным, он ничего не знал о том, что полномочия у генерального директора по Уставу не дают ему право брать ссуду. Кроме того, расчетный счет АО был открыт давно, и по Уставу того времени у генерального директора были все права на совершение любых сделок. У банка есть старые Уставы и карточка подписей, в которой нет никаких ограничений на подписание финансовых документов.

Какое решение, по Вашему мнению, должен вынести суд?

В своем решении руководствуйтесь ст. 195 ГК КР

Задача 5-2

Акционерное общество «Александра» и ОсОО «Эльза» учредили акционерное общества открытого типа «Эксимер», где обществу с ограниченной ответственностью «Эльза» принадлежит 48 % акций общества, а АО «Александра» - 51 %.

Уставный капитал общества «Эксимер» составляет 6 000 000 сом. АО «Александра» в счет стоимости оплаты акций передало вновь образованному АО следующее имущество: здание, производственные корпуса станки. ОсОО «Эльза» внесло свой вклад денежными средствами. Однако через год АО «Александра» решило выйти из состава акционеров и потребовало от АО «Эксимер» возврата имущества, переданного им в счет оплаты стоимости акций. Руководство АО «Эксимер» отказало в возврате имущества, ссылаясь на то, что в уставе АО «Эксимер» предусмотрено, что владелец акций имеет право на получение дивидендов и - в случае ликвидации общества - на остаток имущества после окончательного расчета по обязательствам общества о погашении всех долгов, пропорционально доле суммы стоимости акций в уставном капитале общества. Возврат имущества в период деятельности общества Уставом не предусмотрен. Оцените доводы сторон.

Задача 5-3

Гульнара является акционером АО "Прогресс", при создании которого внесла вклад 5 тысяч сом, за которые получила 10 акций. Ее право на акции подтверждается записью в реестре акционеров АО "Прогресс".

Болот является акционером АО "Прогресс". Внесенный им вклад 10 тысяч сомов удостоверен оформленными на его имя акциями.

Ольга внесла вклад 100 тысяч сом в виде квартиры, получив взамен акции.

Мурат внес вклад в виде автомашины "Жигули" стоимостью 75 тысяч сом, также получив в обмен акции.

Является ли АО «Прогресс» собственником внесенных акционерами денежных средств и имущества?

Тесты к теме 5:

1. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов Акционерного общества окажется меньше установленного минимального размера уставного капитала, общество обязано:
 - А. Заявить о своей ликвидации
 - Б. Зарегистрировать уменьшение Уставного капитала
 - В. Уведомить кредиторов о намерении общества уменьшить уставный капитал
 - Г. Объявить и в установленном законом порядке зарегистрировать уменьшение уставного капитала
2. В случае недостаточности прибыли выплата дивидендов по привилегированным акциям производится:
 - А. За счет фондов АО
 - Б. Вообще не производится
 - В. Производится в следующем году
 - Г. За счет уменьшения дивидендов по простым акциям
3. Открытое акционерное общество «Тюльпан» имеет уставный капитал 100 000 сом, разделенный на 10 000 акций стоимостью 10 сом каждая. Государству принадлежит 70 % акций, остальные 30 % принадлежат трудовому коллективу. Некоторые акционеры АО «Тюльпан» произвели со своими акциями следующие действия:
 - Адыл продал свои 20 акций по 8 сом каждую;
 - Нургуль получила ссуду в ломбарде и в залог оставила 1000 акций
 - Алмаз рассчитался за покупку с согласия продавцов 50 акциями.Правомочны ли действия перечисленных акционеров?
 - А. Нет, требовалось согласие государства;
 - Б. Нет, требовалось согласие общего собрания акционеров;
 - В. Нет, требовалось согласие других акционеров;
 - Г. Да, правомочны.
4. Сергей, акционер акционерного общества закрытого типа «Якобс-Аудит» решил продать все принадлежащие ему 20 акций общества. Эти акции он предложил купить акционерам на общем собрании 23 февраля 2003 года по цене 500 сом за каждую акцию. Акционеры посчитали, что стоимость акций завышена и отказались от покупки. Сергей, выждав 2 недели, продал акции третьим лицам. Действительна ли сделка?
 - А. Да;
 - Б. Нет, необходимо получить письменный отказ акционеров от покупки акций;
 - В. Нет, необходимо получить отказ общества от приобретения акций;
 - Г. Нет, необходимо снизить цену акций.

Тема 6: Право собственности и иные вещные права

1. Понятие и содержание права собственности
2. Ограничение права собственности
3. Возникновение права собственности (основания приобретения права собственности);
4. Прекращение права собственности
5. Формы и виды права собственности по гражданскому законодательству
6. Общая (совместная) собственность
7. Вещные права лиц, не являющихся собственниками

1. Понятие и содержание права собственности

Правовая доктрина и отечественная наука различают:

- 1) право собственности в объективном смысле и 2) право собственности в субъективном смысле.

Когда речь идет о нормах права (Гражданский кодекс, законы и другие нормативные акты), регулирующих общественные отношения по владению , пользованию и распоряжению материальными благами - перед нами **право собственности в объективном смысле** , это совокупность норм, образующих правовой институт собственности (например, ст. ст. 222-295 ГК).

Когда же речь идет о конкретном правомочии лица, которое имеет возможность при возникновении определенных юридических фактов (например, купли-продажи) на основании норм объективного права собственности по своему усмотрению владеть, пользоваться и распоряжаться принадлежащему ему имуществом (ст.222), мы имеем в виду **субъективное право собственности.**

Право собственности есть признаваемое и охраняемое законодательными актами право субъекта (физического или юридического лица, или государства) по своему усмотрению владеть пользоваться и распоряжаться принадлежащим ему имуществом, (ст. 222 ГК).

Содержание права собственности составляет принадлежащие собственнику правомочия по владению, пользованию и распоряжению (п. 2 ст.222 ГК). Каждое из этих правомочий является необходимым элементом права собственности, и все они в органическом единстве характеризуют содержание этого права.

ПраЕО владения представляет собой юридически обеспеченную возможность осуществлять фактическое обладание имуществом. Оно дает собственнику фактическую возможность господствовать над вещью и поэтому создает важную предпосылку для пользования вещью.

Закон различает владение: законное (правомерное) и неправомерное, добросовестное и недобросовестное.

Законное владение (правомерное)	- владение, осуществляемое на основе правового основания, посредством которого приобретено право собственности.
Незаконное владение (неправомерное)	- владение без необходимого правового основания, такое владение имеет место, когда владение вещи становится насильственным, скрытым; либо когда незаконный владелец, приняв вещь до востребования, не возвращает ее после предъявленного требования.
Добросовестное владение	- имеет место, когда владелец имущества не знал и не должен был знать о незаконности своего владения.
Недобросовестное владение	- имеет место, когда владелец имущества не знал и не должен был знать о незаконности своего владения при приобретении имущества.

Право распоряжения представляет собой юридически обеспеченную возможность определять юридическую судьбу имущества, т.е. правомочие совершать юридические сделки, касающиеся вещи.

Например: собственник передает свое право собственности, устанавливает залоговое право или сдает вещь внаем, он осуществляет таким образом право распоряжения. Использованием правомочия распоряжения путем заключения юридических сделок осуществляется распоряжение в отношении права собственности в целом или отдельных правомочий собственника (например, арендатору передается владение и пользование). Важнейшей формой осуществления правомочия распоряжения является отчуждение, которое выражается в переносе собственником права собственности на приобретателя.

2. Ограничение права собственности

Статья 19 Конституции КР устанавливает, что «Собственность неприкосновенна. Никто не может быть произвольно лишен своей собственности и ее изъятие помимо воли собственника допускается по решению суда». В то же время, статья 17 Конституции КР допускает, что «Ограничения в осуществлении прав и свобод допускается Конституцией и законами Кыргызской Республики лишь в целях обеспечения прав и свобод других лиц, общественной безопасности, защиты конституционного строя.»

Широта полномочий, предоставленных собственнику, часто вступает в противоречие с интересами и правами других лиц и общества в целом.

Законы всех стран (включая законодательство Кыргызстана) предусматривали и предусматривают те или иные ограничения полномочия собственника.

Право пользования - юридически обеспеченная возможность извлекать из имущества его полезные естественные свойства, а также получать от него выгоду.

Основное правило - собственник, используя свое имущество, не должен нарушать права и законные интересы других лиц.

Ограничение права распоряжения



Принудительное (в силу закона)

Договор: -зalog -найм -сервитут
-застройки и др

Односторонние сделки:
-завещание -и др.

Санкция за
правонарушение:
-арест имущества -неустойка -взыскание и др.
публичных

В интересах:
-сервитут и др.

В частных
интересах:
-сервитут
-преимущество на выкуп доли
-и др.

Реквизия

Ограничение

Права

пользования

Ограничение права распоряжения

Сервитут

Ограничение в интересах соседа

3. Возникновение права собственности (основания приобретения права собственности)

Право собственности может быть приобретено в силу юридических фактов, с которыми закон связывает его возникновение. Эти юридические факты именуется основаниями. Право собственности может быть приобретено субъектами гражданского права по различным основаниям.

Основания возникновения права собственности делятся на первоначальные и производные.

1. Первоначальными считаются те **основания**, при которых вещь ранее не существовала либо право собственности на нее возникло независимо от права предшествующего собственника. Поэтому к первоначальным основаниям относят: приобретение права собственности на вновь изготовленную или созданную вещь (ст.252 ГК); переработка (ст.253 ГК); приобретательную давность (ст.265 ГК); обращение в собственность общедоступных для сбора вещей либо их добычу (ст.254 ГК); приобретение права собственности на бесхозные вещи (ст.257 ГК); приобретение права собственности на самовольную постройку (ст.254-1 ГК); находку (ст.259 ГК); безнадзорных животных (ст.263 ГК), приобретение имущества, изъятого у собственника (ст.281 ГК); клад (ст.261 ГК).

2. Производные основания характеризуются тем, что приобретение права собственности

зависит от права предшествующего собственника. При этом одновременно с приобретением права новым собственником прекращается право его предшественника.

Производными основаниями возникновения права собственности чаще всего являются договоры (купли-продажи, займа, кредита и другие сделки), а также наследование по закону и по завещанию), переход права собственности в порядке правопреемства при реорганизации юридического лица.

Существуют и такие способы приобретения права собственности, которые могут выступать как первоначальные, а в других случаях - как производные. Таково, в частности, приобретение права

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

собственности на плоды, продукцию и доходы.

К новому собственнику переходит право не только собственности на вещь, но и весь комплекс прав и обязанностей, связанных с этой вещью. Так, например, для лица, купившего строение, обязательны договоры залога или найма, ранее заключенные продавцом строения, наследник несет ответственность по долгам наследодателя в пределах стоимости полученного наследственного имущества. Следовательно, производному основанию приобретения права собственности всегда свойственны отношения правопреемства.

Правопреемство при производном основании приобретения права собственности вовсе не предполагает, что новый собственник приобретает всю ту сумму правомочий, которыми обладал его предшественник. В зависимости от того, какое имущество переходит к новому собственнику и кто им является (государство, юридическое или физическое лицо), у приобретателя возникает право собственности.

4. Прекращение права собственности

Прекращение права собственности, также как его возникновение, происходит при наступлении юридических фактов, предусмотренных законодательством. При этом основания возникновения по своему объему совпадают с основаниями прекращения права собственности: «кто-то теряет, а кто-то находит». Во многих случаях возникновение права собственности у одного лица сопровождается его прекращением у другого и наоборот.

Устанавливая основания прекращения права собственности, ГК (в частности ст. 280) исходит из основополагающего принципа. Что *право собственности может быть прекращено только по воле собственника*. Принудительное изъятие у собственника имущества не допускается за исключением перечня случаев, установленных ст. 281 ГК, что является гарантией против произвольного лишения собственника права собственности на его имущество.

В ГК Кыргызской Республики предусмотрена специальная глава 14 «Прекращение права собственности». Пункт 1 ст. 280 устанавливает, что право собственности прекращается при : отчуждении собственником своего имущества другим лицам , отказе собственника от права собственности,

гибели или уничтожения имущества и утрате права собственности на имущество, и в иных случаях предусмотренных законом (например: плоды и доходы).

Отчуждение собственником своего имущества другим лицам может осуществляться как посредством односторонней сделки (*например, собственник передает свое имущество наследникам посредством завещания*), так и посредством договора (*например: собственник продает свой дом другому лицу*).

Отказ от права собственности также называется *дереликцией*. Гражданин или юридическое лицо может отказаться от права собственности на принадлежащее ему имущество, объявив об этом или совершив другие действия, определенно свидетельствующие об его устранении от владения , пользования и распоряжения имуществом без намерения сохранить какие-либо права на это имущество. Отказ от права собственности не является достаточным основанием для прекращения права собственности. При отказе от права собственности право прекращается только с момента приобретения права собственности на данное имущество другим лицом.

Гибель вещи означает, что прекращение права собственности (уничтожение имущество) произошло без чьей-либо вины, в результате случайных обстоятельств или действия непреодолимой силы, за результаты которых никто не несет ответственности. Поэтому риск случайной гибели имущества возлагается на собственника.

Уничтожение вещи может произойти как по воле собственника, так и помимо воли собственника, (*например, вследствие действий сил природы или неправильного поведения субъектов, уничтоживших чужое имущество* . В последнем случае собственник вправе требовать возмещения причиненного ему материального ущерба, а если имущество застраховано и погибло в результате наступления страхового случая, ущерб возмещается страховщиком).

³ Отчуждение собственником своего имущества другим лицам не рассматривается здесь подробно, потому что передача права собственности будет рассматриваться при изучении отдельных видов договоров.

Основаниями для принудительного прекращения права собственности являются (ст. 281 ГЮ):

1. обращение взыскания на имущество по обязательствам собственника (ст.282 ГК);
2. принудительное отчуждение имущества, которое в силу законодательных актов не может принадлежать данному лицу (ст.283 ГК);
3. отчуждения недвижимого имущества в связи с изъятием земельного участка, на котором оно находится (ст.284 ГК);
4. выкуп бесхозяйственно содержимых культурных ценностей (ст.285 ГК);
5. реквизиция (ст.286 ГК);
6. конфискация (ст.287 ГК);
7. реорганизация или ликвидация юридического лица по решению суда (ст.ст. 92,96 ГК);
8. принудительное отчуждение имущества в случаях, предусмотренных статьями 25, 271 ГК;
9. разгосударствление и приватизация (ст.229 ГК);
10. национализация (ст.288 ГК)

Рассмотрим подробнее основания для принудительного прекращения права собственности (ст. 281 ГК).

Обращение взыскания на имущество по обязательствам собственника является одним из двух оснований (наряду с конфискацией), когда имущество изымается у собственника помимо его воли без какой-либо компенсации. Ряд положений ГК допускают возможность обращения взыскания кредиторами на имущество собственника по его обязательствам. Обращение взыскания на имущество по обязательствам собственника производится в судебном порядке. Договором (в частности договором о залоге) может быть предоставлено право другой стороне обратиться взыскание на имущество собственника по его обязательствам во внесудебном порядке.

Принудительное отчуждение имущества, которое в силу законодательных актов не может принадлежать данному лицу.

Имущество подлежит принудительному отчуждению также в том случае, если в силу законодательных актов оно не может принадлежать данному лицу. Если лицу принадлежит такое имущество, это имущество должно быть отчуждено собственником в течении одного года с момента возникновения права собственности на данное имущество (если сроки не предусмотрены законодательными актами). В случае если имущество не будет отчуждено собственником в указанный срок, оно по решению суда подлежит принудительному отчуждению с возмещением собственнику стоимости за вычетом затрат по его отчуждению (например: *в соответствии с Земельным Кодексом КР иностранное лицо, которому земельный участок с\х назначения перешел по обязательствам собственника земельного участка, обязано в течение одного года произвести отчуждение данного земельного участка*).

Такой же порядок установлен и для случаев, когда в собственности гражданина или юридического лица по основаниям, допускаемым законодательными актами, оказывается вещь, на приобретение которой необходимо особое разрешение, а в его выдаче собственнику отказано. Эта вещь подлежит отчуждению в порядке установленном для имущества, которое не может подлежать собственнику.

Отчуждение недвижимого имущества в связи с изъятием земельного участка. У частного собственника или землепользователя может быть изъят (выкуплен) земельный участок для государственных надобностей; у частного собственника или землепользователя может также быть изъят земельный участок, не используемый по назначению или используемый с нарушением законодательства. Основанием для изъятия (выкупа) земельных участков для государственных надобностей являются генеральные планы городов и иных поселений, схемы зонирования территорий и иная утверждаемая в установленном порядке градостроительная и землеустроительная документация.

Выкуп бесхозяйственно содержимых культурных ценностей. Когда собственник культурных ценностей, отнесенных в соответствии с законодательством к особо ценным и охраняемым государством, бесхозяйственно содержит эти ценности, что грозит утратой ими своего значения, такие ценности по решению суда могут изъяться у собственника государством путем выкупа или продажи с публичных торгов.

Реквизиция имущества: в случае стихийных бедствий, аварий, эпидемий, эпизоотии и при иных обстоятельствах, носящих чрезвычайный характер, имущество в интересах общества может быть изъято у собственника в порядке и на условиях, установленных законодательными актами, с выплатой ему рыночной стоимости имущества. Лицо, имущество которого реквизировано, вправе

при прекращении действия указанных обстоятельств, вправе требовать в судебном порядке возврата ему сохранившегося имущества.

Конфискация - это принудительное безвозмездное изъятие государством имущества у собственника в качестве санкции за совершение преступления или иного правонарушения. Конфискация допускается лишь в случаях, предусмотренных законом, и производится на основании приговора по уголовному делу, решения суда по гражданскому или административному правонарушению.

Национализация представляет собой обращение в государственную собственность имущества, находящегося в частной собственности граждан и юридических лиц. Национализация может быть проведена только посредством принятия специального закона с возмещением собственнику убытков в полном объеме.

5; Формы и виды права собственности по гражданскому законодательству

Статья 4 Конституции КР гласит: «В Кыргызской Республике признаются и защищаются государственная, коммунальная, частная и иные формы собственности». Кыргызская Республика гарантирует разнообразие форм собственности и их равную правовую защиту».

ГК также предусматривает основные три формы собственности: частную коммунальную и государственную (ст.ст. 223,225,227 ГК).

Разделение собственности на три формы производится в Конституции по признаку их отношения к государству как субъекту права собственности. В этой связи частная собственность понимается как негосударственная. Коммунальная собственность - это собственность местного сообщества, органами власти которого являются органы местного самоуправления, которые избираются населением данного сообщества. Если субъектом права собственности выступает государство (непосредственно или через соответствующие государственные органы), то речь идет о государственной собственности. Там, где субъектами выступают негосударственные юридические лица или граждане, необходимо говорить о наличии частной или коммунальной собственности.

Все формы собственности имеют примерно одинаковое содержание, равны, защищаются законом, НО:

Государственная собственность	Частная собственность	Коммунальная собственность
Может иметь объектом любое имущество	Некоторые виды имущества не могут быть объектом (изъятые из оборота)	Некоторые виды имущества не могут быть объектом (изъятые из оборота)
Может приобретаться всеми возможными способами (кроме приватизации). Ряд способов доступен только государству: национализация конфискация реквизиция налоги, пошлины и др. сборы.	Ряд способов приобретения не разрешен частным лицам.	Способы приобретения аналогичны государственным, кроме национализации.
Субъект сам себе устанавливает объем полномочий.	Объем полномочий устанавливается государством.	Объем полномочий смешанный: от государства и самостоятельный.

Государственная собственность состоит из республиканской и местной казны, а также имущества, закрепленного за государственными юридическими лицами в соответствии с законодательными актами. Средства государственного бюджета, золотой запас, объекты исключительной государственной собственности, в т.ч. земля, ее недра, воды, воздушное пространство, леса, растительный и животный мир, все природные богатства, и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными юридическими лицами, составляет казну

Кыргызской Республики (ст. 225 ГК).

Коммунальная собственность состоит из казны местного сообщества, а также имущества, закрепляемого ими за органами местного самоуправления и другими юридическими лицами. Средства бюджета местного сообщества и иное коммунальное имущество, не закрепленное за юридическими лицами местного сообщества, составляют казну местного сообщества (ст.227 ГК).

Частная собственность может находиться в собственности граждан и юридических лиц. При этом в их собственности может находиться любое имущество за исключением отдельных видов имущества, которые в соответствии с законом не могут принадлежать гражданам или негосударственным юридическим лицам (ст. 224 ГК).

Юридические лица, даже с наличием контрольного пакета акций у государства, являются предприятием с частной формой собственности. Государство может претендовать только на право участвовать в управлении предприятием, получать дивиденды и распоряжаться имуществом, если оно закреплено за таким предприятием на праве хозяйственного ведения.

Классификация форм собственности на виды может быть самой разнообразной:

1) собственность граждан, коммерческих и некоммерческих организаций; 2) общая собственность (долевая и совместная); 3) совместная собственность супругов, членов крестьянских (фермерских хозяйств); 4) долевая собственность с выделом доли или без таковой; 5) собственность на движимое или недвижимое имущество и т.п.

6. Общая (совместная) собственность

Право собственности на одну вещь может принадлежать множеству собственников, в силу чего возникают отношения общей собственности. Право собственности в таком случае поделено между несколькими собственниками (сособственниками). Это право собственности называют общей собственностью. Такие отношения могут возникнуть в силу различных оснований: наследования, состояния в браке, образования крестьянского (фермерского) хозяйства, приватизации, совместной покупки вещи, совместной постройки дома, соединения и смешения вещей и т.п. Объектом права общей собственности может быть и предприятие в целом как имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. Примером общей собственности могут быть: случай когда два лица могут быть собственниками одного земельного участка, или имущество семьи.

Право общей собственности является юридически обеспеченной возможностью двух или более лиц по своему усмотрению сообща владеть, пользоваться и распоряжаться принадлежащим им общим имуществом в пределах и в порядке, предусмотренных законом или договором между собственниками.

Виды общей собственности. Закон закрепляет два вида общей собственности: долевую и совместную (без определения долей) (ст.266 ГК).

Общая собственность именуется *долевой* тогда, когда каждому из ее участников принадлежит определенная доля. В *общей совместной собственности* доли ее участников заранее не определены, они фиксируются лишь при разделе совместной собственности или при выделе из нее.

Общая .собственность

Долевая
Совместная

Презюмируется - доли равные, если иное не установлено законом или договором
Устанавливается
законом или
договором

- распоряжение имуществом -
по согласию всех участников (п.1
ст.269 ГК)
- распоряжение своей долей
само- стоятельно (ограничено
правом преимущественной
покупки) (п.2 ст.269 ГК)
владение, пользование, расходы - в соответствии с размером доли (п.п.
3,4 ст.269 ГК)
- распоряжение имуществом - по
согласию всех участников
возможен
после
- владение и пользование -совместно
- каждый вправе совершать сделки с имуществом от имени всех⁴
раздел выделения доли

законом

Имущество, нажитое в браке
Собственность крестьянского (фермерского) хозяйства
Общая собственность на
приватизированное
жилье

Другие виды,
предусмотренные
законом

7. **Вещные права лиц, не являющихся собственниками**

Наряду с правом собственности к вещным правам лиц, не являющихся собственниками,
статья 228 ГК относит:
право хозяйственного ведения;

⁴ Об этом гласит п.3 ст. 272 ГК: «Совершенная одним из участников совместной собственности сделка, связанная с распоряжением общим имуществом, может быть признана недействительной по требованию остальных участников по мотивам отсутствия у участника, совершившего сделку, необходимых полномочий только в случае, если будет доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать об этом (статья 195)»

право оперативного управления;
право бессрочного (без указания срока) пользования земельным участком;
право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом (сервитут);
иные вещные права, на имущество лиц, не являющихся собственниками этого имущества в случаях, предусмотренных законом.

Способы хозяйственного ведения и оперативного управления в основном применяются при осуществлении права государственной или коммунальной собственности. Хотя частные структуры также могут их применять в своей деятельности.

Право хозяйственного ведения. Статья 230 ГК устанавливает, что государственное или коммунальное предприятие, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, определяемых в соответствии с ГК.

Собственник имущества, находящегося в хозяйственном ведении, в соответствии с законом решает вопросы создания предприятия, определения предмета и целей его деятельности, его реорганизации и ликвидации, назначает руководителя, осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества. Собственник имеет право на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении созданного им предприятия.

Предприятие не вправе распоряжаться принадлежащим ему на праве хозяйственного ведения недвижимым имуществом без согласия собственника. Остальным имуществом, принадлежащим предприятию, на праве хозяйственного ведения, оно распоряжается самостоятельно, за исключением случаев, установленных законодательством.

Право оперативного управления. Если имущество закреплено за учреждением на праве оперативного управления, оно осуществляет в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, задания собственника и назначением имущества в отношении закрепленного за ним имущества права владения, пользования и распоряжения им.

Собственник имущества, закрепленного за учреждением на праве оперативного управления, вправе изъять излишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению.

Учреждение вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом лишь с согласия собственника этого имущества. Учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете. Если в соответствии с учредительными документами учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доходы деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе.

Право бессрочного (без указания срока) пользования земельным участком. Право бессрочного землепользования - это юридически обеспеченная возможность физического или юридического лица пользоваться земельным участком, находящимся в государственной собственности бессрочно (постоянное землепользование).

Право временного пользования земельным участком. Право временного пользования земельным участком, находящимся в государственной или частной собственности - это право субъекта владеть пользоваться земельным участком, возникающее на основе договора о временном пользовании земельным участком между собственником и временным пользователем земельного участка.

Сервитут. Сервитут - это право ограниченного пользования чужим соседним недвижимым имуществом. Сервитут устанавливается по соглашению сторон (добровольный сервитут) или в случае необходимости на основании решения уполномоченного органа (принудительный сервитут). Сервитут не может быть самостоятельным предметом сделок. Сервитут может переходить к другим лицам лишь вместе с правом, для обеспечения которого установлен сервитут.

Залог. Залогом признается способ обеспечения исполнения обязательства, в силу которого кредитор (залогодержатель) имеет право, в случае неисполнения должником основного обязательства, получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодатель), за изъятиями, установленными законодательными актами. Залогодателем может быть как должник по основному обязательству, так и третье лицо (вещный поручитель).

Право доверительного управления (траст). Право доверительного управления - новый институт в правовой системе Кыргызстана. Статья 850 ГК раскрывает содержание траста: «По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Список нормативных правовых актов и литературы

1. Конституция Кыргызской Республики, 1993 г.
2. Гражданский кодекс Кыргызской Республики, часть 1, 1996 г.
3. Земельный кодекс Кыргызской Республики, 1999 г.
4. Гражданское право, «Проспект», Москва, 1999 г.

Задачи к теме 6

Задача 6-1

Предприниматель из Казахстана Виктор, являющийся собственником и одновременно директором туристической фирмы, внес денежные средства за путевки в кассу пансионата, расположенного на озере Иссык-Куль.

Однако данные средства были арестованы представителем финансовой полиции на том основании, что сестра предпринимателя Светлана, будучи также предпринимателем и одновременно директором подобной фирмы в Кыргызстане, имеет задолженность перед бюджетом.

Виктор обратился к пансионату с требованием передачи ему путевок пансионата, либо возврата внесенных денежных средств. Однако Пансионат отказался выделять путевки Виктору либо возвращать денежные средства на том основании, что внесенные в счет оплаты за путевки денежные средства изъяты финансовой полицией и теперь Пансионат не обязан предоставлять путевки Виктору.

Правомерны ли действия Пансионата?

Правомерны ли требования Виктора?

Задача 6-2

Алексей, промышленник из России, заключил договор с Борисом, строителем из Кыргызстана, на продажу строительных материалов. По договору Алексей должен доставить указанные материалы на склад Бориса в Кыргызстане за \$500000. Договор гласит: "В обмен на выплату Борисом суммы в \$500000 Алексей обязуется продать и доставить строительные материалы, перечисленные в Приложении А. Указанные материалы должны быть доставлены на предприятие Бориса до 30 июня 1996 года." Алексей 20 июня производит отгрузку товара для его перевозки железнодорожным транспортом, а 25 июня эти материалы погибают во время пожара на железнодорожных складах. Алексей предъявил требование Борису о возмещении убытков?

Правомерно ли требование Алексея?

Кто несет риск гибели имущества, перешло ли право собственности к Борису?

Задача 6-3

Общество с ограниченной ответственностью "Бегаим" и общество с ограниченной ответственностью ОсОО "Феникс" владели на праве собственности имущественным комплексом (зданием, оборудованием) в равных долях.

Общим собранием учредителей ОсОО "Бегаим" и ОсОО "Феникс" принято решение о создании на базе имущественного комплекса нового юридического лица в форме ОсОО с наименованием "Бегаим". Новое ОсОО "Бегаим" было зарегистрировано в Министерстве юстиции. Передаточным актом с баланса ОсОО "Феникс" на баланс ОсОО "Бегаим" были переданы основные средства, входящие в имущественный комплекс ОсОО "Феникс" и ОсОО "Бегаим".

ОсОО "Феникс" препятствует использованию здания вновь созданному юридическому лицу ОсОО "Бегаим" и в связи с этим ОсОО "Бегаим" обратилось в суд об устранении нарушения права собственности, связанного с лишением владения /на основании ст. 289 ГК/.

ОсОО "Феникс" в суде мотивировало отказ в иске тем, что регистрация вновь созданного ОсОО "Бегаим" произведена обманом путем, фактически никакой реорганизации не было, т.к. директором ОсОО "Бегаим" в регистрирующие органы представлены фиктивные документы, в частности протокол общего собрания учредителей ОсОО "Феникс" о якобы принятом решении об образовании совместно с ОсОО "Бегаим" нового юридического лица и о передаче своей доли в совместном имуществе в качестве учредительного взноса в уставный капитал, однако никаких доказательств фиктивности документов в суд не представил.

Будут ли удовлетворены требования ОсОО "Бегаим"? Обоснуйте свое решение .

Тесты по теме 6

1. **Право собственности состоит из правомочий:**
 - А. Владения и распоряжения
 - Б. Пользования
 - В. Распоряжения и пользования
 - Г. Варианты а) и б)
2. **Законное владение-это:**
 - А. Владения на основе договора или закона
 - Б. Владение на основе захвата
 - В. Варианты а) и г)
 - Г. Владение на основе найденной вещи.
3. **Основания возникновения права собственности бывают:**
 - А. Первоначальными и производными
 - Б. Первоначальными и вторичными
 - В. первоначальными и последующими
 - Г. первоначальными и смешанными
4. **К какой форме собственности относится имущество АО?**
 - А. Коммунальная собственность
 - Б. Государственная собственность
 - В. Общая собственность
 - Г. Частная собственность
5. **Сервитут - это:**
 - А. Лишение права собственности
 - Б. Лишение или ограничение права собственности
 - В. ограничение права собственности
 - Г. временное лишение права собственности.
6. **Коммунальную собственность можно отнести:**
 - А. К государственной собственности
 - Б. К частной собственности
 - В. к самостоятельной форме
 - Г. а) и б)

84 *Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)*

Тема 7: Обязательственное право

1. Обязательства.
2. Возникновение обязательств
3. Исполнение обязательства
4. Способы обеспечения исполнения обязательства
 - а. Неустойка
 - б. Залог.
 - в. Задаток.
 - г. Удержание
 - д. Гарантия. Поручительство
5. Перемена лиц в обязательстве. Перевод долга
6. Ответственность за нарушение обязательства
7. Прекращение обязательства.

1. Обязательства.

В силу **обязательства** одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие , как то : передать имущество , выполнить работу, уплатить деньги и т.д., либо воздержаться от определенного действия , а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (ст. 296 ГК)

Сторонами обязательства являются кредитор (управомоченное лицо) и должник (обязанное лицо).

Содержание обязательства составляют права и обязанности его сторон. Принадлежащее кредитору субъективное право именуется правом требования, а лежащая на должнике обязанность -долгом.

2. Возникновение обязательств

Основания **возникновения** обязательства - это юридические факты, т.е. обстоятельства, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение правовых отношений.

Юридические факты

Юридические факты делятся на:

- **действия** (совершающиеся осознанно и по воле человека) и
- **события** (происходящие помимо воли людей, например, землетрясение - как форс-мажорное обстоятельство).

- Действия делятся на:

- **правомерные** и
- **неправомерные.**

Все правомерные действия классифицируются на **юридические акты** и **поступки**.

Юридические акты - действия, которые направлены на достижение определенных юридических последствий.

Юридические поступки - действия, которые независимо от намерения лица влекут возникновение юридических последствий (например, опубликование автором своего произведения). Т.е. поступки непосредственно направлены на достижение иного, не юридического результата, однако, в силу предписания закона, ведут также к возникновению, изменению или прекращению гражданских прав и обязанностей.

Существуют следующие (наиболее важные) основания возникновения обязательства:

- 1) **Договоры и иные сделки**, например, договор купли-продажи (договор), доверенность (сделка).
- 2) **Создание произведения науки, литературы, искусства, приобретений и иных результатов интеллектуальной деятельности**, например, патент на научное изобретение или регистрация авторского права на произведение литературы порождает обязанности не нарушать авторское право.
- 3) **Причинение вреда (деликт) и другие неправомерные действия**. Причинение вреда, как правило, порождает обязательство по возмещению вреда. Другим неправомерным действием, выступающим основанием возникновения обязательства, является неосновательное обогащение. Лицо, которое без установленных законодательством или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество за счет другого, обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение).
- 4) **Из наследованного имущества умершего гражданина**, например, наследник обязан совершить какое-либо действие, если оно было указано в завещании или отвечать перед кредиторами завещателя в рамках наследуемого имущества.
- 5) **Административные акты**, т.е. индивидуальные акты государственных органов. Например, лицензия, акт о приватизации, акт при заключении договора в обязательном порядке. На основании таких актов чаще всего возникает обязательство заключить договор и исполнять условия, вытекающие из акта.
- 6) **Иные действия граждан и юридических лиц**. Например, правомерные действия по предотвращению вреда личности или имуществу других лиц, когда эти действия проводились без поручения или согласия другого лица в случае спасения чужого имущества при пожаре, и последующая травма спасающего. В таких случаях возникает обязательство по возмещению расходов и иного реального ущерба, понесенного спасателем.
- 7) **Иные основания предусмотренные ГК**

В результате заключения договоров и сделок (и иных оснований возникновения обязательств) возникают обязательства. Согласно п. 2 ст. 381 ГК, к обязательствам возникшим из договора, применяются общие положения об обязательствах, поскольку иное не предусмотрено правилами Главы 22 (Общие положения о договоре) и правилами об отдельных видах договоров, содержащимися в ГК (часть II).

3. Исполнение обязательств.

Обязательства должны исполняться надлежащим образом и в установленный срок в соответствии с условиями договора и требованиями законодательства, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

Односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение условий договора не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законодательством или договором.

Должник имеет право исполнять обязательство:

по частям, если не возражает кредитор или иное не предусмотрено договором и законодательством;

и потребовать доказательств того, что исполнение принимается самим кредитором или его уполномоченным лицом, и несет риск последствий непредъявления такого требования;

путем возложения такого исполнения на третье лицо; Каждая из сторон в обязательстве должна исполнять свои обязательства наиболее экономичным образом и оказывать другой стороне содействие в исполнении ею своих обязанностей. *Срок исполнения обязательства* должен включать в себя момент заключения договора, период или день исполнения договора. В случае если срок исполнения нельзя установить, то обязательство должно быть исполнено в разумный срок. Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования.

Обязательство можно исполнить досрочно, если договор или законодательство не предусматривает иное.

Валюта денежных обязательств устанавливается в сомах, кроме случаев, установленных банковским законодательством и законодательством о валютных операциях.

При недостаточности суммы для исполнения денежного обязательства, должник погашает прежде всего основную сумму долга, затем - издержки кредитора по получению исполнения, а в оставшейся части - проценты и неустойку.

Депозит суда или нотариуса являются местом, где происходит исполнение денежного обязательства, в случаях когда: отсутствует кредитор; кредитор недееспособный; возникает спор по поводу того, кто является кредитором; кредитор уклоняется от принятия исполнения или иной просрочки с его стороны.

4. Способы обеспечения исполнения обязательства

Способы обеспечения исполнения обязательства - предусмотренные законодательством или договором специальные меры имущественного характера, стимулирующие надлежащее и с о л н е н и е обязательства должником и облегчающие защиту интересов кредиторов (ст. 319 ГК).

Способы обеспечения исполнения обязательств

неустойка
залог
удержание
поручительство
гарантия

здаток

а. Неустойка

Неустойка (штраф, пени) - это определенная законодательством или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения.

Понятие «неустойка» является более общим чем понятия «штраф» и «пени».

- **Пеня** представляет собой неустойку, которая применяется за просрочку исполнения обязательства за определенный период времени. Пеня исчисляется в процентном соотношении к сумме обязательства за каждый определенный период просрочки исполнения обязательства. Например, просрочка платежей за несвоевременную оплату услуг электросвязи начисляется пеня от суммы платежа за каждый день просрочки.
- **Штраф** представляет собой неустойку в твердой сумме или в определенно установленном процентном размере от суммы обязательства. Например, за нарушение условий договора о комплектности, качестве или ассортименте может предусматриваться санкция в виде штрафа в % от суммы обязательства за каждое нарушение либо в твердой ставке.

Неустойка: ■ устанавливается на случай неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, например, нарушения срока исполнения (просрочки), нарушения условий договора о качестве, компетентности, ассортименте, упаковке продукции и т.д.

• является способом обеспечения исполнения обязательства, поэтому для требования кредитора об уплате неустойки достаточно нарушения должником обеспечиваемого обязательства, и это требование не связано с причинением кредитору убытков.

• является мерой ответственности, поэтому для ее взыскания необходимо наличие условий привлечения должника к ответственности за нарушение обязательства.

Виды неустойки

Основное деление видов неустойки можно провести по основанию их возникновения и порядка определения их размера - законодательством или соглашением сторон о неустойке. Когда

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

размер неустойки определяется законодательным актом, говорят о **законной** или **нормативной** неустойке, когда договором - о **добровольной** или **договорной**.

По общему правилу убытки взыскиваются в части, непокрытой неустойкой. Именно этот вид неустойки называется зачетной неустойкой, при которой размер взысканной неустойки зачитывается в размер взыскиваемых убытков.

В то же время законодательством или договором могут предусматриваться случаи, когда: допускается взыскание только неустойки, но не убытков; убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки; по выбору кредитора могут быть взысканы либо неустойка, либо убытки. Именно по этим характеристикам различаются между собой *исключительная, штрафная и альтернативная* неустойки.

Таблица: Виды неустойки по соотношению с убытками

Виды неустойки по соотношению с убытками	Кредитор вправе требовать
Ж 1 зачетная	Возмещения убытков в части, не покрытой неустойкой
альтернативная	Либо уплаты неустойки, либо возмещение убытков
штрафная	* Уплаты неустойки и возмещения убытков
исключительная	Только уплаты неустойки, не допускается возмещение убытков в части, не покрытой неустойкой

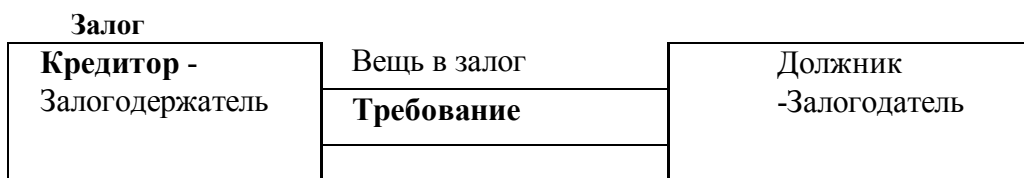
Форма соглашения о неустойке

Соглашение о неустойке должно быть совершено в письменном виде, независимо от формы основного обязательства. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность соглашения о неустойке. Правило о письменной форме соглашения о неустойке касается только договорной неустойки.

Законная неустойка, в отличие от договорной, не требует какого-либо оформления, хотя может быть предусмотрена в договоре. Неустойка определяемая законодательством, не зависит от усмотрения сторон, и ее применение является правом кредитора. В этом случае право кредитора не может быть ограничено соглашением сторон. Подобные соглашения недействительны, кроме случаев, когда возможность таких соглашений прямо предусмотрена законодательством.

б. Залог

Залог- способ обеспечения исполнения обязательства, в силу которого кредитор (залогодержатель) имеет право, в случае неисполнения должником обеспеченного залогом обязательства, поручить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодатель).



Варианты залога

Последующий залог ^перезалог)- одна и та же вещь может быть заложена несколько раз разным кредиторам-, если стоимость вещи превышает суммарную стоимость всех требований .

Если имущество, находящееся в залоге , становится предметом еще одного залога в обеспечение других требований, требования последующего залогодержателя удовлетворяются из стоимости предмета залога после удовлетворения требований предшествующих залогодержателей.

Перезалог допускается , если он не запрещен предшествующими договорами о залоге.

Залогодатель обязан сообщить каждому последующему залогодержателю сведения обо всех существующих залогах данного имущества и отвечает за убытки, причиненные залогодержателем невыполнением этой обязанности.

Залог может быть предоставлен третьим лицом . Такой вид залога часто называют вещным поручительством.

Таблица: Залог предоставленный третьим лицом (вещное поручительство)

Кредитор	Требование	Должник
л	Вещь в залог	ш
Виды залога		Третье лицо (собственник)

Принято различать два вида залога : *ипотеку и заклад*.

Ипотека- вид залога, при котором заложенное имущество остается во владении и пользовании залогодателя или третьего лица.

Заклад- вид залога, при котором заложенное имущество передается залогодателем во владение залогодержателем.

Виды залога

Ценные бумаги,
деньги на депозите

Заклад

Вещь остается во владении кредитора

Движимое имущество (обычно)

Удержание

Недвижимое
имущество

Ипотека

Вещь остается во владении должника

Именные бумаги

ценные

Товары в обороте

Основания возникновения залога

По общему правилу основанием возникновения залога является *договор*. Особым случаем возникновения залога со специфичными правовым регулированием является его возникновение с наступлением события или иного юридического факта, с которыми на основании законодательного акта связано возникновение залогового права кредитора.

Содержание и форма договора о залоге

В договоре залога *должны* быть указаны: ■
предмет залога и его оценка

Финансируется US AID (Американское агентство по международному развитию)
89

- существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом
- у какой из сторон находится заложенное имущество, и допустимость его использования.

Договор о залоге должен быть заключен в *письменной форме*. Несоблюдение требований относительно требуемых законом сведений (существенных условий договора) и обязательной письменной формы влечет недействительность договора о залоге.

Регистрация залога

Залог имущества, подлежащего государственной регистрации, должен быть зарегистрирован в органе, осуществляющем регистрацию такого имущества. Законодательством предусмотрена регистрация недвижимого имущества, залог которого также подлежит регистрации в органах, осуществляющих регистрацию недвижимого имущества и сделок с ним. Несоблюдение требований о регистрации залога (ипотеки) недвижимого имущества влечет недействительность договора о залоге.

Как правило, движимое имущество, за редким исключением, не подлежит обязательной государственной регистрации. Исключение из этого правила составляют движимое имущество, приравненное к недвижимости (воздушные и морские суда, суда внутреннего водного плавания, суда плавания «река-море»).

В республике также существует механизм регистрации по соглашению сторон залога движимого имущества, не подлежащего обязательной регистрации. Значение добровольной регистрации движимого имущества состоит в том, что она не позволит другому лицу (пытающемуся взыскать имущество являющееся предметом залога) сослаться на, то что оно не знало о существовании залога, так как в случае добровольной регистрации движимого имущества законодательством презюмируется, что взыскатель должен был знать о залоге.

Содержание права залога

При залоге у залогодержателя возникает право (точнее говоря совокупность прав) именуемое *правом залога*.

Право залога включает в себя совокупность имущественных прав залогодержателя, представляемых ему для того, чтобы обеспечить сохранение предмета залога.

В право залога входит *право залогодержателя обратить взыскание на заложенное имущество* при неисполнении должником требований кредитора по обеспечиваемому основному обязательству. В случае, если договором о залоге залогодержателю предоставлено право самостоятельно реализовывать находящееся в залоге имущество, право залога также включает в себя право ограниченного распоряжения имуществом, т.е. право реализации заложенного имущества при неисполнении должником требований кредитора по обеспечиваемому основному обязательству.

Коллизия прав залогодержателя и иных лиц на предмет залога

Залог предоставляет определенные преимущества кредитору-залогодержателю перед другими кредиторами путем выделения специального имущества, на которое он может обратить взыскание в случае неисполнения должником обязательства. Другими кредиторами, перед которыми залогодержатель имеет преимущества, являются кредиторы залогодателя. Соответственно если залогодателем является третье лицо, а не должник, кредиторы должника вообще не имеют право обратить взыскание на заложенное имущество.

Преимущественное право залогодержателя не является безусловным. Как правило требования кредитора, обеспеченные залогом имущества, удовлетворяются после удовлетворения требований кредиторов по выплате зарплаты, алиментов, по возмещению вреда здоровью, авторского вознаграждения, по возмещению ущерба причиненного преступлением или административным правонарушением.

Осуществление права залога

Осуществление залогодержателем своих прав - обращение залогодержателем взыскания на

предмет залога для получения удовлетворения требований по обеспечиваемому обязательству.

Залогодержатель вправе обратиться с иском на предмет залога только при *неисполнении или ненадлежащем исполнении* должником основного обязательства.

Прекращение права залога

Залог прекращается в случаях:

■ прекращения обеспечиваемого залогом обязательства (посредством его исполнения или по иным основаниям, предусматривающим прекращение обязательства - прощение долга, невозможность исполнения, ликвидация юридического лица и т.д.)

" гибели предмета залога или прекращения права собственности на предмет залога по основаниям и в порядке, предусмотренным законодательными актами (например, изъятие, выкуп, реквизиция, национализация и т.д.)

• удовлетворения требования залогодателя о досрочном прекращении права залога при грубом нарушении залогодержателем, которому предано заложенное имущество, обязанностей по обеспечению сохранности предмета залога, создающему угрозу утраты или повреждения предмета залога.

• реализация основного обязательства посредством осуществления своих прав по договору залога.

Вышеперечисленные основания прекращения залога являются общими основаниями прекращения. Помимо них существуют особые основания прекращения залога в зависимости от предмета залога и вида договора залога, например, при ипотеке недвижимого имущества, оформленной ипотечным договором с выдачей ипотечного свидетельства.

в. Задаток

Задаток - производимая при самом заключении договора уплата части денежной суммы, подлежащей передаче одним лицом другому за исполнение определенного действия, вытекающего из обязательства.

Задаток является частью какой-то денежной суммы, подлежащей уплате должником кредитору. Значение задатка заключается в предотвращении неисполнения договора какой-либо сторон по нему. Это достигается тем, что неисполнение договора влечет неблагоприятные последствия для ответственной за неисполнение стороны. Преимущественно задаток направлен на обеспечение исполнения обязанности должника по основному обязательству по уплате какой-то денежной суммы (например, обязанности покупателя по уплате покупной цены) в случае последующего его отказа от исполнения договора. В то же время неисполнение договора лицом, получившим задаток, также влечет неблагоприятные для него последствия в виде возврата полученного задатка, а также уплату контрагенту суммы, равной сумме полученного задатка.

Соглашение о задатке должно быть заключено в письменной форме. Несоблюдение письменной формы делает соглашение недействительным. При этом достаточно лишь наличие простой письменной формы, т.е. не требуется нотариальное удостоверение. Это правило распространяется даже на те случаи, когда основное обязательство должно быть нотариально удостоверено, т.е. даже в таком случае соглашение о задатке может иметь письменную форму.

Существенными условиями соглашения о задатке, признанными необходимыми для него законодательством, являются *размер задатка и определение основного обязательств, в обеспечении исполнения которого уплачивается задаток.*

г. Удержание

При удержании кредитор, у которого находится вещь, подлежащая передаче должнику либо другому лицу, указанному должником, вправе в случае неисполнения должником в срок своего обязательства по оплате этой вещи или возмещению кредитору связанных с этой вещью издержек и убытков удерживать ее до тех пор, пока соответствующее обязательство не будет исполнено.

Требования кредитора, осуществившего удержание, удовлетворяются в объеме и порядке, предусмотренном для удовлетворения требований, обеспеченных залогом, если иное не предусмотрено договором.

«Право» д. Гарантия и

Поручительство

Гарантия - обязательство определенного лица, именуемого гарантом, перед кредитором другого лица (которое является должником) отвечать за исполнение обязательства этого лица частично или солидарно с должником.⁵

Основанием гарантии, как правило, является договор между гарантом и кредитором. В некоторых случаях основанием гарантии является законодательный акт, т.е. обязательство по гарантии возникает, потому что законодательством предусмотрено, что определенные лица являются гарантами по определенным обязательствам. Например, Законом « О государственном и гарантированном государством заимствовании и долге» предусмотрено, что Правительство может выступать гарантом при заимствовании резидентов КР путем выдачи гарантийного свидетельства Министерства финансов.

Поручительство - обязательство определенного лица (поручителя) перед кредитором другого лица отвечать за исполнение обязательства этого лица полностью или частично *субсидиарно* с должником.

Ответственность поручителя (гаранта)

Если договором поручительства не предусмотрена субсидиарная ответственность поручителя, то поручитель и должник отвечают перед кредитором солидарно.

Поручитель (гарант) отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая оплату процентов, возмещение судебных издержек по взысканию долга и других убытков кредиторов, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником, если иное не предусмотрено договором поручительства.

Права поручителя

К поручителю, исполнившему обязательство, переходят все права кредитора по этому обязательству. Поручитель также вправе требовать от должника уплаты процентов на сумму, выплаченную кредитору, и возмещения убытков, понесенных в связи с ответственностью за должника. Такие условия применяются, если иное не установлено законом или договором.

Прекращение поручительства.

Поручительство прекращается в случаях: 1) с прекращением обеспеченного им обязательства; 2) изменения ответственности поручителя; 3) перевод долга без согласия поручителя; 4) кредитор отказался принять надлежащее исполнение обязательств должником; 5) истечение срока поручительства (если срок не указан, то в течение одного года, а в случае отсутствия сроков исполнения основного обязательства - два года.)

5. Перемена лиц в обязательстве. Перевод долга.

Согласно статье 314 ГК право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (*уступка требования*) или перейти на основании закона. Права кредитора переходят к другому лицу по следующим основаниям:

- 1) в результате универсального правопреемства в правах кредитора;
- 2) по решению суда о переводе прав кредитора на другое лицо, когда возможность такого перевода предусмотрена законом;
- 3) вследствие исполнения обязательства должника его поручителем или залогодателем, не являющимся должником;
- 4) при суброгации (переходе) страховщику прав кредитора к должнику, ответственному за наступление страхового случая;
- 5) в других случаях, предусмотренных законом.

Для перехода прав кредитора к другому лицу не требуется согласия должника, если иное не

5 Необходимо разъяснить понятия солидарная и субсидиарная ответственность

92

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

предусмотрено законом или договором.

Не допускается без согласия должника уступка требования по обязательству, в котором личность кредитора имеет существенное значение для должника (например: алиментные требования).

Должник вправе не исполнять обязательство новому кредитору до представления ему доказательств перехода требований к этому лицу.

ГК позволяет должнику произвести *перевод долга* на другое лицо. Но такие действия производятся только с согласия кредитора. К форме перевода долга соответственно применяются правила о форме уступки требования.

Новый должник вправе выдвигать против требования кредитора возражения, основанные на отношениях между кредитором и первоначальным должником.

6. Прекращение обязательств.

Обязательства прекращаются в случаях:

- надлежащего исполнения обязательства должником;
- когда по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения *отступного* (уплата денег, передача имущества и т.п.);
- полного или частичного *зачета* встречного однородного требования;
- совпадения должника и кредитора в одном лице;
- соглашения сторон о замене первоначального обстоятельства, существовавшего между ними, другим обстоятельством, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (*новация*);
- прощения долга;
- невозможности исполнения (признание банкротом, форс-мажор и т.п.), в т.ч. на основании акта органа государственной власти или местного самоуправления;
- смерти должника, если обязательство неразрывно связано с личностью должника, а также смертью кредитора, если исполнение предназначено лично для кредитора;
- ликвидацией юридического лица (должника или кредитора).

7. Ответственность за нарушение обязательств

Лицо, не исполнившее обязательства либо исполнившее его ненадлежащим образом, несет ответственность при наличии вины (умысла или неосторожности), кроме случаев, когда законом или договором предусмотрены иные основания ответственности. Отсутствие вины доказывается лицом, нарушившим обязательство.

При осуществлении предпринимательской деятельности могут произойти события, из-за которых невозможно исполнить обязательства, вследствие их чрезвычайного и непреодолимого характера. В таких случаях, если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее обязательства, может быть освобождено от ответственности.

Должник обязан возместить кредитору убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства. Под убытками понимаются:

расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества; неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). (Если виновное лицо получило доходы, то лицо, чье право нарушено, вправе требовать возмещения, наряду с убытками, упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.) За пользование чужими денежными средствами в результате просрочки в их уплате, неправомерного удержания, уклонения от их возврата подлежат уплате проценты на сумму этих средств. Размер процентов определяется установленной ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства.

За неправомерное пользование чужими средствами по денежному обязательству, связанному с предпринимательской деятельностью, дополнительно взимается штраф в размере пяти процентов годовых, если договором не установлен более высокий размер штрафа.

Список нормативных правовых актов и литературы

- 1) Гражданский кодекс Кыргызской Республики, часть I
- 2) А.П. Сергеев, Ю.К. Толстой. Гражданское право, «Проспект», Москва, 1999
- 3) Н.Ю. Круглова Хозяйственное право, "Деловая литература", Москва, 1998

Задачи к теме 7

Задача 7-1

Эркин - опытный плотник и столяр-краснодеревщик, заключил договор с Жибек, которая решила обновить обстановку в своей квартире, на изготовление шкафов на заказ. Работа должна быть ручной и Жибек специально заключила договор с Эркином, потому, что он - искусный мастер с безупречной репутацией. Эркин начал работу, но затем один чиновник, строящий дачу для своей семьи предложил ему более крупный договор, сулящий большую прибыль. Эркин решил заключить этот договор и попросить своего друга Анвара закончить работу для Жибек. Жибек сразу заявила протест.

Руководствуясь статьей 303 ГК ответьте на вопрос, правомерны ли требования Жибек?

Задача 7-2

В связи с исполнением решения суда о взыскании с АО "Сервис" 25 000 сомов было обращено взыскание на автомашину "Камаз", которой по договору аренды пользовался частный предприниматель Турсун. Без согласия должника Турсун внес на депозит суда 25 000 сомов для выдачи взыскателю, чем предотвратил взыскание автомашины. Он также предложил АО "Сервис" зачесть уплаченную сумму в счет арендной платы, предусматривающей переход права требования кредитора.

Правомерны ли действия Турсуна? (см. ст.303 п.2. и ст.314 ГК).

Задача 7-3

Айсулу дала займы 500 долларов США на срок 1 год своей подруге Жылдыз. Жылдыз написала расписку, в которой обязалась вернуть полученную сумму в оговоренный срок. Однако, в назначенный срок она долг не вернула, мотивировав тем, что у нее нет денег. Каковы должны быть действия Айсулу?

Задача 7-4

Гражданин Саматов получил в банке кредит на сумму 20 000 у.е. сроком на 6 месяцев с уплатой процентов в размере 1 % в день. Для обеспечения возврата кредита и процентов по нему Саматов передал банку в залог свой дом. Долг в установленный срок Саматов не вернул по причине внезапной смерти. Дом и все имущество завещал сыну. Банк обратился в суд с иском о взыскании кредита с процентами, обращения взыскания на заложенное имущество. Оцените требования истца. Какое решение, по вашему мнению, должен вынести суд? Обоснуйте свои доводы.

Задача 7-5

Ошский филиал банка "Бишкек" от имени банка обратился с иском к Обществу с ограниченной ответственностью (ОсОО) "Строитель" о взыскании 7 млн. сом задолженности по кредитному договору и погашение задолженности просил произвести путем обращения взыскания на имущество, заложенное ответчиком по договору о залоге. ОсОО "Строитель", не соглашаясь с иском об обращении взыскания на заложенное имущество, просил суд признать договор кредита и договор залога недействительными по тем основаниям, что договоры были заключены не банком "Бишкек", а его филиалом, который не обладал статусом юридического лица и не был наделен соответствующими полномочиями на совершение таких сделок. В тексте договоров отсутствует ссылка, что они оформлены от имени юридического лица.

Банк, возражая против требований о признании договоров недействительными, указывал на то, что кредитный договор и договор залога содержали сведения о том, что Ошский филиал банка "Бишкек" в лице его управляющего действует на основании Положения о филиале и генеральной доверенности. Положением предусмотрено, что управляющий филиалом по доверенности, полученной от банка, вправе от имени последнего заключать договоры с юридическими лицами, в том числе договоры кредита и залога имущества. Банк "Бишкек" выдал доверенность сроком

Курс «Налоги и право», раздел «Право»

действия на 3 года исполняющему обязанности управляющего филиалом на совершение всех банковских операций и действий, предусмотренных Положением. Нотариальное удостоверение таких доверенностей законом не предусмотрено. Отсутствие в тексте договоров ссылки на то, что они оформлены от имени юридического лица не может служить основанием для признания этих договоров недействительными.

Являются ли правомерными требования ОсОО «Строитель»?
Какое решение, по вашему мнению, должен вынести суд?

Задача 7-6

Ломбард "Барс" и Бермет заключили между собой договор займа на 10000 долларов США. В обеспечение договора Бермет согласилась передать ломбарду свою 2-х комнатную квартиру и стороны заключили договор залога квартиры, согласно которому в случае невозврата ломбарду 10000 долларов США квартира передается ломбарду. Договор не был зарегистрирован в залоговой конторе.

В обусловленный договором срок возврата кредита Бермет вернула только 5 000 долларов США и ломбард потребовал освободить квартиру в счет исполнения договора. Бермет отказалась освободить квартиру, мотивируя тем, что ломбард не имеет лицензии на выщачу кредита, поэтому не вправе был заключать кредитный договор, а такой деятельностью ломбарды вправе заниматься только на основании лицензии, выданной Нацбанком.

Кроме того, в отношении ломбардов Законом предусмотрено ограничение в правах на выдачу кредитов под залог недвижимого имущества /ст. 341 ГКУ, поэтому ломбард не вправе был требовать в залог квартиру.

Оцените доводы. Обоснуйте свое решение

Какие требования предъявляются действующим законодательством к оформлению залоговых отношений?

Тесты к теме 7

1. Содержание обязательства включает в себя:

- А. Право требования и обязанность возратить долг
- Б. Право пользования
- В. Право собственности
- Г. Авторское право

2. В случае наступления сроков погашения денежного долга, но при отсутствии кредитора, каким образом можно исполнить обязательство наиболее экономичным способом?

- А. Оставить деньги в кабинете кредитора
- Б. Попросить родственников кредитора передать деньги
- В. Внести деньги на депозит нотариуса
- Г. Дождаться возвращения кредитора

3. Можно передать в качестве задатка:

- А. Дом
- Б. Земельный участок
- В. Денежные средства
- Г. Товарные ценности

4. В каком случае прекращаются обязательства?

- А. Нарушения сроков погашения кредита должником
- Б. Признание банкротом должника
- В. Должник потерял деньги

Г. Должника подвели партнеры по бизнесу

96

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Тема 8: Общие положения о договорах, используемых в хозяйственной деятельности

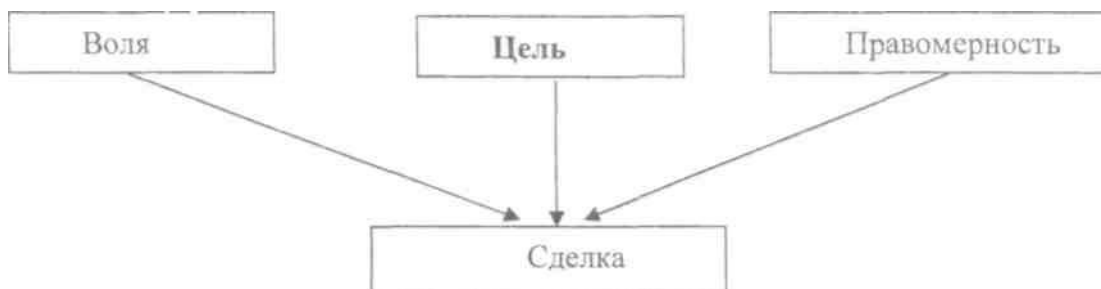
1. Понятие и виды сделок
2. Общие положения о договоре
3. Договор купли-продажи
4. Договор найма (аренды)
5. Договор подряда
6. Заем и кредит
7. Договор поручения
8. Договор комиссии
9. Франчайзинг
10. Договор хранения
11. Договор страхования

L Понятие и виды сделок

Вся деятельность граждан и хозяйствующих субъектов представляет собой многочисленную цепь различных видов соглашений, которые могут заключаться как с государством, так и друг с другом. При этом сфера соглашений может быть самой разнообразной: политика, экономика, производство, сфера услуг, культура и искусство, спорт, образование и т.п.

Сделка - это действия, волевые, целенаправленные, правомерные, направленные на создание соответствующих прав и обязанностей, их изменению и прекращению.

Таблица 1



Действия граждан и юридических лиц, направленных на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей являются **сделками** (ст. 172 ГК)

Воля - мотивированное желание достижения поставленной цели. Воля субъекта должна каким-то образом выражаться. Способом выражения воли субъекта могут быть изъявления в виде устных, письменных форм, а также действий и молчания (бездействия). *Например: а) публичное обещание награды -устная форма выражения сделки; б) наследник не подал заявление о принятии наследства в течение шести месяцев - форма молчания.*

Цель, преследуемая субъектами, должна носить правовой характер - приобретение права собственности, права пользования и т.п. В силу этого не являются сделками морально-бытовые соглашения, не преследующие правовой цели, - соглашения о совершении прогулки, назначении свидания, любить всю жизнь. Не являются юридическими целями социально-экономические цели. Так, например, преодоление бедности, борьба с болезнями, тендерные проблемы и т.п.

Правомерность - синоним законности, когда сделка должна соответствовать требованиям закона. Правомерность сделки означает, что она обладает качествами юридического факта, порождающего те или иные последствия, наступление которых желают лица, вступающие в сделку, и которые определены законом для данной сделки.

Например, подозреваемый в совершении преступления, в целях избежать конфискации имущества, дарит его другому лицу. В этом случае сделка дарения является не правомерной, т.к. она прикрывает его намерения избежать конфискации имущества.

Виды сделок

Сделки делятся на следующие виды:

а) в зависимости от числа участвующих сторон сделки бывают односторонними, двухсторонними и многосторонними.

Например: завещание или принятие завещания, доверенность, объявление торгов в виде аукциона или конкурса - односторонние сделки; договор поставки - двусторонняя сделка между поставщиком и заказчиком; договор между заказчиком, подрядчиком и субподрядчиками о строительстве жилого дома - многосторонний договор;

б) в зависимости от того, соответствует ли обязанности одной стороны в сделке совершить определенное действие встречная обязанность другой стороны по предоставлению материального или иного блага, сделки делятся на возмездные и безвозмездные.

Например: завещание, договор дарения - безвозмездные сделки; договор мены - возмездный договор;

в) по моменту, к которому приурочивается возникновение сделки, они делятся на реальные и консенсуальные.

Консенсуальные сделки - сделки, для совершения которых достаточно соглашения сторон, а обязательства, вытекающие из такой сделки, связаны с исполнением сделки. Для возникновения реальной сделки одного соглашения недостаточно, т.к. необходима фактическая передача вещи.

Например: договор хранения вещи должен быть исполнен при реальной передаче вещи поклажедателем хранителю, а договор кредита считается заключенным после его подписания, при котором стороны договорились (пришли к консенсусу) о "выдаче денежных средств, при этом кредитор обязан выдать кредит после предоставления залога.

Существует ли разница между сделкой и договором? Для совершения односторонней сделки необходима воля и волеизъявление одного лица, а для совершения договора необходимо, чтобы воля совпадала у двух и более лиц.

Договор - это всегда сделка двух и более лиц. Сделка - не всегда договор.

Действительность и недействительность сделок.

Сделка считается действительной, если она удовлетворяет следующим условиям:

форма сделки должна соответствовать закону; сделка должна по содержанию соответствовать закону; сделка гражданина должна быть совершена дееспособным лицом; сделка юридического лица должна соответствовать его правоспособности; волеизъявление лица должно соответствовать его подлинной воле.

Самостоятельная работа. Изучите положения статей 183-199 ГК о недействительных сделках и их последствиях

2. Общие положения о договоре

Договор - одна из наиболее древних правовых конструкций. Ранее его в истории обязательственного права возникли только деликты (от лат. delictum - нарушение, вина) (это деяние, за которое предусмотрено наказание в форме материальной ответственности, являющееся основанием возмещения причиненного вреда деликтом). Деликты отличаются от договоров тем, что обязательства возникают между лицами, не состоящими в договорных отношениях (внедоговорные обязательства) Чаще всего деликты возникали из мести и поэтому они были обречены на вымирание.

Развитие различных форм общения между людьми породило потребность в предоставлении им возможности по согласованной сторонами воле использовать предложенные законодателем или создавать самим правовые модели. Такими моделями стали договоры (контракты).

Применение договоров на протяжении уже нескольких веков объясняются тем, что речь идет

о гибкой правовой форме, в которую могут вовлекаться различные по характеру правоотношения. Основное назначение договора сводится к регулированию в рамках закона поведения людей путем указания на пределы их возможного и должного поведения, а равно последствия нарушения соответствующих требований.

Регулирующая роль договора сближает его с законом и другими нормативными актами. Условия договора отличаются от правовой нормы в основном двумя причинами:

– первая связана с происхождением правил поведения: договор выражает волю сторон, а нормативный акт – волю законодателя;

– вторая различает пределы действия того и другого правила поведения: договор непосредственно рассчитан на регулирование поведения только его сторон. Для тех кто не является сторонами он может создавать права, но не обязанности, а нормативный акт порождает общее для всех и каждого правило.

Отмеченные две особенности отличают именно гражданско-правовой договор. Конструкция договора применяется в различных отраслях права: международном, административном, трудовом и т.д. И все же наиболее широко она применяется в гражданском праве.

Так, что же представляют собой гражданско-правовые договоры?

Договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей, (ст. 381 ГК)

Признавая договор соглашением двух или нескольких лиц о возникновении, изменении или прекращении гражданских правоотношений О.С. Иоффе отмечал, что иногда под договором понимается самое обязательство, возникающее из такого соглашения, а в некоторых случаях этот термин обозначает документ, фиксирующий факт возникновения обязательства по воле всех его участников. Таким образом, договор можно рассматривать как юридический факт и как договор правоотношение, а вместе они являются самостоятельными аспектами договора, различными сторонами в его развитии.

Договору присущи следующие черты:

заклучение договора ведет к *установлению юридической связи между его участниками;*

содержанием договорных связей является *выполнение действий;*

договор *определяет требования к порядку и последовательности совершения субъектами необходимых действий;*

договор основан на *равенстве сторон;*

договор – это «экономическая сделка», т.к. совершенные действия компенсируются встречным удовлетворением;

договор возникает в результате *соглашения двух и более сторон;*

реализация договоров может обеспечиваться *мерами*

государственно-организационного воздействия.

Договор является одним из оснований возникновения гражданских прав и обязанностей согласно ст.7 ГК КР. Основанием возникновения обязательств могут быть самые различные договоры. В частности, п.2 ст.381 определяет, что к обязательствам, возникшим из договора, применяются общие положения об обязательствах (см. лекцию «Обязательства»).

Договор представляет собой одно из самых уникальных правовых средств, в рамках которого интерес каждой стороны, в принципе, может быть удовлетворен лишь посредством удовлетворения интереса другой стороны. Это порождает общий интерес сторон в заключении договора и его надлежащем исполнении. Поэтому именно договор, основанный на взаимной заинтересованности сторон, способен обеспечить такую организованность, порядок и стабильность в экономическом обороте, которых невозможно добиться с помощью самых жестких административно-правовых средств.

В силу этого именно договорно-правовая форма способна обеспечить необходимый баланс между спросом и предложением, насытить рынок теми товарами, в которых нуждается потребитель. Договор позволяет участникам экономического оборота отчуждать излишние или ненужные им материальные ценности, получая взамен их соответствующий денежный эквивалент или необходимые им материальные блага в натуральной форме. С помощью договора граждане по своему усмотрению расходуют полученные денежные средства, приобретая на них те ценности, которые способны удовлетворять их потребности.

С помощью договора у граждан и юридических лиц формируется уверенность в том, что их предпринимательская деятельность будет обеспечена всеми необходимыми материальными предпосылками, а результаты предпринимательской деятельности найдут признание у потребителей и будут реализованы. Такая уверенность, в свою очередь, способствует развитию производственной сферы. С помощью договора совершенствуется и процесс распределения произведенных в обществе материальных благ, поскольку договор позволяет доставить произведенный продукт тому, кто в нем нуждается.

Наконец, договор предоставляет возможность потреблять существующие в обществе материальные ценности не только их собственниками, но и другими участниками экономического оборота, испытывающими потребности в данных материальных ценностях.

Свобода договора.

Вышеперечисленные качества договора с неизбежностью обуславливают усиление его роли и расширение сферы применения по мере перехода к рыночной экономике. Вместе с тем, поистине бесценные свойства договора сохраняются лишь до тех пор, пока обеспечивается необходимая для любого договора свобода усмотрения сторон при его заключении.

Граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Понуждение к заключению договора не допускается, за исключением случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена законом или волеизъявлением одной из сторон договора, (ст. 3 82 ГК)

Понуждение к заключению договора, широко распространенное в хозяйственной деятельности юридических лиц в условиях плановой экономики, вытравливало саму "душу" договора, лишало его таких свойств, без которых он существовать не может, и делало его декоративным придатком планово-административных актов.

При заключении договоров стороны могут применять условия договоров как предусмотренных, так и непредусмотренных законодательством, а также применять смешанные условия различных видов договоров (смешанный договор).

Гражданское законодательство позволяет применять принцип диспозитивности (диспозитивные нормы). Под принципом диспозитивности понимается право сторон договора установить свои правила, если это позволяет норма закона.

Например: 1) ст. 405 ГК устанавливает, что «если в договоре не указано место его заключения, договор признается заключенным в месте жительства гражданина или месте нахождения юридического лица, направившего оферту»; 2) п.3 ст. 384 «Договор предполагается возмездным, если из законодательства, содержания или существа договора не вытекает иное».

Помимо диспозитивных норм существуют императивные нормы, которые обязательно необходимо учитывать при заключении договора. Императивные нормы устанавливаются законодательством и являются обязательными для сторон договора. *Например, ГК требует заключать договоры купли-продажи недвижимого имущества только в письменной форме и с последующей его государственной регистрацией.*

Действие договора.

Договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения, при этом стороны вправе установить обратное действие договора на правоотношения, которые возникли ранее.

Если в договоре отсутствует срок его действия, то моментом окончания действия договора считается момент исполнения обязательств сторонами договора.

В жизни встречаются ситуации, когда сделки между субъектами невозможно регулировать письменными двусторонними договорами. Такие сделки мы ежедневно заключаем при покупке продуктов питания, при пользовании услугами, предоставляемыми различными фирмами. Для этого в ГК введены понятия публичного договора и договора присоединения.

Публичным договором признается договор, заключенный коммерческой организацией и устанавливающий ее обязанности по продаже товаров, выполнению работ или оказанию услуг, которые такая организация по характеру своей деятельности должна осуществлять в отношении каждого, кто к ней обратится (розничная торговля, перевозка транспортом общего пользования, услуги связи, энергоснабжение, медицинское, гостиничное, банковское обслуживание и т.п.). Коммерческая организация не вправе отказывать одному лицу перед другим в отношении оказания работ, услуг (или заключения публичного договора), кроме случаев предусмотренных законодательством *Например: Постановление органов местного самоуправления о запрете продажи*

сигарет детям до 18 лет.

Цены товаров, работ и услуг устанавливаются одинаковыми для всех потребителей, за исключением отдельных категорий граждан, для которых могут устанавливаться льготы.

Договором присоединения признается договор, условия которого определены одной из сторон в формулярах или иных стандартных формах и могли быть приняты другой стороной не иначе как путем присоединения к предложенному договору в целом. *Например, помимо основных тарифов в прайс - листе авиационной компании могут быть указаны повышенные тарифы, связанные с более высоким качеством услуг или работ, и гражданин может по своему усмотрению или возможностям присоединиться к предложению компании.*

Присоединившаяся к договору сторона вправе потребовать расторжения или изменения договора, если договор присоединения, хотя и не противоречит законодательству, но лишает эту сторону прав, обычно предоставляемых по договорам такого вида, исключает или ограничивает ответственность другой стороны по обязательству либо содержит другие явно обременительные условия.

Свидетельством того, что заключен договор присоединения могут быть: квитанция, чек, вкладная книжка, билет.

В условиях рынка договор становится основным документом и от того, как он будет составлен и в какой мере будет соответствовать законодательству, зависит отношение к партнеру, фирме, престижу и стабильности. Предприниматели не всегда могут знать о всех деталях сделки с новыми партнерами, поэтому стороны часто прибегают к предварительному договору. Предварительный договор заключается с целью установить конкретный предмет договора, условия, сроки заключения основного договора в будущем.

Существенными условиями любого договора являются: указание сторон и лиц подписавших договор, предке-»- договора, дата и место его заключения, срок действия (или условия исполнения) договора, цена договора (если сделка связана с ценой товаров, работ, услуг), реквизиты и подпись сторон, а также условия, которые названы в законодательстве как существенные или необходимые для данного вида договоров, а также все те условия, по которым стороны должны достичь соглашения.

Форма договора.

Договор может быть заключен в любой форме, предусмотренной для совершения сделок, если законом не установлена определенная форма. Договор в письменной форме может быть заключен путем составления одного документа, подписанного сторонами, а также путем обмена письмами, телеграммами, телефонограммами, телетайпограммами, посредством факсимильной, электронной или иной связи либо иным способом, позволяющим достоверно установить, что документ исходит от стороны договора.

Например: фирма А посылает по факсу фирме Б с сообщением с предложением (оферта) о наличии в продаже товара по определенной цене с доставкой к покупателю в недельный срок). Фирма Б посылает по факсу ответ о согласии (акцепт) купить данный товар по указанной цене в недельный срок, начиная с первого понедельника. Стороны заключили договор о купле-продаже товара, по определенной ими цене и в недельный срок.

Офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицами предложение, которое достаточно определенно выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение.

Если извещение стороны об отзыве оферты поступило ранее или одновременно с самой офертой, то оферта считается не полученной. Но если в оферте или законом устанавливается срок для акцепта оферты, то такая оферта не может быть отозвана в течение такого срока.

В оферте может быть не указан срок для акцепта, то в таком случае договор считается заключенным, если акцепт получен в срок, установленный законодательством, а если такой срок не установлен, то в течение нормального необходимого для этого времени.

К виду оферты закон относит рекламу и иные предложения, адресованные неопределенному кругу лиц. Содержащее все существенные условия предложение заключить договор с любым, кто отзовется, называется *публичной офертой*.

Акцепт - это ответ лица, которому адресована оферта, о ее принятии. Акцепт не может быть в виде частичного принятия условий оферты, а должен быть полным и безоговорочным. Молчание не является акцептом, если иное не вытекает из закона, обычая делового оборота или из прежних деловых отношений сторон

Например: в предварительном договоре о сотрудничестве, стороны условились, что если нет письменных возражений на оферту, то она считается принятой.

Если сторона, получившая оферту, совершает в срок все указанные в ней действия (отгрузка товаров, предоставление услуг, выполнение работ, уплата соответствующей суммы и т.п.), то такие действия стороны считаются акцептом.

Акцепт как и оферту можно отозвать. Для этого необходимо послать извещение об отзыве акцепта, но если такое извещение поступило лицу, направившему оферту, ранее или одновременно с самим акцептом, то акцепт считается не полученным.

Ответ о согласии заключить договор на иных условиях, чем предложено в оферте, не является акцептом и такой ответ признается отказом от оферты и в то же время новой офертой.

При соблюдении правильного режима условий оферты и акцепта стороны берут на себя обязательства исполнять такие условия, т.е. закон обязывает их заключить договор в обязательном порядке. В законе или в договоре могут иметься и другие положения, когда одна из сторон обязана заключить договор. В случае неисполнения таких условий, другая сторона имеет право обратиться в суд с требованием о понуждении заключить договор.

Например: 1) гражданин В. обратился с заявлением о подключении его вновь построенного жилого дома к электрическим сетям. Компания, оказывающая услуги электросвязи (публичные услуги), обязана заключить с гражданином договор об оказании услуг электросвязи. В случае отказа, гражданин В. имеет право обратиться в суд с требованием о понуждении заключить договор.

2) При заключении кредитного соглашения между банком и заемщиком, последний обязывался заключить договор о залоге имущества. После получения кредита, заемщик, в установленный кредитным договором срок, отказался заключить договор о залоге имущества. Банк имеет право принудить заемщика заключить договор о залоге имущества в судебном порядке.

Основания изменения и расторжения договора.

Изменение и расторжение договора возможны по соглашению сторон, если иное не предусмотрено законом или договором.

Договор может быть расторгнут только в судебном порядке, если:

- 1) имеется существенное нарушение договора другой стороной;
- 2) в иных случаях, предусмотренных законодательством или договором (например, досрочное расторжение договора аренды недвижимого имущества производится только в судебном порядке)

Под существенными нарушениями договора одной стороной, признаются действия этой стороны, повлекшие значительный ущерб.

Договор может быть расторгнут при существенных изменениях обстоятельств, из которых стороны исходили при его заключении.

Например: стороны договорились поставлять товар железной дорогой при определенных тарифах на перевозку. Изменение тарифов на 100% - является существенным изменением договора для покупателя товара.

При расторжении договора обязательства сторон прекращаются, а при изменении договора обязательства сторон продолжают действовать в измененном виде. Стороны не вправе требовать возвращения того, что было исполнено ими по обязательству до момента расторжения или изменения договора, если иное не установлено законом или договором.

Часть вторая Гражданского кодекса Кыргызской Республики посвящена отдельным видам договоров, которые могут заключаться на территории Кыргызстана (ст.ст. 415-1117 ГК). В данной лекции не ставится цель охватить все виды договоров, **но раскрывается суть основных видов договоров, которые применяют в своей деятельности предприниматели.**

3; Договор купли-продажи

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму.

Товаром по договору купли-продажи могут быть любые вещи, которые не ограничены в гражданском обороте. Договор может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или договором.

Если иное не предусмотрено договором, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

- вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
- предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.

Когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке или передаче товара в месте его нахождения покупателю, товар считается переданным покупателю в момент его сдачи перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.

Когда право собственности переходит к покупателю ранее передачи имущества, то продавец обязан до передачи имущества сохранять имущество, не допуская его ухудшения.

Риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента, когда продавец считается исполнившим свою обязанность. Если договор был подписан во время нахождения товара в пути, то риск случайной гибели или случайного повреждения товара также переходит на покупателя. Момент перехода риска может быть иным в соответствии с законом или по соглашению сторон.

Качество продаваемого имущества должно соответствовать условиям договора. При отсутствии в договоре таких условий продавец обязан передать покупателю товар обычного качества, соответствующего его конкретному назначению, указанному в договоре или известному продавцу. Если продавец не должен был знать о конкретном назначении продаваемого имущества, оно должно быть пригодно для целей, для которых имущество такого рода обычно используется.

В случае существенного нарушения требований к качеству товаров покупатель вправе расторгнуть договор и, возвратив вещь ненадлежащего качества продавцу, потребовать от него возврата уплаченной за нее суммы, либо потребовать замены товара ненадлежащего качества на товар, соответствующий договору.

Покупатель может осуществлять вышеперечисленные права, связанные с требованиями к качеству продукции, если недостатки купленной вещи обнаружены в пределах двух лет (ст. 440 ГК) с момента перехода к нему права собственности на вещь, если иные сроки не установлены законодательством или договором. Следовательно, в договоре можно определить и более длительный срок, чем установленный законом.

Продавец обязан передать покупателю имущество свободным от прав любых третьих лиц на это имущество, если только покупатель не согласился принять имущество, обремененное правами третьих лиц.

Ш. 1. По *договору розничной купли-продажи* продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Он является публичным договором и считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара. Отсутствие у покупателя указанных документов не лишает его возможности ссылаться на свидетельские показания в подтверждение заключения договора и его условий.

Ш.2. По *договору поставки* поставщик - продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленные сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 469 ГК). От обычной купли-продажи договор поставки отличается субъектным составом и целью деятельности, для которой предназначен предмет поставки.

Условия договора поставки также отличаются от договора купли -продажи (срок поставки, права покупателя и ответственность поставщика в случае поставки товара ненадлежащего качества, особые основания прекращения договора). Односторонний отказ от исполнения договора поставки допускается, когда одной из сторон совершено существенное нарушение договора, которое влечет за собой ущерб.

Ш.3. В ГК КР специально урегулировано энергоснабжение (ст. 487 ГК). По договору энергоснабжения энергосберегающая организация обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а абонент обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность

эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии.

Важнейшей особенностью этой разновидности договора купли-продажи является то, что договор может быть заключен, если у абонента есть соответствующие устройства, присоединенные к сетям энергосберегающей организации, необходимое оборудование, обеспечивающее учет потребления энергии. Поэтому к отношениям по договору энергоснабжения применяются законы и иные правовые акты об энергоснабжении, а также обязательные правила, принятые в соответствии с ними.

Ш.4. По договору продажи предприятий (ст. 497 ГК) продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс (статья 33 ГК), за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам.

С продажей предприятия к покупателю переходят права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его продукции, если иное не установили стороны. Но права продавца, полученные им на основании разрешения (лицензии) на занятие соответствующей деятельностью, не подлежат передаче покупателю предприятия, если иное не установлено законодательством.

Договор должен быть составлен в письменной форме и подлежит государственной регистрации.

Кредиторы по обязательствам, включенным в состав продаваемого предприятия, должны быть письменно уведомлены продавцом о продаже предприятия не менее чем за 21 день до его передачи покупателю.

Справка: В Гражданском Кодексе 1964 года существовал еще один вид договора купли-продажи договор контрактации (поставка сельскохозяйственной продукции), но законодатель отказался от такого специального договора, видимо посчитав, договор поставки может быть ему заменой.

4. Договор найма (аренды)

В главе 27 ГК аренда трактуется как понятие, тождественное имущественному найму. Различают несколько разновидностей договора аренды: прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятий, финансовая аренда.

Договор имущественного найма. По договору имущественного найма (аренды) наймодаделец обязуется предоставить нанимателю имущество за плату во временное пользование. В имущественный наем могут быть переданы земельные участки, участки недр и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (не потребляемые вещи). Плоды, продукция и доходы, полученные нанимателем в результате использования нанятого имущества, являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором.

Если срок имущественного найма в договоре не определен, договор считается заключенным на неопределенный срок.

Наймодатель обязан предоставить нанимателю имущество в состоянии, соответствующем условиям договора имущественного найма и назначению имущества. Имущество сдается в наем вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (технический паспорт, сертификат качества и т.п.), если иное не предусмотрено договором.

Передача имущества в наем не является основанием для прекращения или изменения прав третьих лиц на это имущество. При заключении договора имущественного найма наймодаделец обязан предупредить нанимателя о всех правах третьих лиц на сдаваемое в наем имущество (сервитуте, праве залога и т.п.). Неисполнение наймодателем этой обязанности дает нанимателю право требовать уменьшения платы либо расторжения договора.

Наниматель вправе с согласия наймодателя сдавать нанятое имущество в поднаем (субаренду), передавать свои права и обязанности по договору имущественного найма другому лицу (перенаем), а также отдавать свои права нанимателя в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в кооператив, если иное не установлено законодательством.

Переход к другому лицу права собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) на сданное в наем имущество не является основанием для изменения или расторжения договора имущественного найма. В случае смерти гражданина, являющегося нанимателем недвижимого имущества, его права и обязанности по договору найма этого имущества переходят к

наследнику, если законом или договором не предусмотрено иное.

По *требованию наймодателя* договор имущественного найма может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда наниматель:

- 1) пользуется имуществом с существенным нарушением условий договора или назначением имущества либо с неоднократными нарушениями;
- 2) существенно ухудшает имущество;
- 3) более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносит плату за пользование имуществом;
- 4) не производит капитального ремонта имущества в установленные договором сроки, а при его отсутствии их в договоре - в разумные сроки в тех случаях, когда в соответствии с законом или договором обязанность производства капитального ремонта лежит на нанимателе.

По *требованию нанимателя* договор найма может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда:

- 1) наймодатель не предоставляет имущество в пользование нанимателю либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора или назначением имущества;
- 2) переданное нанимателю имущество имеет препятствующие пользованию им недостатки, которые не были оговорены наймодателем при заключении договора, не были заранее известны нанимателю и не могли быть обнаружены им во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора;
- 3) наймодатель не производит капитального ремонта в установленные договором сроки, а при отсутствии их в договоре - в разумные сроки в тех случаях, когда в соответствии с законом, иными нормативными правовыми актами или договором производство капитального ремонта является обязанностью наймодателя;
- 4) имущество в силу обстоятельств, за которые наниматель не отвечает, окажется в состоянии, не пригодном для использования.

Если иное не предусмотрено законом или договором, наниматель по истечении срока договора имеет при прочих равных условиях *преимущественное право* перед другими лицами на заключение договора найма на новый срок.

При прекращении договора имущественного найма наниматель обязан вернуть наймодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа, или в состоянии, обусловленном договором. Произведенные нанимателем отдельные улучшения имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором. В случае, когда наниматель произвел за счет собственных средств и с согласия наймодателя улучшения нанятого имущества, не отделимые без вреда для него, наниматель имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором имущественного найма. Стоимость неотделимых улучшений нанятого имущества, произведенных нанимателем без согласия наймодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.

В договоре имущественного найма может быть предусмотрен механизм *дальнейшего выкупа* арендуемого имущества.

К отдельным видам договора имущественного найма (прокату, аренде транспортных средств, аренде предприятий, аренде зданий и сооружений, финансовой аренде) применяются все вышесказанные положения, если иное не предусмотрено в ст. ст. 565- 608 ГК).

Самостоятельная работа. Изучите особенности договоров найма, предусмотренные в ст. ст. 565-608 ГК.

5. Договор подряда

По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. К отдельным видам договора подряда (бытовой подряд, строительный подряд, подряд на выполнение проектных и изыскательских работ) положения данного вида договора применяются, если иное не предусмотрено в ГК.

Работа выполняется иждивением подрядчика - из его материалов, его силами и средствами, если

иное не предусмотрено договором.

Если иное не предусмотрено законом или договором подряда:

риск случайной гибели или случайного повреждения материалов и иного используемого имущества несет предоставившая их сторона; -, риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до его приемки заказчиком несет подрядчик. При просрочке передачи или приемки результата работы вышеназванные риски несет сторона, допустившую просрочку.

Если иное не предусмотрено законом или договором подряда, подрядчик вправе привлечь к исполнению части своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в качестве генерального подрядчика.

В случаях, когда фактические расходы подрядчика оказались меньше тех, которые учитывались при определении цены работы, подрядчик сохраняет право на оплату работ по цене, предусмотренной договором подряда, если заказчик не докажет, что полученная подрядчиком *экономика* повлияла на качество выполненных работ.

Если подрядчик допустил отступления от условий договора, ухудшившие работу, или допустил иные недостатки в работе, заказчик вправе по своему выбору потребовать безвозмездного исправления указанных недостатков в разумный срок, но в пределах двух лет со дня передачи результата работы. Срок исковой давности для таких требований составляет один год, а в отношении зданий и сооружений - три года (ст. 646 ГК)

6; Заем и кредит

V. 1. Договор займа.

Согласно ст. 724 ГК по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество вещей того же рода и качества.

Договор займа считается заключенным с момента передачи вещи. Договор займа должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в десять раз установленный законом минимальный размер оплаты труда, а в случаях, когда стороной в договоре являются юридические лица, - независимо от суммы.

Заимодавец имеет право указать в договоре свое право на получение от заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется ставкой банковского процента на день уплаты заемщиком суммы долга или соответствующей его части, существующей в месте жительства заимодавца, а также в месте нахождения юридического лица.

По *договору государственного займа* заемщиком выступает Кыргызская Республика. Договор государственного займа заключается путем приобретения заимодавцем выпущенных государственных облигаций или иных государственных ценных бумаг, удостоверяющих право заимодавца на получение от заемщика предоставленных ему денежных средств или, в зависимости от условий займа, - иного имущества, установленных процентов либо иных имущественных прав.

V.2. Кредитный договор

Кредитный договор является разновидностью договора займа. Главным его отличием является то, что заимодавцем (кредитором) выступает специальная организация, имеющая лицензию на предоставление кредитных средств, которые обязательно выдаются под проценты. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме и к нему применяются правила договора займа.

7. Договор поручения

По договору поручения (ст. 802 ГК) одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор заключается в письменной форме. Существенным условием договора поручения является определение круга юридических действий, которые поверенный должен совершить от имени доверителя. Поверенный обязан исполнить поручение в соответствии с указаниями

доверителя. Он может отступить от них, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах доверителя и поверенный не мог предварительно запросить доверителя или не получил своевременно ответа на свой запрос.

Поверенный вправе передать исполнение поручения другому лицу (заместителю) лишь в случаях и на условиях, предусмотренных статьей 205 ГК. Доверитель вправе отвести заместителя. Договор поручения прекращается вследствие:

- отмены поручения доверителем;
- отказа поверенного;
- смерти доверителя или поверенного;
- признания доверителя или поверенного недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

8; Договор комиссии

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени и за счет комитента. Характерным для него признаком является тесное переплетение внутренних собственно комиссионных отношений (между комитентом и комиссионером) и внешних сделок, прежде всего договора купли-продажи, договора хранения. Внутренние отношения во многом схожи с договором поручения, но в отличие от поверенного комиссионер действует от своего собственного имени, хотя за счет и в интересах комитента. Вторым признаком договора комиссии, отличающим его от простого поручения, выступает его возмездность.

Существенным условием договора комиссии является определение сторонами содержания комиссионного поручения. Принятое на себя поручение комиссионер обязан исполнить на условиях, наиболее выгодных для комитента. Если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые указаны комитентом, то полученная выгода делится сторонами поровну, если договором не предусмотрено иное.

Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента. Если при приеме комиссионером имущества комитента в нем окажутся повреждения или недостатки, которые могут быть замечены при наружном осмотре, а также в случае причинения кем-либо ущерба имуществу комитента, находящемуся у комиссионера, последний обязан принять меры к охране прав комитента и без промедления сообщить комитенту.

Комитент обязан, помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а также в соответствующих случаях вознаграждения третьим лицам за делькредере, возместить комиссионеру и израсходованные им по исполнению поручения суммы. (Делькредере - поручительство комиссионера перед комитентом за исполнение договора, заключенного комиссионером с третьими лицами)

Комитент вправе в любое время отменить данное комиссионеру поручение, при этом убытки комиссионера возмещаются на общих основаниях.

Комиссионер не вправе отказаться от исполнения принятого поручения, если иное не предусмотрено законом или договором

Договор комиссии прекращается, наряду с общими основаниями прекращения обязательств, вследствие:

1. отказа комитента от исполнения договора;
2. отказа комиссионера от исполнения договора;
3. смерти комиссионера или комитента;
4. признания комиссионера или комитента недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим либо объявления какого-либо из них умершим;
5. признания комиссионера несостоятельным.

9. Договор комплексной предпринимательской деятельности (франчайзинг)

По договору комплексной предпринимательской лицензии одна сторона (комплексный лицензиар) обязуется предоставить другой стороне (комплексному лицензиату) за вознаграждение комплекс исключительных прав (лицензионный комплекс), включающий право использования фирменного наименования лицензиара и охраняемой коммерческой информации,

а также исключительных прав (товарного знака, знака обслуживания, патента), предусмотренных договором, в предпринимательской деятельности лицензиата.

Договор франчайзинга может предусматривать использование лицензионного комплекса, деловой репутации и коммерческого опыта лицензиара в определенном объеме, с указанием или без указания территории использования.

Сторонами по договору могут быть только коммерческие организации и граждане, зарегистрированные в качестве предпринимателей.

10. Договор хранения

По договору хранения одна сторона (хранитель) обязуется хранить вещь, преданную ей другой стороной (поклажедателем), и возвратить эту вещь в сохранности. Договор хранения признается заключенным с момента передачи вещи на хранение.

Хранитель, взявший на себя по договору обязательство принять вещь на хранение, не вправе требовать передачи ему этой вещи на хранение. Однако, поклажедатель, не передавший вещь на хранение в предусмотренный договором срок, несет ответственность перед хранителем за убытки, причиненные в связи с несостоявшимся хранением, если иное не предусмотрено законом или договором хранения. Поклажедатель освобождается от ответственности, если заявит хранителю об отказе от его услуг в разумный срок.

Лицо, осуществляющее в качестве предпринимателя хранение на складах (в камерах, помещениях) общего пользования, не вправе отказаться заключить договор хранения, т.к. такие договоры признаются публичными.

11. Договор страхования

Страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

По договору имущественного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию) при наступлении предусмотренного в договоре события (страхового случая) возместить другой стороне (страхователю) или иному лицу, в пользу которого заключен договор (выгодоприобретателю), причиненные вследствие этого события убытки в застрахованном имуществе либо убытки в связи с иными застрахованными имущественными интересами страхователя (выплатить страховое возмещение) в пределах определенной договором суммы (страховой суммы).

По договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы:

- 1) риск полной утраты (гибели), недостачи или повреждения имущества;
- 2) риск гражданской ответственности - риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц.

Страхование противоправных интересов не допускается. Не допускается страхование убытков от участия в играх, лотереях и пари.

В качестве страховщиков договоры страхования могут заключать юридические лица, являющиеся коммерческими организациями и имеющие лицензию на осуществление страхования соответствующего вида.

Законом может быть установлена обязанность страховать (обязательное страхование):

- жизнь, здоровье или имущество определенных в законе лиц;
- риск гражданской ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц.

Страховщик вправе отказать страхователю (выгодоприобретателю) в выплате страхового возмещения в случаях, когда:

- 1) действие договора страхования прекратилось до наступления страхового случая;
- 2) договор страхования является ничтожным;
- 3) если страховой случай наступил в следствие умысла заинтересованного лица;
- 4) страховщиком предъявлен иск о признании договора страхования недействительным; и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Если договором имущественного страхования или законом не предусмотрено иное, то к страховщику, уплатившему страховое возмещение, в пределах уплаченной суммы переходит право требования (суброгация), которое страхователь (выгодоприобретатель) имеет к лицу, ответственному за убытки, возмещенные в результате страхования.

Используемые нормативные правовые акты и литература

1. Гражданский кодекс Кыргызской Республики, часть 1, часть II
2. В.К. Андреев, Правовое регулирование предпринимательской деятельности, «Бухгалтерский учет», Москва, 1996 год
3. Д.И. Платонов. Гражданское право, «Проспект», Москва, 1999 год
4. И.В. Дойников. Предпринимательское право, "Брандес", Москва, 1998 год

Задачи к теме 8

Задача 8-1

Кыргызско-немецкий банк "Орион" заключил договор кредита с ОсОО "Континент" занимающимся торговой деятельностью, на сумму 1 млн.сомов. ОсОО "Континент" по условиям договора к установленному сроку кредит не вернуло, в связи с чем банк "Орион" обратился в суд с иском о взыскании 1 млн. сомов. ОсОО "Континент", возражая против иска, указывал о том, что договор кредита с банком заключен в период, когда срок действия лицензии банка "Орион" истек и банк не вправе был заключать кредитный договор.

Руководствуясь статьями 186 ГК и 184 оцените изложенные выводы.

Задача 8-2

ОсОО «Интер» передало в аренду ОсОО «Факел» нежилое помещение на срок 1 год. Спустя полгода арендодатель увеличил арендную плату в связи с инфляцией. Арендатор отказался увеличить плату, так как считал, что договором не предусмотрено в течение срока договора изменение арендной платы. Арендодатель потребовал от арендатора освободить помещение, так как он несет убытки, помещение необходимо ему самому и ему невыгодно сдавать помещение за ту арендную плату, которая указана в договоре.

Как должен поступить арендатор? Вправе ли Арендодатель увеличить арендную плату и расторгнуть договор? Какие основания установлены законом для изменения или расторжения договора?

Задача 8-3

Председатель правления АО "Стройматериалы" в обеспечение кредитного договора на 1 млн. сомов заключил с банком "Таалай" договор залога здания, в котором размещалось общество. Кредит не был выплачен обществом и банк предъявил требования об исполнении договора залога здания. Акционеры общества не согласились с требованиями банка, мотивируя тем, что при учреждении общества полномочия председателя общества согласно уставу были ограничены, т.е. председатель общества не вправе заключать сделки на сумму свыше 50 тысяч сом без согласия акционеров, впоследствии полномочия председателя общества были расширены и председателю предоставлялось право заключать сделки от имени общества на сумму свыше 1,5 млн. сом с согласия акционеров. Однако эти изменения не были зарегистрированы, согласно ст. 15 Закона "О государственной регистрации юридических лиц". Поскольку эта сделка не была одобрена акционерами, а изменения в уставе не зарегистрированы в соответствии с требованиями закона - договор залога недействителен /ст. 185, 195 ГК/.

Банк, возражая против требований акционеров, сослался на п. 5 ст.87, мотивируя тем, что изменения в полномочиях председателя общества не были зарегистрированы в установленном законом порядке, для третьих лиц изменения вступают в силу с момента государственной регистрации, тем не менее при заключении договора залога они действовали с учетом этих изменений, банку был представлен устав с изменениями полномочий председателя общества и его действия не противоречили уставу, поэтому акционеры не вправе ссылаться на отсутствие гос.регистрации этих изменений.

Оцените доводы сторон.

Является ли сделка залога, заключенная АО «Стройматериалы» с Банком «Таалай» действительной?

Задача 8-4

Юрист Лариса, у которой большая семья и абсолютно нет времени, назначает своего отца Бориса в качестве представителя на собрание акционеров компании, акции которой она приобрела. В доверенности, в соответствии с которой Борис становится ее представителем, Лариса указывает: "Настоящим я предоставляю Борису полномочия по представлению и защите моих интересов, как акционера на предстоящем общем собрании акционеров компании "Манас", которое состоится 8 мая 1997 года. Борис имеет специальные полномочия, оформленные в виде доверенности, выступать и голосовать от моего имени по всем вопросам».

Собрание было перенесено на другой день. Отец Ларисы принял в нем участие.

Правильно ли был допущен к участию в Собрании отец Ларисы?

Обоснуйте свой ответ.

Задача 8-5

Руслан, который является владельцем розничного магазина электроприборов уполномочивает Шамиля на поездку в Корею и на проведение переговоров с Ким о поставке товаров с правом заключения договоров. В доверенности указывается следующее: «Руслан, Президент Кара-Балтийского Электропредприятия, настоящим уполномочивает Шамиля на поездку в Корею и на проведение переговоров с Ким о приобретении телевизоров «Дэу» различных размеров, а также на заключение договора купли - продажи от имени Руслана. Шамиль вправе по своему усмотрению решать вопросы по ценам и ассортименту приобретенных телевизоров, однако, затраты по всей покупке не должны превышать 250000 сомов».

Шамиль, приехав в Корею, нашел другого продавца - Цой, у которого качество телевизоров оказалось хуже, но меньше была цена. Он приобрел телевизоры у Цой.

Передав телевизоры Руслану, Шамиль сказал, что приобрел их у Цой на ту же сумму, но в большем количестве. Однако Руслан не одобрил сделку и потребовал в суде признать сделку недействительной.

Правомерны ли доводы Руслана?

Какие доводы может привести Руслан в обоснование своих требований?

Задача 8-6

Марат является агентом Темирбека по закупкам. Темирбек строит здание и ему нужны большие поставки материалов. Марат обнаружил, что он может покупать материалы от своего имени, а затем перепродавать их Темирбеку и получать от этого прибыль.

Если Марат начнет продавать материалы Темирбеку, будут ли его действия правомерными?

Задача 8-7

Алимова - аожилая женщина, поручила своей знакомой Бектоевой продать принадлежащий ей дом. Бектоева не вправе быть покупателем дома в договоре купли-продажи, т.е. действовать в собственном интересе. Тогда она продает дом своему мужу, с которым она брак не расторгла, но в настоящее время не проживает. Узнав об этом Алимова подает в суд и просит признать сделку недействительной.

Правомерно ли требование Алимовой?

Задача 8-8

Андреева решила составить завещание. Однако в день, когда ей была назначена встреча у нотариуса, она заболела. Ее соседка Бектурова, у которой сохранилась выданная ранее Андреевой доверенность, согласилась сходить к нотариусу за Андрееву и написать завещание. Андреева согласилась.

Будет ли оформлено завещание?

Задача 8-9

Динаре - менеджеру ОсОО "Уран" - выдана доверенность на получение из багажного отделения аэропорта "Манас" адресованного ОсОО груза. Доверенность выдана на бланке ОсОО и подписана директором, который в соответствии с Учредительными документами имеет все полномочия делегировать выполнение операционных обязанностей. Однако аэропорт отказал в выдаче груза Динаре.

Правомерен ли отказ представителя аэропорта в выдаче груза Динаре?

Задача 8-10

Капарова выдала доверенность, оформив ее у нотариуса, своей дочери Гульнаре на получение денежных средств в банке, указав, что доверенность действительна на срок с момента ее выдачи с 1.03.1998 г. по 31.12.2002 года. Однако банк отказал в выдаче денежных средств.

Правомерно ли поступил банк?

Тесты к теме 8

1. **Найдите неправильный ответ.**
 - А. Действительные и недействительные
 - Б. Оспоримые и ничтожные
 - В. Оправданные и спорные
 - Г. Возмездные и безвозмездные
2. **Сделки это:**
 - А. Договоры
 - Б. Желание осуществить какое-то действие
 - В. Действия граждан и юридических лиц, направленные на достижение цели
 - Г. Действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей
3. **Существенными условиями договора являются:**
 - А. Дата и место заключения договора
 - Б. А) в) и г)
 - В. Предмет договора
 - Г. Реквизиты сторон
4. **Найдите ошибочное утверждение.**
 - А. Акцепт - это ответ лица, которому адресована оферта
 - Б. Ответ о согласии заключить договор на иных условиях, чем предложено в оферте, не считается акцептом и такой ответ признается отказом от оферты
 - В. Ответ о согласии заключить договор на иных условиях, чем предложено в оферте, считается акцептом, но на иных условиях
 - Г. Договор может быть расторгнут при существенных изменениях обстоятельств
5. **Кто несет риск случайной гибели имущества?**
 - А. Покупатель
 - Б. Продавец
 - В. Собственник имущества
 - Г. Посредник
6. **Сергей купил дом у Алексея с оформлением договора у нотариуса. Алексей получил деньги за дом, но выехать из дома отказался, мотивируя тем, что у него изменились обстоятельства. Сергей предъявил иск в суд о выселении Алексея из дома. Что решит суд?**
 - А. Удовлетворит иск;
 - Б. Взвесит обстоятельства, по которым Алексей отказался покинуть дом;
 - В. Не удовлетворит иск;
 - Г. Удовлетворит частично.
7. **Эркин высказал Руслану мысль: «Я мог бы подать свою машину за 50 000 сомов. Заплатил бы ты мне такую сумму?». Является ли это предложение офертой?**
 - А. Да
 - Б. Нет
 - В. Частично
8. **Если в договоре не указано место его заключения, то договор считается заключенным:**
 - А. В месте жительства гражданина
 - Б. В месте совершения сделки
 - В. В месте передачи товара
 - Г. В месте жительства гражданина или лица, направившего оферту
9. **Обязательным является заключение следующих договоров:**
 - А. Аренды
 - Б. Основного договора в срок, установленный в предварительном
 - В. Публичного
 - Г. б) и в)
10. **Изменение цены после заключения договора:**
 - А. Не допускается
 - Б. Допускается
 - В. допускается в случаях, предусмотренных договором или законом
 - Г. б) и в)

Тема 9: Исковая давность.

- 1 Понятие исковой давности.
- 2 Требования, на которые исковая давность не распространяется
- 3 Перерыв течения срока исковой давности

1. Понятие исковой давности.

Статья 211 Гражданского кодекса КР толкует понятие исковой давности как срок для защиты нарушенного права по иску лица, право которого нарушено. Срок исковой давности начинает течь с того момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Например: Человек отдал займы сумму денег на один год, срок исковой давности начинает течь не с момента передачи займы денег, а после истечения одного года, когда истек срок договора.

Виды сроков исковой давности:

Общий срок - три года

Специальный срок- сроки, которые могут быть меньше или больше, если об этом прямо указано в законе.

Пример специальных сроков исковой давности:

1. Срок о применении последствий ничтожной сделки установлен в течение 5 лет со дня, когда началось исполнение (статья 199 ГК КР).
2. Срок о признании недействительной оспоримой сделки установлен в течение 1 года, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.
3. Срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда составляет один год, а в отношении зданий и сооружений - три года.

Важным фактором является правильное определение момента срока исковой давности.

Рассмотрим пример.

Договор поставки товара был заключен 1.03.03г., поставка осуществляется ежемесячно-условие поставки.

Первая поставка товара была произведена согласно договора 1.04.03г.

С 1.05.03г. по 1.07.03г. поставок товара не было.

Восстановление поставок товара возобновилось только 1.09.03г.

Вопрос: С какого момента исчислять срок исковой давности?

Ответ: Срок исковой давности начинает течь с 1.05.03г., так как именно в этот момент получатель товара узнал о нарушении сроков поставки.

Исковая давность не истекает автоматически, а только если требование о ее истечении было заявлено

в суд стороной в споре (статья 215 ГК КР). Суд обязан принять заявление, независимо от того, истек срок исковой давности или нет (ч.1 ст. 215 ГК КР).

2. Требования, на которые исковая давность не распространяется (статья 221 ГК КР).

- 1) на требования о защите личных неимущественных прав и других нематериальных благ, например- право на имя, права авторства, жизнь, достоинство, честь деловая репутация, личная и семейная тайна (ст. 50 ГК КР)
 - 2) на требования вкладчиков к банку о выдаче вкладов
 - 3) на требования о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина.
 - 4) на требования собственника или иного владельца об устранении всяких нарушений его права, хотя бы эти нарушения не были соединены с лишением владения
 - 5) на требования собственника или других лиц о признании недействительным актов органов государственного управления и местного самоуправления, которыми нарушаются права указанных лиц по владению, пользованию и распоряжению принадлежащим им имуществом
- Например,** на основании постановления местного органа произведена постройка-сооружение, из-за которого собственник лишен права нормально въезжать в свой двор.
- б) на другие требования- прямо предусмотренных в законе.

3. Перерыв течения срока исковой давности (статья 218 ГК КР).

Течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в суд или совершения обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга или иной обязанности.

Например, директор ОсОО, задолжавший по договору сумму денег АО, в конце истечения 3-х летнего срока давности напишет письмо своему кредитору с просьбой повременить со взысканием в связи с признанием им своего долга. В этом случае, срок исковой давности начинает течь вновь после такого признания.

Нельзя затребовать исполненного обратно, если должник исполнил свои обязанности по сделке, а потом узнал, что срок исковой давности истек и он мог бы отказаться это сделать.

Сроки исковой давности и порядок их исчисления не могут быть изменены соглашением сторон, (ч 1 ст. 214ГККР).

Задачи к теме 9

Задача 9-1

Компания «Голден Аре» заключило с компанией «Федекс» договор на поставку оборудования **1 марта 2003г.** Поставка оборудования осуществляется компанией «Федекс» ежемесячно. Первая поставка оборудования была произведена согласно договор **1.04.03г.** С **1.05.03г.по 1.07.03г.** поставок не производилось. Восстановление поставок оборудования возобновилось только **1.09.03г.** **Вопрос:** С какого момента исчислять срок исковой давности?

Задача 9-2

Гражданин Садыралиев заключил договор на строительство жилого дома со строительной компанией «Жилсоцсервис». Срок действия договора был установлен с 12 сентября 1999 г. по 20 августа 2000 г. однако строители задержали сдачу объекта в связи с тем, что закупка материалов для строительства согласно договору производилась гр. Садыралиевым лично, причем с постоянными задержками, в связи с чем производство строительных работ постоянно задерживалось. Дом был сдан заказчику (Садыралиеву) 16 октября 2000 г. по акту приема-передачи. Документы, удостоверяющие право собственности Садыралиева на вновь созданную вещь (постройку) были оформлены только в марте 2001 года.

В марте 2004 года произошло землетрясение и на фасаде дома обнаружались большие трещины. Комиссия установила, что фундамент здания имеет дефект. Садыралиев предъявил претензию строительной компании, однако представитель компании заявил, что компания не может отвечать за обнаруженные дефекты, так как в момент сдачи дома Садыралиев не предъявлял никаких претензий, здание простояло три с половиной года, т.е. предусмотренный законодательством срок исковой давности истек.

Правомерны ли доводы представителя строительной компании?

Просрочен ли срок исковой давности в данном случае?

Имеет ли право гражданин Садыралиев обратиться за защитой своих интересов в суд?

Задача 9-3

Акционерное общество «Факел» получило в феврале 1999 года по договору поставки, заключенному на 5 лет, от ОсОО «Спектрум» комплектующие детали для автомашин. Однако часть из них оказалась бракованной. Руководство АО «Факел» обратилось с письмом к руководству ОсОО «Спектрум» о замене бракованных деталей. Руководство ОсОО «Спектрум» обещало разобраться и поставить новую партию продукции взамен бракованной. Переписка между предприятиями продолжалась до марта 2002 года.

В марте на АО «Факел» поменялся руководитель и он принял решение обратиться в суд с иском о взыскании с ОсОО «Спектрум» стоимости бракованной продукции.

Однако арбитражный суд отказал в приеме искового заявления, мотивируя тем, что истек срок исковой давности.

Правильно ли судом отказано в приеме искового заявления?

Нормы каких отраслей права подлежат применению в данном случае?

Задача 9-4

1 июля 1995 года Айсулуу заняла у Батыра 1 тыс. сом сроком на 2 месяца и не вернула. Через 3 года 4 месяца с того времени, когда Айсулуу должна была заплатить, Батыр обратился в суд с иском о взыскании долга. Айсулуу заявила, что Батыр просрочил срок исковой давности.

Батыр пояснил, что не мог обратиться в суд с иском раньше ввиду призыва на службу в Национальную Гвардию сроком на 2 года, и в соответствии со статьей 217, п. 1 течение срока исковой давности было приостановлено во время его военной службы.

Какое решение примет суд?

Задача 9-5

В 1997 году Евгений приобретает консервы, изготовленные европейской фирмой "Уорлд Каннерис". После употребления этих консервов Евгений сильно заболел и впал в кому. Врачи предположили, что болезнь вызвана ботулизмом, содержащимся в консервах, но семья Евгения не подала в суд на "Уорлд Каннерис". Через двенадцать лет, в 2009 году, сын Евгения, окончивший юридический факультет, пришел к выводу, что у его отца, который все эти годы провел в больнице, есть основания для подачи иска против "Уорлд Каннерис". Как опекун Евгения, его сын подает иск в суд, требуя компенсации утерянной заработной платы и других убытков, начиная с 2006 года и за будущий период.

Какой довод привел сын Евгения при подаче иска?

Тема 10: Введение в гражданское судопроизводство Кыргызской Республики

1. **Основы судопроизводства в Кыргызской Республике**
 - а. Судебная система Кыргызской Республики.
 - б. Принципы правосудия по гражданским делам.
 - в. Правовые взаимоотношения, регулируемые Гражданским процессуальным кодексом КР.
2. Порядок подачи исковых заявлений в суд.
 - а. Лица, участвующие в судебном разбирательстве. Представительство в суде.
3. Рассмотрение иска в суде первой инстанции.
4. Апелляционное обжалование решений суда.
5. Производство в суде надзорной инстанции.
6. Пересмотр решений суда в связи с новыми обстоятельствами.
7. Роль прокуратуры в судебном разбирательстве.
8. Судебное разбирательство с участием иностранных граждан.

1. Основы судопроизводства в Кыргызской Республике

а. Судебная система Кыргызской Республики.

Кыргызская Республика гарантирует судебную защиту всех прав и свобод граждан". (п. 2 ст. 38 Конституции КР)

В целях реализации такой гарантии государством, в Кыргызской республике создана судебная система, которая состоит из Конституционного суда КР, Верховного суда КР и местных судов. У каждого из этих судов свое предназначение: Конституционный суд является высшим органом судебной власти по соблюдению Конституции. Верховный суд и местные суды, которые называют «суды общей юрисдикции» или «гражданские суды», рассматривают споры, сторонами которых являются как граждане, так и юридические лица.

В соответствии с поправками в Конституцию, принятыми 18 февраля 2003года, суды общей юрисдикции кроме рассмотрения споров, вытекающих из гражданского, трудового, административного, уголовного, жилищного и семейного законодательства, наделены правом рассматривать споры в сфере предпринимательской деятельности, иначе называемые экономические споры между хозяйствующими субъектами.

б. Принципы правосудия по гражданским делам.

Анализ действующего законодательства КР, а именно Конституции КР, законодательства о судостроительстве в КР, Гражданского процессуального кодекса КР позволяет выделить следующий состав принципов судопроизводства по гражданским делам:

– принцип отправления правосудия только судом (статья 79 Конституции КР, статья 6 ГПК КР)

– принцип равенства всех перед законом и судом, т.е. правосудие по гражданским делам осуществляется на началах равенства перед законом и судом всех граждан независимо от пола, расы, национальности, языка, вероисповедания, политических и религиозных убеждений, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства и каких-либо иных условий и обстоятельств личного или общественного характера, а также всех юридических лиц независимо от формы собственности, места нахождения, подчиненности и других обстоятельств.

– принцип законности судебного разбирательства (статья 90 Конституции КР, п. 4 статьи 1 ГПККР)

– принцип независимости судей и подчинения их только Конституции КР и закону, (статья 80 Конституции КР, статья 9 ГПК КР)

– принцип назначения судей (статья 80 Конституции КР)

- принцип состязательности и равноправия сторон (статья 10 ГПК КР)
- принцип государственного языка судопроизводства (статья 11 ГПК КР)
- принцип гласности судебного разбирательства (статья 12 ГПК КР)
- принцип сочетания единоличного и коллегиального состава суда при разрешении споров (статья 8 ГПК КР)

– принцип непосредственности, т.е. в силу данного принципа суд должен основывать свое решение по делу исключительно на доказательствах, проверенных и исследованных в заседании суда. (статья 59 ГПК КР)

принцип непрерывности судебного разбирательства, т.е. разбирательство дела осуществляется при неизменном составе суда. В случае замены судьи или одного из судей при коллегиальном рассмотрении дела, разбирательство по делу должно быть произведено с самого начала.

в. Правовые взаимоотношения, регулируемые Гражданским процессуальным кодексом КР.

На языке гражданско-процессуального права- правовые взаимоотношения, регулируемые Гражданским процессуальным кодексом КР понимается категория гражданских дел, которая подведомственна судам.



Семейные и трудовые / гражданские жилищные \ налоговые земельные
государственно-правовые и административные экологические

Категория дел, вытекающая из правоотношений, таких как:

2. Порядок подачи исковых заявлений в суд.

Статья 28 ГПК КР определяет, что иск предъявляется в суде по месту жительства ответчика.

Иск к юридическому лицу предъявляется по месту нахождения органа юридического лица или по месту нахождения его имущества, но могут быть и другие подходы по предъявлению иска (ст. 29 ГПК). В этой статье дается понятие подсудности по выбору истца, где перечислен ряд оснований для ее применения. Также существует понятие исключительной подсудности - статья 30 ГПК КР, подсудности нескольких связанных между собой дел (статья 31 ГПК), договорной подсудности (статья 32 ГПК). Что касается предъявления иска по экономическим спорам необходимо руководствоваться Арбитражным процессуальным кодексом КР, несмотря на то, что Конституцией была упразднена судебная система КР. Это положение будет действовать до тех пор, пока наше законодательство не будет приведено соответствие с Конституцией.

а. Лица, участвующие в судебном разбирательстве. Представительство в суде.

При рассмотрении дел в судебном порядке, каждая из сторон судебного разбирательства имеет противоположные интересы: один настаивает на удовлетворении своих требований, а другой

возражает против них. Эти стороны именуются истцом и ответчиком.

Истец. Лицо, обращающееся в суд в защиту своих интересов, называют истцом, а его заявление в суд - исковым заявлением.

Ответчик. Лицо, которое истец хочет привлечь к ответственности через суд, называют ответчиком.

Помимо истца и ответчика, в суде могут принимать участие лица, имеющие свои отдельные требования либо лица, которые очень заинтересованы в разрешении дела, т.к. исход судебного дела может повлиять на их права. Такие лица именуются **третьими лицами**.

По АПК КР также есть понятие подсудности по выбору истца и исключительной подсудности.

иск к ответчикам, находящимся на территории разных областей республики, области (областей) и города Бишкек, предъявляется в суд по выбору истца по месту нахождения одного из ответчиков;

иск к ответчику, место нахождения которого неизвестно, может быть предъявлен в суд по месту нахождения его имущества;

иск к ответчику, являющегося кыргызским предприятием и находящимся на территории другого государства, может быть предъявлен по месту нахождения истца или имущества ответчика;

иск, вытекающий из договора, в котором указано место исполнения, может быть предъявлен также по месту исполнения договора, исключительная подсудность:

иск о признании права собственности и других притязаний, связанных с недвижимым имуществом предъявляется по месту нахождения его недвижимого имущества; иск к перевозчику, вытекающий из договора перевозки предъявляется по месту нахождения органа управления транспортной организации.

Правильность определения предмета иска.

Давайте рассмотрим основания предъявления иска по экономическим спорам в рамках АПК КР.

От того, правильно ли определен характер спора, зависит дальнейшая юридическая судьба поданного искового заявления. Чтобы правильно оформить исковое заявление необходимо четко определить для себя предмет спора. Для этого важно знать положения статьи 19 АПК, в которой указаны самые основные виды споров:

1. дела о разногласиях по договору, заключение которого предусмотрено законом или когда стороны согласовали передать разногласия по договору на разрешение суда;
2. дела об изменении условий договора или о его расторжении;
3. дела о неисполнении или ненадлежащем исполнении обязательств;
4. дела о признании права собственности;
5. дела об истребовании собственником или иным законным владельцем имущества из чужого незаконного владения;
6. дела о нарушении прав собственника или иного законного владельца, не связанном с лишением владения;
7. дела о возмещении убытков;
8. дела о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы предприятий;
9. дела о признании неподлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;
10. дела о взыскании с предприятий штрафов государственными органами, органами местного самоуправления и иными органами, осуществляющими контрольные функции, если законом не предусмотрен бесспорный (безакцептный) порядок их взыскания;
11. дела о возврате из бюджета денежных средств, списанных органами, осуществляющими контрольные функции, в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта;
12. дела о принуждении к исполнению договора, акта государственных органов, органов местного самоуправления;
13. дела о защите чести, достоинства и деловой репутации;
14. дела об установлении фактов, имеющих юридическое значение для возникновения, изменения или прекращения прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
15. дела о банкротстве предприятий или индивидуальных предпринимателей.

К подведомственности суда могут быть отнесены и другие дела по хозяйственным спорам, связанным с предпринимательской деятельностью.

Особое место среди подведомственных дел занимают дела **об установлении фактов, имеющих юридическое значение**. Эта категория дел отличается тем, что: отсутствует спор между сторонами; нет истца и ответчика, но есть заявитель и заинтересованное лицо; Если невозможно получить или восстановить документы, удостоверяющие Юридические факты, то суд может установить следующие юридические факты:

- а) факт принадлежности имущества на праве собственности;
- б) факт владения или пользования земельным участком;
- в) факт добросовестного, открытого и непрерывного владения недвижимым или иным имуществом как своим;
- г) факт регистрации организации в определенное время и в определенном месте;
- д) другие факты, если законодательством не предусмотрен иной порядок их установления.

Пример: утеряно свидетельство о праве собственности на нежилое помещение. Суд может установить факт принадлежности данного помещения и вынести свое решение, которое в свою очередь станет основанием для выдачи нового свидетельства о праве собственности на данное нежилое помещение.

Форма и содержание искового заявления

Исковое заявление подается в суд в письменной форме и подписывается руководителем предприятия или другим специально уполномоченным лицом, индивидуальным предпринимателем либо его представителем. Исковое заявление удостоверяется печатью. Отсутствие у индивидуального предпринимателя печати не является основанием для отказа в принятии иска, возвращения искового заявления или оставления без рассмотрения. Этот порядок определен АПК КР. Исковое заявление от имени гражданина (физического лица) подписывается им лично, либо его представителем с приложением доверенности на право подписания иска.

В исковом заявлении должны быть указаны:

- 1) наименование суда, в который подается заявление;
- 2) наименование лиц, участвующих в деле, их почтовые адреса и реквизиты;
- 3) цена иска, если иск подлежит оценке;
- 4) обстоятельства, на которых основаны исковые требования;
- 5) доказательства, подтверждающие основание исковых требований;
- 6) расчет взыскиваемой или оспариваемой суммы;
- 7) требования истца со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты, а при предъявлении иска к нескольким ответчикам требование к каждому из них;
- 8) сведения о принятии мер к досудебному урегулированию спора с ответчиком, когда это предусмотрено законом для данной категории споров или договоров;
- 9) перечень прилагаемых документов.

В исковом заявлении указываются и иные сведения, если они необходимы для правильного разрешения спора, а также имеющиеся у истца ходатайства. К исковому заявлению прилагаются документы, которые должны подтверждать:

- 1) уплату государственной пошлины и почтовых расходов в установленном порядке и размере (Порядок уплаты государственной пошлины устанавливается законом «О государственной пошлине», а размер ставок устанавливается правительством);
- 2) направление ответчику копий искового заявления и приложенных к нему документов;
- 3) принятие мер к **досудебному урегулированию** спора с ответчиком, когда это предусмотрено законом для данной категории споров или договоров;
- 4) обстоятельства, на которых основываются исковые требования. <

Если исковое заявление подписано специально уполномоченным лицом или представителем, прилагается документ, подтверждающий его полномочия.

При предъявлении иска истец обязан направить другой стороне и третьим лицам копии искового заявления и приложенных к нему документов.

Досудебное урегулирование спора.

Исковое заявление может быть возвращено, если в суд не представлен документ, подтверждающий принятие мер к досудебному урегулированию спора с ответчиком, когда это предусмотрено законом для данной категории споров или договором (подпункт 6 пункта 1 статьи 99 АПК). Закон может установить такие виды дел, для которых обязателен досудебный порядок урегулирования споров.

Например, в Законе «О банках и банковской деятельности» устанавливается порядок урегулирования спора с клиентами банка, которые имеют право получить свои вклады по первому требованию в течение определенного времени, а подпункт 8 пункта 1 статьи 99 АПК устанавливает досудебный порядок, в случае, «если не представлены доказательства обращения в банк или иное кредитное учреждение за получением с ответчика задолженности, когда она согласно закону, иному нормативному правовому акту или договору должна быть получена через банк или иное кредитное учреждение». Если банк отказал клиенту удовлетворить требования (либо не отвечает в 10-дневный срок), то клиент банка имеет право обратиться в суд. Законом может быть определен досудебный порядок и для других видов деятельности, например, трудовой конфликт должен быть рассмотрен сначала на комиссии по трудовым спорам, если такая создана на предприятии. Обязателен досудебный порядок урегулирования споров и для споров между налогоплательщиками и налоговой инспекцией.

Таким образом, досудебный порядок урегулирования споров - это обязательная процедура рассмотрения спорных ситуаций между сторонами по вопросам, определенными законом, до обращения одной из сторон в суд за разрешением такого спора. Такой порядок позволяет разрешить очень много споров без обращения в суд, а, следовательно, разгрузить суды от необоснованных споров.

Часто путают досудебный и внесудебный порядок разрешения споров. Здесь необходимо отметить, что внесудебный порядок подразумевает наличие альтернативных институтов разрешения споров, таких как третейский арбитраж (новый институт урегулирования экономических споров) и т.п.

При подаче заявления в суд необходимо учитывать, что его могут не принять если не соблюдены требования о направлении ответчику копий искового заявления и приложенных к нему документов - требование АПК КР, в отличие от ГПК КР, где статья 149 предусмотрено, что судья направляет либо вручает ответчику копии искового заявления и приложенных к нему документов. После того, как исковое заявление подготовлено с приложениями и документами, свидетельствующими об уплате государственной пошлины и отправке одного экземпляра искового заявления ответчику, оно сдается в канцелярию суда. При приеме и регистрации документов необходимо оставить на своей копии искового заявления регистрационный штамп канцелярии с указанием даты приема искового заявления.

Судья в десятидневный срок (по АПК КР), в течение семи дней (по ГПК КР) должен вынести определение о принятии искового заявления в производство суда либо о возврате его (в течение 3-х дней по ГПК). Определение о возврате можно обжаловать в апелляционном порядке.

Возвращение или отказ в принятии искового заявления по АПК КР.

В арбитражном процессуальном кодексе закреплены правила, при несоблюдении которых судья возвращает исковое заявление без рассмотрения.

В соответствии этими правилами судья **возвращает** заявление и приложенные к нему документы:

- 1) если не соблюдены форма и содержание искового заявления, установленные в ст. 93 АПК;
- 2) если исковое заявление не подписано или подписано лицом, не имеющим права подписывать его, либо лицом, должностное положение которого не указано;
- 3) если дело не подсудно данному суду;
- 4) если не представлены доказательства направления другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления;
- 5) если не представлены документы, подтверждающие уплату госпошлины в установленных порядке и размере, а в случаях, когда законом предусмотрена возможность отсрочки, рассрочки

уплаты госпошлины или уменьшение ее размера, отсутствует ходатайство об этом или оно отклонено;

6) если истец не предъявил документы, подтверждающие соблюдение досудебного (претензионного) порядка регулирования спора с ответчиком, когда это предусмотрено законом для данной категории споров или договором;

7) если в одном исковом заявлении соединены несколько требований к одному или нескольким ответчикам, когда эти требования не связаны между собой;

8) если не представлены доказательства обращения в банк или иное кредитное учреждение за получением с ответчика задолженности, когда она согласно закону, иному нормативному правовому акту или договору должна быть получена через банк или иное кредитное учреждение;

9) если до вынесения определения о принятии искового заявления к производству от истца поступило заявление о возвращении искового заявления.

Имейте в виду: перечень оснований для возвращения искового заявления является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит. Например, судья не вправе вернуть исковое заявление по мотиву, что буквы в заявлении написаны зелеными чернилами. Но если к исковому заявлению не приложена квитанция об уплате госпошлины или ходатайство о предоставлении отсрочки на ее уплату, то суд совершенно справедливо возвратит исковое заявление. О возвращении искового заявления судья выносит определение. В определении указывается, какие именно обстоятельства, предшествующие принятию искового заявления, должны быть устранены. Данное определение может быть обжаловано. В случае отмены определения исковое заявление считается поданным в день первоначального обращения в суд.

Возвращение искового заявления не препятствует вторичному обращению в суд после устранения допущенных нарушений. Данное обстоятельство отличает институт возвращения искового заявления от отказа в принятии искового заявления. В последнем случае препятствия, возникшие при подаче искового заявления, зачастую, являются неустраняемыми, и действия судьи носят, в основном, окончательный характер.

Основания для **отказа** в принятии искового заявления также исчерпывающим образом отражены в АПК. Судья отказывает в принятии искового заявления:

- 1) если спор не подлежит рассмотрению в суде;
- 2) если имеется вступившее в законную силу, принятое по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям решение или определение о прекращении производства по делу либо об утверждении мирового соглашения суда;
- 3) если сторонами заключен договор о передаче дела на разрешение третейского арбитража;
- 4) если в производстве суда имеется дело по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям;
- 5) если имеется вступившее в законную силу, принятое по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям решение третейского суда, за исключением случаев, когда суд отказал в выдаче исполнительного листа на принудительное исполнение решения третейского суда, возвратил дело на новое рассмотрение в третейский суд, принявший решение, но рассмотрение дела в том же третейском суде оказалось невозможным.

Об отказе в принятии искового заявления судья выносит определение, которое направляется сторонам и третьим лицам не позднее пяти дней со дня поступления заявления. В определении указывается, в какой орган следует обратиться заявителю. К определению, направляемому истцу, прилагаются искивые материалы, а также справка на возврат государственной пошлины. Определение об отказе в принятии искового заявления может быть обжаловано. В случае отмены определения исковое заявление считается поданным в день первоначального обращения в суд.

Право на обращение в суд

Не каждый может обратиться в суд, но каждый имеет право на судебную защиту. Это важное правило, на первый взгляд, парадоксальное, но оно должно соблюдаться при обращении в суд. Первая часть этого правила связана с понятием - дееспособность, а вторая его часть характеризуется понятием правоспособности.

Правоспособность. Для участия в судебном процессе индивидуальные предприниматели и организации должны обладать гражданской процессуальной правоспособностью, т.е. иметь право на защиту своих интересов. Под гражданской процессуальной правоспособностью понимается способность иметь гражданские права и обязанности. Гражданская процессуальная правоспособность признается законом в равной мере за всеми физическими и юридическими лицами и возникает у физических лиц с момента рождения, а у юридических лиц - с момента их создания (государственной регистрации).

Дееспособность. Закон делает ограничения на обращение в суд граждан, которые не могут совершать те или иные действия в суде. Такое ограничение называют гражданской процессуальной дееспособностью, т.е. способность своими действиями осуществлять свои права и выполнять обязанности в суде.

3; Рассмотрение иска в суде первой инстанции.

Ранее мы рассматривали порядок искового производства. Хотелось бы осветить результат рассмотрения иска в суде. Например, до судебного разбирательства и ходе судебного разбирательства истец имеет право на отказ от исковых требований, заключение мирового соглашения с ответчиком (если ответчик признает иск, а также стороны достигли соглашения по урегулированию спора). О принятии отказа от иска или утверждения мирового соглашения сторон суд выносит определение, которым одновременно прекращает производство по делу. В определении должны быть указаны условия утверждаемого судом мирового соглашения сторон. При признании ответчиком иска и принятии его судом выносится решение об удовлетворении заявленных требований. Как в Арбитражном процессуальном кодексе, так и в Гражданско-процессуальном - акт суда первой инстанции, которым дело разрешается по существу, выносится в форме решения. Решение выносится именем Кыргызской Республики.

При вынесении решения суд:

оценивает доказательства

определяет какие обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены и какие не установлены

определяет каковы правоотношения лиц, участвующих в деле

решает какой закон или иной нормативный правовой акт должен быть применен по данному делу

решает подлежит ли иск удовлетворению

разрешает иные вопросы, предусмотренные законами КР. В ходе судебного разбирательства суд может приостановить производство по делу, прекратить его с вынесением определения. Акты суда первой инстанции, которым дело не разрешается по существу, выносятся в форме определения.

4. Апелляционное обжалование решений суда.

Каждая из сторон, по окончании рассмотрения иска в суде и вынесения решения имеет право его обжаловать в апелляционном порядке. Апелляционная жалоба подается через суд, вынесший решение. Она может быть подана в течение тридцати дней после вынесения судом решения в окончательной форме. Апелляционная жалоба рассматривается коллегиально в Бишкекском городском суде. Суд, в случае несоблюдения требований при подаче жалобы, возвращает ее лицу, подавшему жалобу. Так, статья 321 ГПК содержит причины отклонения жалобы:

а) невыполнения в установленный срок указаний об исправлении недостатков жалобы или представления, оставленных без движения

б) истечения срока обжалования, если в жалобе или представлении не содержится просьбы о восстановлении пропущенного срока или в его восстановлении отказано

в) если апелляционная жалоба подана лицом, не имеющим право на подачу апелляционной жалобы

Лица, участвующие в деле, вправе представить возражение согласно ГПК КР (отзыв согласно АПК КР) на апелляционную жалобу с приложением документов и иных доказательств, подтверждающих это возражение (отзыв), с копиями по числу лиц, участвующих в деле.

Также стороны имеют право отказаться от апелляционной жалобы до рассмотрения ее в суде. Принимая такой отказ, суд выносит определение о прекращении апелляционного производства.

Суд апелляционной инстанции вправе (рассмотрим на основе гражданско-процессуального кодекса КР):

- 1) оставить решение суда первой инстанции без изменения, а жалобу- без удовлетворения
- 2) изменить решение суда первой инстанции полностью или в части либо отменить его полностью или в части и вынести новое решение
- 3) отменить решение суда первой инстанции полностью или в части и прекратить производство по делу либо оставить заявление без рассмотрения
- 4) отменить решение суда первой инстанции и возратить дело на новое рассмотрение в связи с несоблюдением норм процессуального права.

В случаях, предусмотренных пунктом 2 акт суда апелляционной инстанции выносится в форме апелляционного **решения**, а в остальных случаях- в форме **определения**.

Акты суда апелляционной инстанции вступают в законную силу с момента провозглашения.

5. Производство в суде надзорной инстанции.

Решения суда, которые вступили в законную силу (могут быть обжалованы лицами, участвующими в деле в Верховном суде КР. Статьей 344 ГПК КР установлены сроки для обжалования - по авторским и наследственным правам - в течение 75 лет, а по остальным делам в течение трех лет со дня вступления в законную силу судебного акта. Надзорная жалоба также должна быть подписана лицом, подающим жалобу или его представителем с обязательным приложением доверенности или другого документа, удостоверяющего полномочия представителя. К жалобе должен быть приложен документ, подтверждающий уплату госпошлины. Лица, участвующие в деле подают жалобу через суд, который вынес решение.

Рассмотрев дело в порядке надзора, суд вправе:

- оставить акт суда первой или апелляционной инстанции в силе, а жалобу - без удовлетворения.
- отменить акт суда первой или апелляционной инстанции полностью либо в части и направить дело на новое судебное рассмотрение
- отменить акт суда первой или апелляционной инстанции полностью или в части и оставить исковое заявление без рассмотрения либо прекратить производство по делу
- оставить в силе один из ранее вынесенных по делу судебных актов
- отменить либо изменить решение суда первой или апелляционной инстанции, не передавая дело на новое рассмотрение.

По результатам рассмотрения жалобы в порядке надзора Верховный суд КР выносит **постановление**, которое вступает в законную силу немедленно после его принятия, является окончательным и обжалованию не подлежит.

6. Пересмотр решений суда в связи с новыми обстоятельствами.

Решения суда первой, апелляционной и надзорной инстанций, вступившие в законную силу могут быть пересмотрены по вновь открывшимся обстоятельствам судом, принявшим эти акты. Для этого необходимы следующие обстоятельства:

- 1) существенные для дела обстоятельства, которые не были и не могли быть известны заявителю
- 2) признание Конституционным судом КР несоответствующим Конституции КР закона, на котором основан судебный акт, если к его пересмотру нет иных препятствий
- 3) установленные вступившим в законную силу приговором суда заведомо ложные показания свидетелей или специалиста, заведомо ложное заключение эксперта, заведомо неправильный перевод, подложность документов либо вещественных доказательств, повлекшие за собой постановление незаконного или необоснованного судебного акта
- 4) отмена акта суда либо постановления иного органа, послужившего основанием к вынесению данного судебного акта
- 5) установленные вступившим в законную силу приговором суда преступные действия сторон, других лиц, участвующих в деле, либо их представителей или преступные деяния судей, совершенные при рассмотрении данного дела

При рассмотрении такого рода заявления, суд либо удовлетворяет заявление и отменяет решение суда, либо отказывает в пересмотре и выносится **определение**. Определение обжалованию не

подлежит.

7. Роль прокуратуры в судебном разбирательстве.

Прокурор обязан во всех стадиях гражданского судопроизводства своевременно принимать предусмотренные законом меры к устранению всяких нарушений закона, от кого бы эти нарушения не исходили. В соответствии с требованиями законодательства о гражданском судопроизводстве (ГПК КР), Законе «О прокуратуре КР», а также Приказах Генерального Прокурора КР «О задачах органов прокуратуры», Генеральный Прокурор КР и подчиненные ему прокуроры осуществляют надзор за исполнением законов при рассмотрении гражданских дел в судах с тем, чтобы:

– выполнялось требование закона о всестороннем, полном, объективном и своевременном разбирательстве дела во всех судебных инстанциях

– выносились по каждому делу законные и обоснованные решения, определения и постановления.

– решения, определения и постановления суда своевременно, в соответствии с требованиями закона, обращались к исполнению.

Как одно из необходимых условий укрепления законности в сфере экономики указывается на роль прокурорского надзора по возмещению ущерба, причиненного государству, предприятиям и организациям. При применении гражданско-правовых средств главный упор сделан на борьбу с хищениями, бесхозяйственностью, выпуском недоброкачественной продукции, нарушениями договоров поставок, нерациональным использованием топливно-энергетических ресурсов, производственным травматизмом, нарушением природоохранного законодательства. Надзор за исполнением законов в гражданском судопроизводстве осуществляют Генеральный прокурор КР, прокуроры областей, городов и районов.

При осуществлении надзора за исполнением законов при рассмотрении гражданских дел в судах, прокурор в пределах своей компетенции:

– участвует в судебном разбирательстве дел по первой инстанции, в апелляционном и надзорном порядке, дает заочные решения по вопросам, возникающим при рассмотрении дел, направляет в суд иски, заявления, дает заключения по существу дела в целом по гражданским делам

– проверяет законность обращения к исполнению решений, определений и постановлений суда, опротестовывает незаконные действия судебного исполнителя

– принимает меры в случаях, предусмотренных законом, к пересмотру решений, определений и постановлений по гражданским делам

Предметом надзора являются не только решения, определения и постановления суда, но и все процессуальные действия, выполняемые как до судебного рассмотрения гражданского иска, так и в ходе его рассмотрения.

8. Судебное разбирательство с участием иностранных граждан (ст. 370 ГПК КР)

Суды Кыргызской Республики рассматривают дела с участием иностранных лиц, если гражданин - ответчик имеет место жительства на территории КР или организация - ответчик находится в КР.

Суды также рассматривают дела с иностранным участием в случаях:

1. если орган управления, филиал или представительство иностранного лица находится на территории КР

2. ответчик является иностранным лицом и имеет имущество в КР

3. если по делу о взыскании алиментов и об установлении отцовства истец имеет место жительства в КР

4. если по делу о возмещении вреда, причиненного повреждением здоровья, а также смертью кормильца, вред причинен в КР или истец имеет место жительства в КР

5. если по делу о возмещении вреда, причиненного имуществу, действие или иное обстоятельство, послужившее основанием для требования о возмещении вреда, имело место на территории КР

6. если иск из договора, по которому полное или частичное исполнение должно иметь место или имело место на территории КР

7. если иск вытекает из неосновательного обогащения, имевшего место на территории КР

8. если по делу о расторжении брака истец имеет место жительства в КР или хотя бы один из

Государственная пошлина

Под государственной пошлиной (далее - - госпошлина) понимается платеж, взимаемый соответствующими государственными органами - судом, арбитражным судом, нотариатом и иными специально уполномоченными органами при выполнении ими определенных действий и выдаче документов, имеющих юридическое значение. Плательщиками госпошлины являются лица, обращающиеся за совершением действий или за выдачей документов.

Госпошлиной оплачиваются: исковые заявления, апелляционные и надзорные жалобы и некоторые другие подаваемые в суд документы.

Прием банками государственной пошлины осуществляется во всех случаях с выдачей квитанции установленной формы.

Существует два нормативных акта, регулирующих отношения, связанные с госпошлиной: Закон Кыргызской Республики «О государственной пошлине» и Постановление Правительства Кыргызской Республики от 18.07.1994 г. №521.

Основным нормативным актом, которым следует руководствоваться при ее уплате, является Закон Кыргызской Республики «О государственной пошлине». Данный Закон регулирует вопросы установления размера государственной пошлины, освобождения от ее уплаты, случаи ее возврата и др. В соответствии со ст.4 данного Закона ставки госпошлины изменяются Правительством Кыргызской Рес.-гублики. Так Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 18.07.1994 г. № 521, установлены иные, чем указанные в законе, ставки госпошлины. Данным документом установлены дифференцированные ставки госпошлины по имущественным искам в зависимости от цены иска и по неимущественным искам в зависимости от исковых требований:

- а) с исковых заявлений имущественного характера при цене иска:
 - до 50 тыс. сомов - 5% от цены иска, но не менее минимальной ставки заработной платы,
 - от 50 тыс. сомов до 250 тыс. сомов - 2 500 сом + 4% от суммы иска свыше 50 000 сомов,
 - от 250 тыс. сомов до 500 тыс. сомов - 10 тыс. сомов + 3% от суммы иска свыше 250 тыс. сомов,
 - от 500 тыс. сомов до 2 млн. 500 тыс. сом - 20 тыс. сомов + 2% от суммы иска свыше 500 тыс. сомов
 - от 2 млн. 500 тыс. сомов до 5 млн. сом - 60 тыс. сомов + 1% от суммы иска свыше 2 млн. 500 тыс. сомов
 - свыше 5 млн. 000 тыс. сомов - 80 тыс. сомов + 0,5 % от суммы свыше 5 млн. сомов;
- б) с исковых заявлений по спорам, возникшим при заключении, изменении или расторжении договоров, и по спорам о признании сделок недействительными - 20-кратный размер минимальной ставки заработной платы;
- в) с исковых заявлений о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов - 10-кратный размер минимальной ставки заработной платы;
- г) с иных исковых заявлений неимущественного характера, в том числе с заявлений о признании недействительными права присуждения к исполнению обязанности в натуре - 10-кратный размер минимальной ставки заработной платы;
- д) с заявлений о признании предприятий несостоятельными (банкротами) - 25-кратный размер минимальной заработной платы;
- е) с заявлений о вступлении в дело третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования на предмет спора - по размеру госпошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера, а по спорам имущественного характера - по размеру госпошлины, исчисленной исходя их оспариваемой третьим лицом суммы.

Пример 1: В арбитражный суд подан иск о взыскании 300 000 сом. Это имущественный иск. Необходимо уплатить госпошлину размером 11 500 сом ($10000 + (300\ 000 - 250\ 000) \times 3\% / 100\% = 11\ 500$).

Пример 2: Вы подаете иск о признании сделки недействительной. Это неимущественный иск. Вам согласно Постановлению следует уплатить госпошлину размером в 20 минимальных заработных плат, то есть 2 000 сом.

Надо отметить о существовании параллельного нормативного документа, утвержденного приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 7 декабря 1998 года N 271 -

ИНСТРУКЦИЯ по применению Закона Кыргызской Республики "О государственной пошлине" (В редакции Приказа Минфина КР от 3 августа 2000 года N 223-п).

За исковые заявления, содержащие одновременно требования имущественного и неимущественного характера, взимается одновременно пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера и для исковых заявлений неимущественного характера. Пример: В исковом заявлении имеются следующие требования:

признать недействительным уведомление налоговой инспекции (неимущественное требование),

взыскать уплаченные истцом суммы налога и штрафа размером 300 000 сом (имущественное требование).

В этом случае необходимо сложить госпошлину за первое требование (1000 сом) и госпошлину за второе требование (11 500 сом). Сумма госпошлины составит 12500 сом.

В ходе судебного процесса при необходимости можно увеличить исковые требования. В этом случае недостающая сумма пошлины взыскивается при принятии решения в соответствии с увеличенной ценой иска. Важно знать, что при уменьшении цены иска уплаченная пошлина не возвращается.

Госпошлина уплачивается в сомах. При предъявлении иска в иностранной валюте цена иска определяется в той валюте, в которой производились или должны были быть произведены расчеты между сторонами. В исковом заявлении указывается цена иска в иностранной валюте и сомовый эквивалент по официальному курсу Национального банка Кыргызской Республики, действующему на день предъявления иска.

Если уплата госпошлины в установленном порядке и размере произведена за Вас другим лицом, арбитражный суд исходит из того, что пошлина фактически уплачена, зачислена в бюджет, следовательно, оснований для возвращения искового заявления по мотиву уплаты государственной пошлины ненадлежащим лицом не имеется.

29 февраля 2000 года Постановлением Правительства Кыргызской Республики №110 было утверждено Положение о порядке предоставления субъектам малого и среднего бизнеса отсрочек на предварительную уплату государственной пошлины при подаче заявления в судебные органы. В соответствии с этим Положением отсрочка по предварительной уплате государственной пошлины предоставляется субъектам малого и среднего бизнеса при подаче искового заявления в арбитражный суд первой инстанции согласно постановлению Правительства Кыргызской Республики от 17 февраля 1998 года №78 «Об основной схеме классификатора типов предприятий».

Отсрочка на предварительную уплату государственной пошлины предоставляется при подаче имущественных исковых заявлений. По исковым заявлениям неимущественного характера отсрочка не предоставляется.

Отсрочка предоставляется сроком на 1 месяц со дня подачи искового заявления.

Для получения отсрочки к исковому заявлению прилагается:

1) заявление на предоставление отсрочки, подписанное руководителем юридического лица или индивидуальным предпринимателем, 2) копия свидетельства о государственной регистрации юридического лица, 3) справка государственной налоговой инспекции, подтверждающая регистрацию истца/заявителя в качестве налогоплательщика.

Заявления о предоставлении отсрочки рассматриваются арбитражным судом в течение 5 дней с момента подачи искового заявления. В случае удовлетворения заявления о предоставлении отсрочки на исковом заявлении делается соответствующая запись.

Отказ от предоставления отсрочки на предварительную уплату государственной пошлины допускается только в случаях:

если заявитель не подпадает под критерии, дающие право на отсрочку по уплате предварительной государственной пошлины;

если заявитель не погасил имеющуюся у него задолженность по ранее полученной отсрочке на уплату государственной пошлины по другому исковому заявлению.

В случае неуплаты субъектом малого и среднего бизнеса госпошлины в месячный срок, то за каждый просроченный день начисляются штрафные санкции в размере 1 процента от суммы неуплаченной госпошлины, но на срок не более 10 дней. После истечения десятидневного срока арбитражный суд возвращает исковое заявление (если иск еще не рассмотрен), если иск рассмотрен

»

и вынесено решение, государственная пошлина взыскивается налоговыми органами на основании решения суда.

В том случае, если суд вынес решение до истечения срока отсрочки, государственная пошлина уплачивается на основании решения суда.

Рассмотрение заявления о предоставлении отсрочки на уплату госпошлины производится единолично судьей арбитражного суда.

Госпошлина уплачивается не только в первой судебной инстанции, но и при обращении с жалобой в вышестоящие судебные инстанции:

- с апелляционных жалоб на решения арбитражного суда взыскивается 50 процентов от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера, а по спорам имущественного характера - 50 процентов от размера государственной пошлины, исчисленной исходя из оспариваемой заявителем суммы;

- с заявлений о пересмотре в порядке надзора решений постановлений и определений арбитражного суда - 25 процентов от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера, а по спорам имущественного характера - 25 процентов от размера государственной пошлины, исчисленной исходя из оспариваемой заявителем суммы.

Кроме госпошлины, также нужно будет оплатить почтовые расходы, которые в настоящее время составляют 25 сом. Эта сумма идет на покрытие расходов суда на отправку определений и решения истцу, ответчику и другим лицам, участвующим в деле. Почтовые расходы уплачиваются одновременно с госпошлиной либо отдельно в кассу арбитражного суда

Нормативные акты

1. Конституция Кыргызской Республики
2. Арбитражный процессуальный кодекс Кыргызской Республики
3. Гражданский процессуальный кодекс Кыргызской Республики
4. Закон Кыргызской Республики «О государственной пошлине»
5. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 18.07.1994 г. № 521.
6. ИНСТРУКЦИЯ по применению Закона Кыргызской Республики "О государственной пошлине", утвержденная приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 7 декабря 1998 года N 27 (В редакции Приказа Минфина КР от 3 августа 2000 года N 223-п).

Задачи к теме 10

Задача 10-1

Акционерное общество «Мурас» перечислило 5-го числа денежную сумму налога, срок уплаты которого предусматривал оплату до 20 числа месяца. Деньги поступили в бюджет 30 числа. Налоговая служба предъявила иск об уплате штрафных санкций за просрочку в уплате суммы налога. Ответчик возражал против иска, утверждая, что налоги перечислили вовремя, а в задержке виновен банк, который задержал перечисление, и поэтому банк должен нести ответственность за задержку в перечислении денег. Какое решение должен вынести суд?

Тестовые вопросы к теме 10:

1. **Какие требования в исковом заявлении не обязательны?**
 - А. Год рождения руководителя предприятия
 - Б. Адрес предприятия
 - В. Наименование предприятия
 - Г. Ценг. иска
2. **Ответчиком или истцом в арбитражном судопроизводстве не может быть:**
 - А. Государственное предприятие
 - Б. Частное предприятие
 - В. Гражданин 14 лет
 - Г. Индивидуальный предприниматель
3. **Арбитражный суд не может признать недействительным:**
 - А. Норму закона
 - Б. Подзаконный нормативный акт
 - В. Норму конституции
 - Г. Ненормативный акт государственного органа
4. **Жалобу на решение арбитражного суда можно подать;**
 - А. Президенту
 - Б. В Конституционный суд
 - В. В Верховный суд
 - Г. В вышестоящий арбитражный суд
5. **Найдите ошибочное утверждение**

Основными задачами арбитражных судов являются:

 - А. Защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов предприятий, учреждений, организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющих статус индивидуального предпринимателя
 - Б. Содействие укреплению законности и предупреждению правонарушений в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности
 - В. Надзор за точным и единообразным исполнением законодательства
 - Г. Обеспечения единообразного и правильного применения законов при разрешении экономических споров и иных споров
6. **Основания для отказа в принятии искового заявления являются:**
 - А. Если спор не подлежит рассмотрению в арбитражном суде
 - Б. Если судья болеет
 - В. Если имеется вступившее в силу законное решение, принятое по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям
 - Г. а) и с)
7. **В случае возврата или отказа в приеме искового заявления судья выносит:**
 - А. Решение
 - Б. Постановление
 - В. Определение
 - Г. Заявление

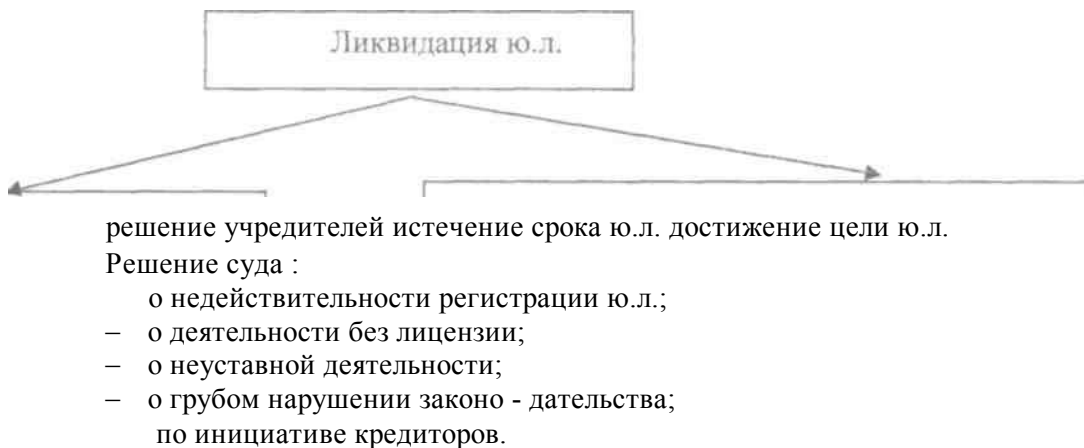
Тема 11: Правовые вопросы, возникающие в связи с ликвидацией, реабилитацией и банкротством юридических лиц

1. Ликвидация юридического лица
2. Банкротство юридических лиц
 - a. Концепция неплатежеспособности должника
- б. Юридические лица, которые могут быть признаны банкротом
3. Процедуры процесса банкротства, применяемые к юридическим лицам
4. Признание должника - юридического лица банкротом
5. Последствия признания должника банкротом
6. Процедура специального администрирования юридического лица
7. Реабилитация должника
8. Санация
9. Мировое соглашение

Правовые основы ликвидации и банкротства юридических лиц заложены в ст.ст. 96-104 ГК КР и Законе КР «О банкротстве (несостоятельности)».

1. Ликвидация юридического лица

В отличие от реорганизации юридического лица (ст.92 ГК) ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам. Ликвидация может осуществляться как в отношении платежеспособного так и неплатежеспособного юридического лица(далее ю.л.) Таблица 1.



Требования, вытекающие из содержания таблицы 1 не применяются в процессе банкротства. Если при реорганизации юридического лица прекращение его влечет правопреемство по обязательствам, то при ликвидации юридическое лицо прекращается без правопреемства.

Требование о ликвидации юридического лица в судебном порядке может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому закон предоставляет такое право.

Виды ликвидации

ликвидация

Добровольная ликвидация

юридического лица производится по решению его учредителей (участников), либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными

Принудительная

осуществляется по решению суда.

Основания добровольной ликвидации:

- 1) истечение срока, на которое было создано юридическое лицо;
- 2) достижение поставленной цели при его создании;
- 3) решение суда о признании недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер;

Основания принудительной ликвидации:

- 1) осуществление юридическим лицом деятельности, запрещенной законом;
- 2) осуществление юридическим лицом деятельности без специального разрешения (лицензии);
- 3) неоднократные или грубые нарушения законодательства, или систематическое осуществление деятельности, противоречащей уставным целям юридического лица;
- 4) банкротство

Юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией либо действующее в форме кооператива или общественного фонда, ликвидируется в соответствии со статьей 100 ГК вследствие признания его банкротом.

Если стоимость юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, оно может быть ликвидировано только в порядке, установленном статьей 100 ГК. Положения о ликвидации юридических лиц вследствие банкротства не распространяются на учреждения.

Учредители (собственники), принявшие решение о ликвидации:

назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки

ликвидации;

письменно сообщают об этом органу Минюста;

утверждают промежуточный ликвидационный баланс;

утверждают ликвидационный баланс;

принятие оставшегося имущества, если иное не предусмотрено законодательством или учредительными документами.

Ликвидационная комиссия: контролирует действия органов юридического лица по распоряжению его имуществом, в частности, все принимаемые решения органов ю.л. по отчуждению его имущества, могут производиться лишь с согласия ликвидационной комиссии; помещает в органах печати информацию о ликвидации ю.л., о сроках подачи заявлений кредиторами;

принимает меры к выявлению кредиторов и получению дебиторской задолженности; после окончания сроков для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ю.л., перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения; выплата денежных сумм кредиторам в порядке очередности;

после завершения расчетов с кредиторами составляет ликвидационный баланс; передает оставшееся имущество учредителям, если иное не предусмотрено законодательством или учредительными документами; сдает ликвидационный баланс в органы Минюста.

■ Ликвидация юридического лица осуществляется ликвидационной комиссией. Ликвидационная комиссия на период ликвидации управляет юридическим лицом и выступает от его имени.

Ликвидационная комиссия сообщает в органы юстиции о предстоящей ликвидации, дает официальное объявление о ликвидации юридического лица в прессе с указанием срока подачи претензий кредиторами, который не может быть менее 2-х месяцев.

После окончания срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о ликвидации юридического лица.

При ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются, согласно ст. 99 ГК КР, в следующей очередности:

в первую очередь - удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни и здоровью путем капитализации соответствующих повременных платежей; во вторую очередь - производятся расчеты по выплате выходных и социальных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), но не более чем за три месяца; в третью очередь - удовлетворяются требования по основным суммам и процентам по ним не

обеспеченных залогом кредиторов. При этом, независимо от требования других кредиторов данной очереди, сначала удовлетворяются требования неаффилированных физических лиц вкладчиков банков, затем требования аффилированных физических лиц - вкладчиков банков; в четвертую очередь - производятся расчеты по основным суммам обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды; в пятую очередь - удовлетворяются требования по выплате неустойки (пени и штрафа) кредиторов

третьей и четвертой очереди, включая проценты по основным суммам обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается собственником имущества юридического лица или органом, принявшим решение о ликвидации юридического лица. Оставшееся после расчетов имущество юридического лица передается его учредителям (участникам).

Претензии кредиторов, неудовлетворенные за недостатком имущества ликвидируемого юридического лица, а также не заявленные до утверждения ликвидационного баланса, считаются погашенными.

Требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом, обеспечиваются из стоимости заложенного имущества в пределах суммы обеспечения, а в остальной части - наравне с кредиторами пятой очереди.

Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался в суд, и требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано.

Ликвидация считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц.

2. Банкротство юридических лиц

Институт банкротства очень важен в экономике любого государства. Банкротство помогает оградить экономический оборот и его участников от последствий неэффективной работы тех из них, кто проявил неспособность надлежащим образом исполнять принятые на себя обязательства, если эта

неспособность приобретает стойкий характер. Этот институт помогает предотвратить очень опасную для экономики любой страны цепную реакцию неплатежей между субъектами, которая делает банкротами даже финансово устойчивые предприятия.

С одной стороны, законодательство о банкротстве содержит инструменты, при помощи которых можно устранить из оборота неплатежеспособного участника. С другой стороны, в случае возможности восстановить платежеспособность должника, институт банкротства предусматривает процедуры, позволяющие сохранить должника как производителя товаров, работ, услуг и работодателя.

Законодательство о банкротстве помогает защитить интересы кредиторов, устанавливая пропорциональное распределение имущества среди всех кредиторов должника, а не отдельных более «расторопных» кредиторов. Одновременно законодательство о банкротстве защищает интересы самого несостоятельного должника, подчиняя процесс его ликвидации или восстановления четко установленным законом процедурам, ограждая тем самым должника от произвола со стороны кредиторов.

Кроме того, законодательство о банкротстве содержит инструменты, позволяющие должнику при определенных условиях восстановить его платежеспособность. Самыми характерными примерами являются: реструктуризация, реабилитация, мораторий на штрафные санкции, проценты по долговым обязательствам, на исполнение решений, арест активов и т.д.

Наиболее важным моментом в процессе банкротства является то, что после завершения ликвидационных процедур, оставшиеся долги считаются погашенными.

Гражданский кодекс Кыргызской Республики дает следующее определение банкротства:

Под банкротством (несостоятельностью) понимается признанная судом или объявленная собранием кредиторов с согласия юридического лица его неспособность в полном объеме удовлетворить требования своих кредиторов по денежным обязательствам, включая неспособность обеспечить обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды (ст. 100 ГК КР).

Из приведенного определения видно, что центральным и важным понятием в процессе банкротства является неплатежеспособность должника, в связи с чем рассмотрим концепцию неплатежеспособности должника в законодательстве Кыргызской Республики.

а. Концепция неплатежеспособности должника
(ст.9 закон «О банкротстве (несостоятельности)»)

Должник является неплатежеспособным и может быть признан или объявлен банкротом (несостоятельным) при наличии одного из следующих условий:

- 1) если при наступлении сроков платежа должник не удовлетворяет правомерные требования кредитора (кредиторов) по оплате долгов и выполнению других обязательств (за товары, услуги и т.д.) в полном объеме;
- 2) если при наступлении сроков платежа должник отказывается удовлетворить такие требования в полном объеме;
- 3) если при наступлении сроков платежа должник не способен удовлетворить такие требования в полном объеме;
- 4) если до вынесения судом решения по существу по делу о банкротстве должник не удовлетворяет требования кредитора в порядке, предусмотренном статьей 27-26 Закона Кыргызской Республики «О банкротстве (несостоятельности)».

Факт неплатежеспособности должника устанавливается решением арбитражного суда (когда процесс банкротства проводится в судебном порядке) или собрания кредиторов (когда процесс банкротства проводится во внесудебном порядке).

При этом ни для суда, ни для собрания кредиторов не имеет никакого значения соотношение активов и задолженности должника, показатели удовлетворительности структуры баланса. Главным для суда или собрания кредиторов является оплата должником своего долга. Если должник оплатит требование кредитора он является платежеспособным, если нет, то в случае превышения долга минимального размера, установленного ст. 9 прим. 1 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)», в отношении должника начинается процесс банкротства с применением к нему

соответствующих процедур.

При рассмотрении вопроса является ли должник неплатежеспособным необходимо учитывать положения ст. 9 прим. 1 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)» согласно которой для возбуждения процесса банкротства в отношении неплатежеспособного должника требуется наличие следующих минимальных размеров долга:

- 1) если требования к должнику одного или нескольких кредиторов в сумме составляют не менее пятисот минимальных размеров оплаты труда;
- 2) если требование к должнику кредитора - физического лица, включая индивидуального предпринимателя, составляет не менее пяти минимальных размеров оплаты труда;
- 3) если требования к должнику-банку составляют не менее одного минимального размера оплаты труда, независимо от того, является ли кредитор физическим или юридическим лицом.

Указанные требования не учитываются для возбуждения процесса банкротства самим должником.

Для определения задолженности по обязательствам и обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды принимаются во внимание только размер денежных обязательств, в которые не включаются подлежащие уплате за просрочку неустойки (штрафы, пени), а также финансовые (экономические) санкции.

Для признания должника неплатежеспособным размер денежных требований кредиторов, а также налоговых и иных уполномоченных органов должен быть установленным (бесспорным), что подтверждается решениями судов или документами, свидетельствующими об их признании должником. Что касается иных требований, то должнику дается шанс их оспорить. В этом случае их обоснованность будет проверена арбитражным судом. Требования, которые не оспариваются должником, также относятся к категории установленных (ст. 11 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»).

Таким образом, в основе концепции неплатежеспособности должника лежит презумпция, согласно которой участник имущественного оборота (юридическое лицо), не оплачивающий полученные им от контрагентов товары, работы, услуги, а также не уплачивающий налоги и иные обязательные платежи, считается неспособным погасить свои обязательства. Чтобы избежать банкротства, должник должен либо погасить свои обязательства, либо представить доказательства необоснованности требований кредиторов, налоговых или иных уполномоченных государственных органов.

б; Юридические лица, которые могут быть признаны банкротом

Согласно действующему законодательству Кыргызской Республики о банкротстве процесс банкротства может быть применен не ко всем юридическим лицам.

Так, п. 3 ст. 1 Закона Кыргызской Республики «О банкротстве (несостоятельности)» устанавливает, что процесс банкротства не применяется к ликвидации платежеспособных юридических лиц, а также к ликвидации юридического лица на основании того, что оно занимается своей деятельностью без лицензии или занимается деятельностью, запрещенной законом, к некоммерческим организациям (учреждения, общественные организации).

Закон Кыргызской республики «О банкротстве (несостоятельности)», а также законодательство о некоммерческих организациях предусматривает, что процесс банкротства применяется только к:

- *S* коммерческим организациям, за исключением государственных предприятий на праве оперативного управления;
- *S* некоммерческим организациям, за исключением учреждений;
- S* индивидуальным предпринимателям.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

135

3. Процедуры процесса банкротства, применяемые к юридическим лицам

Процедуры процесса банкротства,
применяемые к юридическим
лицам

2
2
ft. rt
:
Я 2
W 2
4* E
8.3
= £
3 ER
c a>

2 Ч
с- о
И §
ft B

Специальное администрирование:

- 1) методом реструктуризации
- 2) методом ликвидации

Реабилитация

Санация

Мировое соглашение

Консервация

(проводится только в отношении банков Национальным банком КР)

а • а
оэ Э

о «о
Й о
S C
2 »
— «<
03 г

о о
■ о нз о о
S H
5 P

Рассмотрим в общих чертах: что представляет собой каждая из процедур процесса банкротства.

Специальное администрирование - процедура процесса банкротства, применяемая в отношении должника. Специальное администрирование в отношении должника - юридического лица может проводиться в судебном или внесудебном порядке. Специальное администрирование предусматривает назначение специального администратора, продажу (отчуждение) активов должника, включенных в ликвидационную массу, третьим лицам в интересах кредиторов и прекращение юридического лица.

Методами специального администрирования являются ликвидация или реструктуризация юридического лица.

Ликвидация - метод процедуры специального администрирования, который предусматривает изъятие и отчуждение всех активов должника - юридического лица, включенных в ликвидационную массу с целью удовлетворения требований кредиторов в соответствии с их очередностью.

После завершения процедуры ликвидации аннулируется запись в государственном реестре юридических лиц и прекращается деятельность должника.

Реструктуризация - метод процедуры специального администрирования, который предусматривает создание одного нового или нескольких новых юридических лиц на базе активов должника для последующей продажи в интересах кредиторов и ликвидацию должника - юридического лица.

Реструктуризация предусматривает смену участника (участников) и учреждение одного нового

или нескольких новых юридических лиц. После завершения процедуры реструктуризации производится прекращение деятельности должника.

Реабилитация - процедура, применяемая в процессе банкротства в целях восстановления платежеспособности должника. Реабилитация проводится в судебном или внесудебном порядке в отношении должника - юридического лица.

Реабилитация предусматривает представление реабилитационного плана должником и его утверждение кредиторами в соответствии с установленными требованиями законодательства о банкротстве. Реабилитационный план позволяет продолжать хозяйственную деятельность должника для полного или частичного удовлетворения требований кредиторов. Реабилитация не предусматривает смену участника (участников), если иное не предусмотрено соглашением сторон.

На любом этапе процедура реабилитации может перейти в процедуру специального администрирования должника.

Санация - процедура, применяемая в процессе банкротства, предусматривающая хозяйственное оздоровление должника с применением мер финансового, экономического или организационного характера. Предусматривает удовлетворение требований всех кредиторов в течение установленного срока.

Санация предусматривает наличие специальных гарантий для защиты интересов кредиторов и полную оплату их требований в течение установленного срока. Если санация пройдет успешно и должник восстановит платежеспособность, то он может продолжать свою хозяйственную деятельность. Санация не предусматривает смену собственников, если иное не предусмотрено соглашением кредиторов с должником.

Мировое соглашение - процедура, применяемая в процессе банкротства, предусматривающая соглашение между должником и кредиторами об исполнении обязательств должника, которое является обязательным для исполнения другими кредиторами после одобрения судом. Мировое соглашение применяется только в судебном порядке и не предусматривает смену участника (участников), если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Консервация - процедура, применяемая в процессе банкротства к банкам-должникам по решению Национального банка Кыргызской Республики с целью восстановления платежеспособности банка.

4. Признание должника - юридического лица банкротом

При рассмотрении концепции неплатежеспособности должника было установлено, что для признания должника банкротом необходимо:

- 1) наличие факта отказа, неудовлетворения, не способности удовлетворить должником правомерных требований кредиторов, по обязательствам, срок исполнения которых наступил;
- 2) наличие требований заявленных и выраженных в денежной форме, сумма которых установлена;
- 3) наличие минимального размера долга (если процесс банкротства инициируется не самим должником);

что прямо вытекает из смысла ст. 9, ст. 9 прим. 1, ст. 11, ст. 27 прим. 17, ст. 27 прим. 18 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)».

В зависимости от того, в каком порядке проводится процесс банкротства с участием суда или без его участия эти факты устанавливаются судом или собранием кредиторов, которые признают должника банкротом. При этом, под началом банкротства в соответствии со статьей 2 Закона Кыргызской Республики «О банкротстве (несостоятельности)» является момент принятия решения судом, собранием кредиторов, Национальным банком Кыргызской Республики о признании (объявлении) должника банкротом и проведении процедуры специального администрирования с назначением специального администратора.

Порядок признания должника - юридического лица банкротом зависит от следующих факторов:

- кем инициируется процесс банкротства;
- каким образом инициируется процесс банкротства (в судебном или внесудебном порядке); Действующее законодательство о банкротстве устанавливает, что процесс банкротства

должника - юридического лица могут инициировать следующие лица:

- S должник (ст. 9 прим. 2 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»);
- S кредитор или кредиторы (ст. 10, ст. 12, ст. 27 прим. 2 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»);
- S государственный орган по делам о банкротстве (пп. 8 п. 2 ст. 17 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»);
- S Национальный банк Кыргызской Республики в отношении банков и иных финансово-кредитных учреждений (ст. 27 прим. 2 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»);

Среди отмеченного круга лиц, должнику не столько предоставляется право инициировать процесс банкротства, сколько ставится в обязанность. Так ст. 9 прим. 2 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)» предусматривает, что должник в предвидении банкротства обязан возбудить процесс банкротства в судебном или внесудебном порядке не позднее одного месяца с момента установления следующих фактов:

- если удовлетворение требований одного кредитора или нескольких кредиторов приводит к невозможности исполнения в полном объеме денежных обязательств и (или) обязанностей перед другими кредиторами;
- если должник не в состоянии или будет не в состоянии исполнить денежные обязательства и (или) обязанности по уплате обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды в полном объеме;
- если органом, уполномоченным в соответствии с учредительными документами должника на принятие решения о ликвидации должника, или органом, уполномоченным участником имущества должника - государственного предприятия, принято решение о ликвидации в качестве банкрота;

если при проведении ликвидации платежеспособного юридического лица установлена невозможность удовлетворения требований кредиторов в полном объеме. В отношении кредиторов необходимо отметить, что ими могут быть любые лица: кыргызские и иностранные физические и юридические лица, налоговые органы, Социальный фонд и иные уполномоченные органы. Для предъявления требований к должнику и инициирования процесса банкротства кредиторы могут объединять свои требования для того чтобы их размер соответствовал требованиям ст. 9 прим. 1 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)». Вместе с тем, необходимо учитывать, что в отношении требования участника должника по возврату внесенного им в уставный капитал юридического лица вклада, участник должника не является его кредитором (п. 4 ст. 10 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»).

Для объявления должника банкротом и начала процесса банкротства во внесудебном порядке должник или кредитор (группа кредиторов) должны созвать собрание кредиторов. Если собрание кредиторов созывается должником, решение о созыве собрания должно быть принято уполномоченным учредительными документами органом (например Общим собранием учредителей, акционеров и т.д.). на этом собрании участники должны уполномочить определенных лиц, на созыв собрания кредиторов, а также заранее согласиться решениями, которые будут приняты собранием кредиторов.

В случае созыва собрания кредиторов по инициативе кредиторов, кредиторы обязаны предварительно направить должнику письменное уведомление с предложением должнику добровольно возбудить процесс банкротства. По истечении семи дней со дня вручения уведомления, если должником самостоятельно не будет начат процесс банкротства, кредиторы могут самостоятельно созывать собрание кредиторов.

Для созыва собрания кредиторов уполномоченное должником лицо или кредитор должны дать объявление о возбуждении банкротства в республиканской и областной (местной) газете, ближайшей к местам осуществления основной деятельности должника, не менее 2 раз в каждой, с периодичностью не менее чем в десять календарных дней и указанием времени, даты и места проведения собрания кредиторов в каждом объявлении.

Также необходимо известить о возбуждении процесса банкротства всех известных кредиторов, имеющих долг в размере 100 или более минимальных ставок заработной платы заказным письмом с уведомлением или под расписку.

Собрание может быть проведено не ранее чем через 14 календарных дней после опубликования последнего объявления и отправки последнего извещения.

Для участия в собрании кредиторов с правом голоса кредитор обязан подать свое требование (претензию) за семь календарных дней до начала собрания лицам, возбудившим данное собрание, или администратору, с приложением документов, подтверждающих наличие, размер и обоснованность требований кредитора.

С согласия должника на собрании кредиторов должно быть принято решение об объявлении должника банкротом и начале процедуры специального администрирования во внесудебном порядке и назначен специальный администратор. Также могут быть приняты другие решения: о проведении специального администрирования в судебном порядке, об отказе признания банкротом, об отложении принятия решения до следующего собрания.

После принятия решения о начале специального администрирования и назначении специального администратора должник считается признанным банкротом.

Решение собрания кредиторов направляется кредиторам заказным письмом с уведомлением о вручении или вручается им под расписку в трехдневный срок со дня принятия решения. Этот срок может быть продлен собранием кредиторов, если количество кредиторов должника превышает пятидесяти.

Кредитор, а также должник, не согласные с решением собрания кредиторов, имеют право обжаловать это решение в суде в течение 7 календарных дней после получения соответствующего решения кредиторами.

В случае, если на собрание кредиторов, надлежащим образом созванным должником, не явится никто из кредиторов, то считается, что должник объявлен банкротом и в отношении него начат процесс банкротства во внесудебном порядке.

Любое из лиц, имеющее право на инициирование банкротства, указанные в ст. 27 прим 2 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)» имеет право подать в арбитражный суд по месту нахождения должника Заявление о признании должника банкротом и назначении в отношении него процедуры специального администрирования.

Заявление подается по форме, установленной ст. 27 прим. 6 - 27 прим. 11 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)». В случае соблюдения должником всех требований к форме заявления, а также иных требований, касающихся права лица на подачу заявления, уплаты госпошлины и т.д. суд должен принять Заявление к производству и назначить дело к рассмотрению.

В случае если судом будет установлен факт неплатежеспособности должника, суд выносит решение о признании должника банкротом. Решение суда о признании должника банкротом вступает в законную силу по истечении 10 дней с момента его принятия. Заявитель имеет право его обжалования в апелляционном порядке до вступления решения в законную силу, а после этого - в порядке надзора.

5. Последствия признания должника банкротом

Вне зависимости от того, каким образом признан должник банкротом в судебном или внесудебном порядке для должника наступают одинаковые последствия, установленные ст. 22 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)».

После признания должника банкротом:

- *S* сроки погашения всех долговых обязательств должника считаются наступившими, если они не наступили ранее; ■ *S* прекращается начисление неустойки (штрафа, пени) и процентов по всем долговым обязательствам должника; ■ *S* неустойка (штраф, пеня) и проценты, начисленные на момент начала процесса банкротства, подлежат выплате в соответствии с установленной очередностью; *S* сведения о финансовом состоянии должника прекращают относиться к категории сведений, носящих конфиденциальный характер либо являющихся коммерческой тайной;

■ *S* совершение сделок, связанных с отчуждением имущества должника либо влекущих передачу его имущества в пользование третьим лицам, допускается исключительно в порядке, установленном законом о банкротстве; *S* действия, направленные на исполнение судебных и иных решений по погашению долгов должника и арест его активов, а также на принудительное исполнение обязательств должника, прекращаются; *S* все требования имущественного характера могут быть предъявлены к должнику только в рамках процесса банкротства; ■ *S* обеспеченный залогом кредитор вправе предъявить свое требование администратору и получить удовлетворение своих требований в соответствии установленным порядком. При объявлении должником по совместному решению с кредиторами о своем банкротстве последствия, изложенные выше, могут быть изменены на основании соглашения между должником и кредиторами.

(к Процедура специального администрирования юридического лица)

Процедура специального администрирования - наиболее часто встречающаяся на практике процедура процесса банкротства. Суть этой процедуры заключается в том, чтобы собрать все активы должника и реализовать их в возможно кратчайшие сроки, а вырученные от реализации средства направить на погашение кредиторской задолженности в соответствии с установленным законом о банкротстве порядком.

Вне зависимости от того, каким методом будет проводиться специальное администрирование (ликвидация или реструктуризация) деятельность должника после завершения процедуры специального администрирования прекращается и юридическое лицо исключается из государственного реестра.

Центральная роль в проведении специального администрирования отводится специальному администратору, назначаемому судом или собранием кредиторов, в зависимости от того каким образом проводится специальное администрирование с участием суда или без. При этом специальный администратор имеет совершенно одинаковый объем прав и обязанностей (п. 1 ст. 65 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»).

С момента назначения специального администратора к нему переходят полномочия всех органов управления юридического лица, и он становится единственным законным представителем юридического лица (п. 4 ст. 65 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»). С этого момента наступают правовые последствия признания должника банкротом, установленные ст. 22 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)».

Специальный администратор должен:

установить все активы должника произвести их инвентаризацию, оценку с привлечением в случае необходимости независимых оценщиков (независимая оценка недвижимости производится в обязательном порядке);

произвести взыскание дебиторской задолженности (при взыскании задолженности специальный администратор освобождается от уплаты госпошлины); предпринять все меры направленные на поиск, возврат имущества должника (при этом специальный администратор не имеет право изымать активы, находящиеся в распоряжении третьих лиц на основании договора, до истечения срока действия Договора ст. 69 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»);

обратить взыскание на долю, акции, принадлежащие должнику в уставном капитале юридических лиц (ст. 68 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)»).

Все активы должника должны быть реализованы специальным администратором в кратчайшие сроки. При этом специальный администратор не имеет право без согласия суда, комитета или собрания кредиторов откладывать продажу активов на продолжительный период с целью ожидания изменений в рыночной ситуации в надежде продать активы по более высокой цене.

Специальный администратор должен продавать или отчуждать активы любым способом, предусмотренным законодательством, имущественный комплекс (целиком или по частям). Если активы не могут быть отчуждены (проданы) с прибылью, специальный администратор имеет безвозмездно передать право собственности или другие права в отношении любой собственности, а

также отказаться от них, включая права, связанные с дебиторской задолженностью должника.

Отчуждение любого вида имущества должника должно проводиться путем проведения открытого аукциона, торгов, тендера и т.д., о чем специальный администратор обязан публично извещать в печати. Особенностью торгов, аукционов, проводимых специальным администратором, является то, что они признаются состоявшимися если в них приняло участие хотя бы одно лицо. При реализации активов специальный администратор не вправе устанавливать минимальные цены и вправе продать активы ниже балансовой или оценочной цены.

Специальному администратору предоставлено право отказываться от обязательств должника, включая сделки на исполнении, которые не принесут прибыли или ведут к образованию пассивов.

Все требования кредиторов могут быть заявлены специальному администратору только в рамках процесса банкротства путем направления письменной претензии, с приложением обосновывающих документов. Законом не установлены предельные сроки заявления претензий, в связи с чем, кредиторы имеют право заявить претензии в течение всего периода специального администрирования.

Специальным администратором производится оценка претензий кредиторов. В случае необоснованности претензий специальный администратор имеет право отказать в их удовлетворении их отклонить в соответствии с правом, предоставленным ему п. 4 ст. 66 Закона КР «О банкротстве (несостоятельности)».

7. Реабилитация должника

Реабилитация предусматривает восстановление платежеспособного должника и применяется в отношении как индивидуального предпринимателя, так и юридического лица (ст. 98 Закона «О банкротстве(несостоятельности).

Процедура реабилитации может быть инициирована должником или кредитором в судебном или внесудебном порядке.

Реабилитация включает в себя следующее:

- 1) разработка и предоставление письменного плана реабилитации должника надлежащим образом созванному собранию кредиторов для принятия соответствующего решения;
- 2) утверждение или отклонение плана собранием кредиторов;
- 3) назначение внешнего управляющего (после утверждения плана);
- 4) процедура реабилитации может быть проведена с участием суда по ходатайству любой стороны;
- 5) изменение утвержденного плана на любом этапе реабилитации, но только с согласия кредиторов;
- 6) процедура реабилитации завершается после выполнения плана или по соглашению между должником и всеми кредиторами.

Процедура реабилитации может быть обращена в процедуру специального администрирования на любом этапе должником, кредиторами, судом (при реабилитации с участием суда)

7. Санация

Санацией является осуществление по решению суда уполномоченным органом комплекса мер финансового, иного экономического или организационного характера, направленных на восстановление платежеспособности должника, с целью его расчета с кредиторами в установленные судом сроки. Санация может быть применена только в отношении и юридического лица как по соглашению с кредиторами, так и в судебном порядке.

На время проведения санации (не более 6 месяцев) назначается временный администратор для ведения дел должника.

10. Мировое соглашение

На любой стадии процесса банкротства должник и кредиторы вправе заключить мировое соглашение, предусматривающее уменьшение размера требований кредиторов к должнику и

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

141

(или) отсрочку или рассрочку их исполнения, об уступке прав требования должника, об исполнении обязательств должника третьими лицами, об обмене долгов на акции, об удовлетворении требований кредиторов иными способами, не противоречащими законодательству.

Решение собрания кредиторов о заключении мирового соглашения считается принятым, если за него проголосовали кредиторы, претендующие на 60 и более процентов суммы долга должника.

Мировое соглашение может быть заключено при условии погашения задолженности кредиторов первой и второй очереди и подлежит утверждению судом и вступает в силу со дня его утверждения судом. Утверждение мирового соглашения судом является основанием для прекращения процедуры банкротства и полномочий администратора. Администратор продолжает исполнять обязанности до момента назначения руководителя должника.

Односторонний отказ от исполнения вступившего в силу мирового соглашения не допускается.

Задачи к теме 11

Задача 11-1

Национальный Банк Кыргызской Республики (НБКР) обратился в арбитражный суд с заявлением о признании Коммерческого банка АО «Восток» неплатежеспособным (банкротом). Основанием обращения в суд о ликвидации послужило невыполнение банком требований НБКР об увеличении минимального размера уставного капитала, нарушение банком экономических нормативов, установленных НБКР, а также заявление кредиторов, принятое на общем собрании.

НБКР привел доказательства неплатежеспособности банка, превышение пассивов над активами, невозможность решения вопросов погашения обязательств банка перед вкладчиками, в связи с чем банк отозвал лицензию.

В отзыве на заявление НБКР о признании банка «Восток» неплатежеспособным (банкротом) и начале процесса ликвидации в судебном порядке банк «Восток» не опроверг требования НБКР, а также его доводы о необходимости ликвидации банка, однако отметил, что отзыв лицензии банка является крайней мерой и НБКР не принял мер, направленных на оздоровление финансового положения банка: консервацию, замену руководителя, распоряжение о продаже имущества, предоставление собственных ликвидных средств, реорганизацию банка или рекапитализацию банка. В 1994 г. уставный капитал банка составлял 7 млн. сомов. По состоянию на I - 1997 г. финансовое положение банка убыточно (9 млн. сомов). Капитал банка является отрицательным и равнялся 17000 сомов, что свидетельствует об отсутствии у него денежных средств для выполнения обязательств перед вкладчиками и кредиторами.

Объем активов банка составлял 19000 сомов. Классификация активов по степени риска показывает, что 99,6 % являются рисковыми, основную долю которых (66,1 %) составляют средства на счетах в банках-корреспондентах и (27,1%) - кредиты, выданные банком.

Превышение пассивов над активами равно 11215 т. сомов. Оцените доводы и выскажите свое мнение.

Задача 11-2

Компания А объявлена банкротом. Кредиторами предъявлены следующие требования:

- оплата за поставку материалов;
- требование налоговых органов об уплате налогов;
- требование соцфонда об уплате страховых взносов
- взыскание задолженности по заработной плате; уволенному сотруднику
- взыскание суммы ущерба, причиненного здоровью сотрудника при исполнении им своих профессиональных обязанностей;
- оплата за выполненные строительные работы.

Определите очередность погашения требований кредиторов.

Задача 11-3

Обеспеченный залогом кредитор поздно узнал о ликвидации должника. Должник уже приступил к удовлетворению требований кредиторов четвертой очереди. Может ли данный кредитор требовать удовлетворения своих требований (т.е. выставлять претензию, требовать реализации заложенного имущества и т.д.)?

Тесты по теме 11

1. **В какой очередности должны удовлетворяться требования государства по взысканию платежей в бюджет?**
 - А. Первая очередь
 - Б. Вторая очередь
 - В. Третья очередь
 - Г. Четвертая очередь
2. **В каком случае кредитор - физическое лицо может инициировать процесс банкротства? Если долг юридического лица перед кредитором составляет:**
 - А. Одну минимальную з/п
 - Б. Три минимальные з/п ;
 - В. Пять минимальных з/п
 - Г. Семь минимальных з/п
3. **Из приведенных процедур банкротства какие могут проводиться только в судебном порядке?**
 - А. Специальное администрирование
 - Б. Реабилитация
 - В. Мировое соглашение
 - Г. Консервация
4. **Процесс банкротства может быть применен в случае, если юридическое лицо:**
 - А. Занимается деятельностью без лицензии
 - Б. Занимается деятельностью, запрещенной законом
 - В. Учреждение
 - Г. Общественный фонд
5. **В случае невозможности исполнения денежного обязательства в полном объеме, кто из нижеприведенных лиц обязан инициировать процесс банкротства?**
 - А. Должник
 - Б. Судья
 - В. Залогодатель
 - Г. Кредитор

Тема 12: Введение в трудовое законодательство

1. Трудовой договор
2. Порядок заключения трудового договора по ТК КР
3. Порядок заключения трудового договора по ТК КР
4. Порядок, размер и условия предоставления работнику ежегодного трудового отпуска и социальных пособий по временной нетрудоспособности, в связи с общим заболеванием, с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием, по беременности и родам
5. Материальная ответственность сторон трудового договора

1. Трудовой договор.

Трудовой Кодекс Кыргызской Республики не предусматривает четкого разделения понятия трудовой договор и трудовой контракт. Статья 90 ТК КР предусматривает возможность заключения трудового договора на определенный срок не свыше пяти лет в следующих случаях: работа по своему содержанию не имеет постоянного характера; инициатива в заключении срочного трудового договора исходит от самого работника; принимаемый работник осуществляет функции руководителя предприятия или общие управленческие функции на предприятии (ст. 100 ТК КР)

Определение трудового договора и трудового контракта содержится в ст. 86 ТК КР. Согласно п.1 этой статьи "Трудовой договор - соглашение между работником и нанимателем, по которому работник обязуется на предприятии, в учреждении, организации выполнять работу по определённой профессии (специальности), квалификации или должности с подчинением внутреннему трудовому распорядку, а наниматель обязуется выплачивать работнику заработную плату и обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, коллективным договором и соглашением сторон".

Трудовому контракту в законе отводится лишь роль особого вида трудового договора, которым дополнительно может определяться повышенная ответственность сторон, связанная с невыполнением ими взятых обязательств (п. 2 ст. 86 ТК КР).

Действующее трудовое законодательство также различает трудовые договоры и трудовые контракты по субъектам, с которыми последние могут быть заключены.

Если работником по трудовому договору может быть любое лицо, достигшие 16 лет, а в исключительных случаях - с 14 лет (п. 1 ст. 87 ТК КР), то трудовой контракт, в соответствии п. 4 ст. 100 ТК КР, заключается лишь с руководителями предприятий и работниками, осуществляющими общие управленческие функции (заместителями руководителя, главными бухгалтерами, руководителями основных подразделений и служб).

Как видно, круг субъектов трудового контракта необоснованно сужен. Институт трудового контракта в действующем законодательстве разработан недостаточно. Отсутствует правовое регулирование порядка его заключения, исполнения и расторжения. Из существующего определения не видны его характерные черты и особенности.

Трудовой контракт - это, прежде всего, срочный трудовой договор, заключаемый в письменной форме и учитывающий индивидуальные особенности, как организации, так и работника. Именно такая форма соглашения даёт возможность предусмотреть все права и обязанности сторон, конкретизировать отдельные условия применительно к индивидуальным особенностям и характеру работы.

2. Порядок заключения трудового договора по ТК КР

Закон не допускает прямого или косвенного ограничения прав в зависимости от пола, возраста, расы, национальности, политических, религиозных убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств, не связанных с деловыми качествами

работников.

Дискриминацией, однако, не являются ограничения и предпочтения, которые обусловлены либо требованиями, вытекающими из самого вида труда (например, состояние здоровья на некоторых видах работ), либо заботой государства о лицах, нуждающихся в особой защите.

В силу этого, ограничения в заключении трудовых договоров могут устанавливаться только в законодательстве.

При приёме на работу и заключении трудового договора наниматель вправе потребовать следующие документы:

- 1) документ, удостоверяющий личность;
- 2) трудовую книжку;
- 3) диплом или иной документ об образовании или профессиональной подготовке, если работа требует специальных знаний (п. 1 ст. 96 ТК КР).

Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах и подписывается сторонами. Один экземпляр передаётся работнику, другой хранится у нанимателя.

Приём на работу оформляется приказом руководителя организации, который объявляется работнику под расписку.

Действие трудового договора начинается со дня фактического начала работы, если в нём не установлено иное.

Фактическое допущение нанимателем, уполномоченным должностным лицом к работе является началом действия трудового договора, который должен быть письменно оформлен не позднее трёх дней после предъявления требования работника или его представительного органа (ст. 98 ТК КР).

При приёме на работу наниматель обязан:

- 1) ознакомить работника с поручаемой работой, условиями и оплатой труда, разъяснить его права и обязанности;
- 2) ознакомить работника с коллективным договором, а также документами регламентирующими внутренний трудовой распорядок;
- 3) проинструктировать работника по технике безопасности гигиене труда, пожарной безопасности и с другими требованиями по охране труда;
- 4) заполнить (завести) трудовую книжку (на всех работников, работающих с выше пяти дней).

Для некоторых категорий работников закон устанавливает обязательное медицинское освидетельствование при заключении трудового договора. К ним относятся:

- 1) лица моложе 18 лет;
- 2) принимаемый на работу с вредными или тяжёлыми условиями труда;
- 3) принимаемый на предприятие пищевой промышленности, общественного питания и торговли, водопроводные сооружения, в лечебно - профилактические, детские учреждения и на другие предприятия, где это требуется по мотивам охраны здоровья и профилактики заболеваний населения;
- 4) принимаемый на работу, непосредственно связанную с движением транспорта.

3. Основания расторжения трудового договора (контракта) по ТК КР

Расторжение трудового договора является разновидностью трудовых правоотношений.

Среди оснований расторжения трудового договора центральное место занимает расторжение трудового договора по соглашению его сторон. Это относится как к трудовому договору, заключённому на неопределённый срок, так и к срочному трудовому договору. Это основание характеризует договорный характер трудовых правоотношений. Стороны трудовых правоотношений могут расторгнуть трудовой договор на этом основании в любое время.

Срочный трудовой договор прекращается по истечении срока его действия. Если стороны не желают перезаключить его на новый срок или продолжить, то каждая из них обязана предупредить другую сторону, письменно не позднее, чем за три дня до окончания срока его действия.

Если трудовой договор заключался на время выполнения определённой работы, он прекращается со дня её выполнения (ст. 124 ТК КР).

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Расторжение срочного трудового договора (контракта) по инициативе работника

Статья 118 Трудового Кодекса КР предоставляет работнику право расторгнуть срочный трудовой договор досрочно по следующим основаниям:

- в случае его болезни или установление инвалидности препятствующий выполнению работы по договору;
- в случаях нарушения нанимателем законодательства о труде, коллективного или трудового договора (факт нарушения устанавливается органом государственного надзора за соблюдением законодательства о труде или судом.);
- по другим уважительным причинам.

К уважительным причинам могут быть отнесены:

- перевод мужа или жена работника на работу в другую местность;
- переезд в другую местность;
- болезнь, препятствующая дальнейшему проживанию работника в данной местности (согласно медицинскому заключению);
- зачисление в учебное заведение, аспирантуру.

Эти причины должны быть подтверждены документально.

Досрочное расторжение трудового договора, заключённого на определённый срок, производится в срок, указанный работником.

При прекращении работы по срочному трудовому договору без уважительных причин, наниматель, согласно пункту 3 этой же статьи, может требовать от работника компенсации в размере предусмотренном трудовым договором, но не превышающим шестикратного, установленного законодательством, размера минимальной месячной оплаты труда.

При отказе нанимателя расторгнуть срочный трудовой договор по требованию работника, последний имеет право обратиться за разрешением спора в суд (п. 3 ст. 118 ТК КР).

Расторжение трудового договора (контракта) по инициативе нанимателя

Трудовой Кодекс КР предусматривает основания, по которым наниматель имеет право расторгнуть срочный трудовой договор (контракт) до истечения срока его действия или трудовой договор, заключённый на неопределённый срок.

Основаниями расторжения в соответствии со статьёй 119 ТК КР являются:

- 1) ликвидация предприятия, учреждения, организации, прекращение деятельности предпринимателя, сокращение численности и штата работников, в том числе в связи с реорганизацией предприятия или изменениями в организации производства труда, а также отказа работника от продолжения работы в связи с существенным изменением труда;
- 2) обнаружившееся несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации либо состояния здоровья, препятствующего продолжению работы;
- 3) наличие производственной потребности в случае неявки на работу в течение более 4 месяцев подряд в следствие временной нетрудоспособности, не считая отпуска по беременности и родам, если законодательством не установлен более длительный срок сохранения места (должности) при определенном заболевании;
- 4) однократное грубое нарушение работником трудовых обязанностей;
- 5) систематическое нарушение работником трудовых обязанностей.

4. Порядок, размер и условия предоставления работнику ежегодного трудового отпуска и социальных пособий по временной нетрудоспособности, в связи с общим заболеванием, с трудовым увечьем и проф. заболеванием, по беременности и родам

Пособия по социальному страхованию выдаются работающим застрахованным в соответствии с Законом Кыргызской Республики "О государственном социальном страховании" лицам, состоящим на персонифицированном учете и уплачивающим страховые взносы.

Неработающим, которые не состоят на учете в органах государственной службы занятости, пособия не выдаются.

(В редакции Постановления Правительства КР от 24 мая 1999 roflaN 277)

Право на обеспечение пособиями по временной нетрудоспособности за счет средств социального страхования наступает при уплате застрахованным страховых взносов в течение трех месяцев, а по беременности и родам в течение 12 месяцев.

Наниматель выплачивает пособие из собственных средств, если временная нетрудоспособность (по болезни, травмам, по уходу за больными членами семьи и по беременности и родам) наступила до истечения трех или 12-месячного срока со дня принятия на работу.

(В редакции Постановления Правительства КР от 24 мая 1999 года N 277)

Пособие назначается, если обращение за ним последовало не позднее 6 месяцев со дня восстановления трудоспособности, установления инвалидности, окончания отпуска по беременности и родам.

При этом пособие по временной нетрудоспособности выдается не более чем за 12 месяцев до дня обращения за пособием.

Выплата пособия за прошлое время (полностью или частично), выявленного в результате проверки правильности назначения и выплаты, производится с соблюдением тех же сроков.

По истечении 6-месячного срока оно может быть выдано лишь в исключительных случаях по решению вышестоящего профсоюзного органа и при наличии уважительных причин пропуска срока обращения за пособием.

Пособия выплачиваются за счет средств Социального фонда при Правительстве Кыргызской Республики, образуемых из взносов предприятий, учреждений, организаций, колхозов, фермерских и крестьянских хозяйств независимо от их форм собственности и ведомственного подчинения, а также граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью, и лиц, нанимающих отдельных граждан по договорам.

Неуплата предприятием взносов не лишает работающих права на обеспечение пособиями.

Контроль за правильностью назначения, исчисления и выплаты пособий осуществляется профсоюзными органами и органами Социального фонда.

Ответственность за правильное расходование средств Социального фонда на выплату пособий возлагается на предприятия.

Условия назначения пособий

Основанием для назначения пособия является выданный в установленном порядке листок нетрудоспособности. Другие документы не могут служить основанием для выплаты пособия.

В случае утери листка нетрудоспособности пособие может быть выдано по его дубликату. Пособия выдаются:

- при заболевании (травме), связанном с утратой трудоспособности;
- при санаторно-курортном лечении;
- при болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним;
- при карантине;
- при временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием;
- при протезировании с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия;
- по беременности и родам;
- в случае усыновления (удочерения) ребенка в возрасте до трех месяцев.

(В редакции Постановления Правительства КР от 24 мая 1999 года N 277)

Пособие по временной нетрудоспособности выдается:

- при заболеваниях или травмах по рекомендации ВТЭК до выздоровления, а при неблагоприятном прогнозе болезни не более четырех месяцев подряд или пяти месяцев (с перерывом) в календарном году;
- при заболевании туберкулезом - до 10 месяцев. При этом первые 5 рабочих дней нетрудоспособности наниматель выплачивает пособия из фонда оплаты труда (дохода) во всех страховых случаях на условиях и в порядке, установленных настоящим Положением, а с шестого рабочего дня временной нетрудоспособности - из средств социального страхования.

При наступлении временной нетрудоспособности, беременности и родов в период спора о

правильности увольнения пособие выдается в случае восстановления на работе и со дня вынесения решения о восстановлении.

При наступлении временной нетрудоспособности в период неоплачиваемого отпуска, отпуска по уходу за ребенком пособие не выдается. Если нетрудоспособность продолжается и после окончания неоплачиваемого отпуска (отпуска по уходу за ребенком), то пособие выдается со дня, когда работник должен приступить к работе.

При предоставлении отпуска по беременности и родам во время пребывания женщины в отпуске по уходу за ребенком пособие выдается на все рабочие дни отпуска по беременности и родам, удостоверенные листком нетрудоспособности.

Работающим, направленным на долечивание в санаторий непосредственно из стационаров лечебных учреждений после перенесенного острого инфаркта миокарда, оперативного вмешательства по поводу аортокоронарного шунтирования и аневризма сердца, пособие выдается за все время пребывания в санатории.

Одному из работающих родителей (опекуну или попечителю), воспитывающему ребенка-инвалида в возрасте до 16-ти лет, пособие выдается на весь период санаторного лечения ребенка-инвалида (с учетом времени на проезд в санаторий и обратно) при наличии медицинского заключения о необходимости индивидуального ухода за ним.

Пособие при карантине выдается, если работающий был отстранен от работы органами санитарно-эпидемиологической службы вследствие заразного заболевания лиц, окружающих его. Пособие выдается с шестого рабочего дня освобождения от работы.

(В редакции Постановления Правительства КР от 24 мая 1999 года N 277)

При помещении в стационар протезно-ортопедического предприятия пособие выдается за все время нахождения в стационаре и за время проезда в стационар и обратно.

Пособие по уходу за больными членами семьи из средств социальной страхования выдается с шестого рабочего дня освобождения от работы в следующих случаях:

а) по уходу за больным ребенком в возрасте до 14 лет при стационарном лечении - на период лечения, а при амбулаторном лечении - до четырнадцати календарных дней с начала освобождения от работы;

б) по уходу за больными детьми старше 14 лет и за взрослыми при стационарном лечении - не выдается, а при амбулаторном лечении - до семи календарных дней с начала освобождения от работы;

в) работающему лицу, занятому уходом за ребенком в возрасте до трех лет или ребенком-инвалидом в возрасте до 16 лет, пособие выдается в случае болезни матери на период, когда она не может осуществлять уход за ребенком. При стационарном лечении матери пособие выдается на период ее нахождения в стационаре, а при амбулаторном лечении - до четырнадцати календарных дней с начала освобождения от работы.

При этом во всех случаях за первые пять рабочих дней наниматель выплачивает пособие из фонда оплаты труда (дохода).

Работающему, находящемуся в основном или дополнительном отпуске, отпуске по уходу за ребенком или в неоплачиваемом отпуске, пособие предусмотренное настоящим пунктом, не выдается.

Пособие по беременности и родам выдается на 126 календарных дней, при осложненных родах и рождении двух и более детей - на 140 календарных дней.

Пособие по беременности и родам женщинам, работающим в условиях высокогорья, выдается: при нормальных родах на 140 календарных дней, при осложненных родах на 156 календарных дней, при рождении двух и более детей на 180 календарных дней.

При усыновлении (удочерении) ребенка до трех месяцев, при родах, наступивших до 30-ти недель беременности, где при таких родах ребенок умер, пособие выдается на 70 календарных дней.

(В редакции Постановлений Правительства КР от 10 августа 1998 года № 527, 24 мая 1999 года N 277)

Если работающий вследствие заболевания туберкулезом или профессионального заболевания временно нетрудоспособен на своей работе, но может без нарушения нормального хода лечения выполнять другую работу, то по заключению врачебно-консультационной комиссии (ВКК) или лечащего врача, утверждаемому главным врачом лечебного учреждения, он временно может переводиться на эту работу. Перевод осуществляется работодателем по согласованию с

профсоюзным комитетом. Если новая работа оплачивается ниже, чем прежняя, то выдается пособие по листку нетрудоспособности за все время перевода, но не более чем за два месяца.

5; Материальная ответственность сторон трудового договора

Материальная ответственность представляет собой обязанность возмещения причиненного ущерба. Работник обязан возместить ущерб, нанесенный по его вине предприятию. Наниматель же несет материальную ответственность перед работником за вред, нанесенный здоровью работника или его имуществу, либо за ущерб, причиненный незаконным увольнением.

Следует учесть, что работник, по вине которого предприятию нанесен ущерб, обязан этот ущерб возместить независимо от привлечения его к другим видам ответственности (дисциплинарной, административной, уголовной).

В зависимости от того, кем нанесен ущерб, различают материальную ответственность работника и материальную ответственность нанимателя.

Как правило, возмещение ущерба работником ограничивается по отношению к его заработной плате. Такая материальная ответственность называется ограниченной. Наиболее распространена такая материальная ответственность работника, при которой он обязан возместить прямой действительный ущерб в пределах своего месячного заработка (п.1 ст. 388 ТК КР).

Что касается материальной ответственности руководителей предприятий за вред, причиненный неправильной постановкой учета, хранения материальных ценностей, установлен предел ограниченной материальной ответственности в размере трехкратного размера месячной оплаты труда (п. 2 ст. 388 ТК КР).

Если на работника возложена обязанность возместить причиненный ущерб в полном размере без всяких ограничений, такая материальная ответственность называется *полной*. Все случаи наступления полной материальной ответственности прямо указаны в трудовом законодательстве (ст. ст. 389, 391-395 ТК КР), наниматель не вправе установить дополнительные условия её наступления.

Полная материальная ответственность в свою очередь подразделяется на *индивидуальную* и *коллективную*. Коллективная материальная ответственность может быть основана только на письменном договоре между работодателем и всеми членами коллектива в случаях, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника.

Основания полной материальной ответственности работника

Полная материальная ответственность наступает по следующим основаниям:

а) Не обеспечение сохранности имущества - в случае когда между работником и нанимателем заключён письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности (п. 1 ст. 389, ст. 391 ТК КР).

Письменный договор о полной материальной ответственности может быть заключён нанимателем с работником, достигшим 18 лет, занимающим должность, непосредственно связанную с хранением, обработкой, продажей, перевозкой или применением в процессе производства переданных ему ценностей (ст. 390 ТК КР). Письменный договор о полной материальной ответственности может быть заключён как при приёме на работу так и в последствии в дополнении к трудовому договору (п. 2 ст. 391 ТК КР). По данному основанию материальная ответственность может быть в форме материальной либо коллективной ответственности;

б) недостача ценностей, полученных работником по разовым документам (д о в е р е н н о с т и) (ст. 392 ТК КР);

в) причинение вреда преступлением (ст. 395 ТК КР);

г) причинение вреда работником, находящимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения (ст. 394 ТК КР).

д) причинение вреда недостачей, умышленным уничтожением или умышленной п о р ч е й материалов, полуфабрикатов, изделий, в том числе при их изготовлении, а также инструментов, выданных работнику в пользование;

е) причинение вреда не при исполнении трудовых обязанностей.

Размер причиненного нанимателю вреда определяется по фактическим потерям на основании данных бухгалтерского учёта.

Обязательным для привлечения работника к полной материальной ответственности является истребование от рабочих письменного объяснения для установления его вины (п. 3 ст. 398 ТК КР).

Полная материальная ответственность взыскивается с работника путём предъявления нанимателем иска в суд (п. 5 ст. 399 ТК КР).

Работник может добровольно возместить вред, причинённый нанимателю. Если работник, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении вреда, прекратил трудовые отношения, то непогашенная задолженность взыскивается в нотариальном порядке.

Основания и размер ответственности нанимателя перед работником

Наниматель несёт материальную ответственность перед работником по следующим основаниям:

А) Незаконный перевод работника на другую работу, незаконное отстранение либо увольнение и впоследствии восстановление на прежней работе - выплата утраченной оплаты труда с о дня перевода (увольнения) до дня фактического восстановления на прежней работе, но не более чем за два года (п. 1 ст. 379 ТК КР).

Б) Незаконная или неправильная запись в трудовой книжке, распространение любым способом порочащих его сведений, если уволенный испытывал затруднения при приёме на другую работу - не более годового размера оплаты труда работником по прежнему месту работы (ст. 379 ТК КР).

В) Задержка исполнения решения органа по рассмотрению трудовых споров о восстановлении работника на работе нанимателем - в размере оплаты труда за все время вынужденного прогула (ст. 380 ТК КР).

Г) Причинение вреда имуществу работника в результате нарушения нанимателем своих обязанностей по трудовому договору - полная материальная ответственность нанимателя (ст. 381 ТК КР).

Возмещение материального вреда работнику происходит в следующем порядке: Работник подаёт нанимателю заявление о возмещении вреда которое наниматель обязан рассмотреть и принять решение в течении десяти дней со дня поступления заявления. Решение об удовлетворении либо об отказе возмещения вреда выносится в форме приказа (распоряжения). При несогласии работника с решением нанимателя или при неполучении ответа в установленный срок, работник в праве обратиться в суд по месту нахождения нанимателя, либо по месту своего жительства, либо по месту причинения вреда (ст. 382 ТК КР).

Д) Вред, причинённый здоровью работника трудовым увечьем, пришедшем, как на территории нанимателя, так им за её пределами при исполнении им трудовых обязанностей, а также во время следования к месту работы или с места работы на транспорте, предоставленном нанимателем, или личном транспорте используемом для служебных целей по поручению нанимателя - возмещение вреда в полном объёме (ст. 404 ТК КР).

Задача 12-1

Саламат заключила трудовой договор сроком на 5 лет с аудиторской компаний «Альфа». Договор предусматривал финансовые санкции за досрочное расторжение как со стороны нанимателя, так и со стороны работника, в размере 1000 у.е. на момент расторжения. По истечении года после заключения договора у Саламат произошло радостное событие - она встретила своего будущего мужа, за которого собиралась выйти замуж. Однако ее жених поставил жесткое условие, чтобы Саламат оставила работу, так как он планировал увезти ее к себе на родину в Нарын. Саламат сообщила об этом директору аудиторской фирмы, который выдвинул требование о выплате компенсации за досрочное расторжение договора в размере оговоренной суммы.

Правомерно ли требование директора?

Обоснуйте свои доводы.

Какие основания предусмотрены законодательством для досрочного расторжения срочного трудового договора?

Задача 12-2

На фабрике «Илбирс» во время рабочей смены слесарь Ахметов поссорился со швеей Ахмеровой. Ахметов стал оскорблять Ахмерову нецензурными словами, и в конечном итоге, ударил ее. В это время в цехе находились другие работники, которые остановили Ахметова и пригласили начальника цеха. В ходе беседы с начальником цеха выяснилось, что Ахметов пришел на работу в нетрезвом состоянии, Ахмерова сделала ему замечание именно по этому поводу, в результате чего они поссорились и он ее ударил.

Каковы должны быть действия администрации?

На какую защиту вправе, по вашему мнению, рассчитывать Ахмерова?

Тема 13: Государственные контрольные и надзорные органы

1. Понятие государственного контроля и надзора
 - а. Государственный контроль и его виды
 - б. Прокурорский надзор
2. Административный надзор
3. Общие правила проведения контрольных проверок

Л Понятие государственного контроля и надзора

В Кыргызской республике действует особая система государственных органов, на которую возложена обязанность по поддержанию и укреплению законности и дисциплины в деятельности органов исполнительной власти, граждан, юридических лиц. Применяемые ими различные правовые и организационные формы и методы деятельности обобщенно называются способами обеспечения законности. Это контроль и надзор.

Сущность государственного контроля заключается в том, что уполномоченные на то государственные органы (законодательной, исполнительной, судебной власти) и общественные организации, используя организационно-правовые способы и средства, выясняют, не допущены ли в деятельности подконтрольных органов исполнительной власти, их должностных лиц, а также со стороны субъектов хозяйственной деятельности и граждан какие-либо нарушения законности, и если таковые имеются, то своевременно их устраняют, восстанавливают нарушенные права, привлекают виновных к ответственности, принимают меры по предотвращению нарушений законности и дисциплины.

Надзор как способ обеспечения законности отличается от контроля тем, что надзор заключается в постоянном, систематическом наблюдении специальных государственных органов за деятельностью не подчиненных им органов или лиц с целью выявления нарушения законности. При этом оценка деятельности поднадзорного объекта дается только с позиции законности, но не целесообразности. Поэтому при надзоре, в отличие от контроля, вмешательство в текущую административно-хозяйственную деятельность поднадзорного субъекта не допускается.

а. Государственный контроль и его виды

Исходя из установленного Конституцией Кыргызской Республики принципа разделения государственной власти на самостоятельные ветви, различаются следующие виды государственного контроля:

- 1) президентский контроль;
- 2) контроль Жогорку Кенеша (парламентский);
- 3) контроль органов исполнительной власти;
- 4) контроль органов судебной власти;
- 5) прокурорский надзор.

Субъекты предпринимательской деятельности в своей практике очень тесно связаны с деятельностью органов исполнительной власти, т.к. вся их деятельность, начиная с момента государственной регистрации, ведения хозяйственной деятельности, выплаты налогов находится под неусыпным контролем соответствующих компетентных органов.

Президентский контроль

Контрольные полномочия Президента КР за деятельностью органов исполнительной власти наиболее полно выражаются в том, что в соответствии со статьей 42 Конституцией КР, он определяет основные направления внутренней и внешней политики государства, претворение которой в жизнь возлагается на соответствующие органы исполнительной власти.

Президент осуществляет контрольные полномочия также при формировании Правительства и других органов исполнительной власти, при назначении «или представлении должностных лиц, в

частности Премьер-министра, Председателя Национального банка, судей, Генерального прокурора, формирования Совета Безопасности и Администрации Президента, 1/3 аудиторов Счетной палаты, 1/3 членов Центризбиркома, кандидатур на высшие судебские должности. Он также имеет возможность осуществлять повседневный контроль за деятельностью Правительства, поскольку вправе председательствовать на заседаниях Правительства, руководить деятельностью органов исполнительной власти, которые ведают вопросами обороны, безопасности, внутренних дел, иностранных дел, предотвращения чрезвычайных ситуаций и других.

Президент осуществляет постоянный контроль за законностью актов органов государственной власти и управления. Контроль Президент осуществляет через свои структуры, такие как: Администрация Президента, членов Счетной палаты, представителей Президента в парламенте и другие.

При осуществлении контроля Президент имеет право приостановить или отменить акты Правительства и других органов исполнительной власти, подписывать законы либо возвращать их со своими возражениями в парламент (право отлагательного вето), образует и упраздняет исполнительные органы, не входящие в состав Правительства, а в случаях делегирования парламентом своих законодательных полномочий, принимать Указы, имеющие силу закона.

(Указом Президента КР «О реорганизации центральных органов государственного управления» от 28 декабря 2000 года определены структура Правительства КР, административные ведомства, государственные комиссии, упразднены или выведены из структуры центральных органов государственного управления некоторые государственные органы.)

Парламентский контроль

Согласно Конституции КР Жогорку Кенеш КР состоит из двух палат: Законодательное Собрание (ЗС) и Собрание народных представителей (СНП).

Статья 58 Конституции устанавливает компетенцию двух палат Жогорку Кенеша КР. Одними из главных функций парламента являются принятие законов, избрание высшего руководства судебной власти, назначение аудиторов Счетной палаты, и членов Центризбиркома, дача согласия на назначение Премьер-министра, Генерального прокурора, выражение недоверия Премьер-министру, заслушивание отчетов Председателя Правления Национального банка, утверждение республиканского бюджета и отчета о его исполнении и многое другое.

В самом парламенте существуют многоступенчатость и взаимоконтроль при принятии некоторых законов. Так, например, статья 59 Конституции КР устанавливает, что законы об изменении границ КР принимаются обеими палатами Жогорку Кенеша КР, а законы принятые ЗС ЖК по вопросам налогов и сборов подлежат рассмотрению в СНП.

Комитеты и временные комиссии палат ЖК ведут законопроектные работы, предварительно рассматривают вопросы, отнесенные к их компетенции, контролируют проведение в жизнь принятых законов и решений.

Контроль в системе исполнительной власти

Исполнительную власть в республике осуществляют Правительство, подчиненные ему министерства, государственные комитеты, административные ведомства, местная государственная администрация. Правительство решает все вопросы государственного управления, за исключением полномочий, отнесенных Конституцией к компетенции Президента и парламента.

Правительство обеспечивает исполнение бюджета, проводит бюджетно-финансовую, налоговую и ценовую политику, организует и осуществляет управление государственным имуществом, принимает меры по обеспечению обороны страны, государственной безопасности, реализации внешней политики, осуществляет меры по обеспечению законности, прав и свобод граждан, охране собственности и общественного порядка, борьбе с преступностью.

Осуществление контроля производится через министерства и ведомства. Контроль бывает отраслевой (внутриведомственный) и межотраслевой (надведомственный). Отраслевой контроль проводится органами одной отрасли или сферы в отношении подчиненных им органов и кадров по всем вопросам исполнительной и распорядительной деятельности. Особенностью межотраслевого контроля является то, что он осуществляется за определенными сферами деятельности не подчиненных им органов и должностных лиц К отраслевому контролю можно отнести деятельность Министерства сельского, водного хозяйства и перерабатывающей промышленности, Министерства

внешней торговли и промышленности, Министерства транспорта и коммуникаций, а к межотраслевому - деятельность Министерства юстиции, Министерства финансов и его подструктур - Государственной налоговой инспекции и Государственного таможенного комитета; Государственной комиссии по поддержке предпринимательства.

(см. Указ Президента КР «О реорганизации центральных органов государственного управления» от 28 декабря 2000 года)

Органы исполнительной власти, осуществляя контроль, используют разнообразные методы. Они проводят ревизии и проверки фактического состояния дел, заслушивают отчеты должностных лиц, проверяют сообщения печати и жалобы, акты управления. При этом, акты управления рассматриваются не только на предмет их законности, но и с позиций целесообразности принятых управленческих решений.

Судебный контроль

Статья 7 Конституции КР устанавливает, что государственную власть представляют и осуществляют, помимо вышеперечисленных органов государственной власти, также и Конституционный суд, Верховный суд, Высший Арбитражный суд, суд и судьи системы правосудия. Главной задачей судебной власти - осуществление правосудия.

Конституционный суд является высшим судебным органом судебной власти по защите Конституции. Главные контрольные полномочия Конституционного суда:

- 1) признает неконституционными законы и иные нормативные правовые акты в случае их расхождения с Конституцией;
- 2) решает споры, связанные с действием, применением и толкованием Конституции;
- 3) дает заключение о правомерности выборов Президента КР;
- 4) дает заключение по вопросу об отстранении от должности Президента КР, а также судей Конституционного суда, Верховного суда, Высшего Арбитражного суда КР;
- 5) дает согласие на привлечение судей местных судов к уголовной ответственности;
- 6) дает заключение по вопросу об изменениях и дополнениях Конституции КР;
- 7) отменяет решения органов местного самоуправления, противоречащие Конституции;
- 8) принимает решение о конституционности правоприменительной практики, затрагивающей конституционные права граждан.

Суды общей юрисдикции осуществляют правосудие в сфере гражданского, уголовного и административного судопроизводства. Главными задачами гражданского и административного судопроизводства являются защита нарушенных или оспариваемых прав, свобод и охраняемых законом интересов граждан и юридических лиц, а также охрана государственных и общественных интересов вынесение законных судебных актов. В рамках гражданского судопроизводства суды общей юрисдикции обладают полномочиями отменять нормативные акты государственных органов в случае их противоречия закону; не применять нормы закона, в случае расхождения их с Конституцией КР, рассматривать жалобы о действии или бездействии государственных должностных лиц, устанавливать юридические факты и другие вопросы.

В сфере уголовного судопроизводства главными задачами являются справедливое судебное разбирательство и правильное применение уголовного закона.

Арбитражные суды разрешают возникающие в экономической сфере и в процессе управления ею споры между хозяйствующими субъектами, основанных на различных формах собственности. В контрольных полномочиях арбитражных судов можно отнести вопросы о признании ненормативных актов государственных органов недействительными, изменение условий или расторжение договоров, взыскания штрафов, признания права собственности и другие.

Каждый из судов имеет право в процессе рассмотрения судебного дела, в случае обнаружения фактов нарушения законов должностными лицами, вынести в отношении их частное определение, в котором указывается какие нарушения необходимо устранить в определенный судом срок. В отличие от контроля, осуществляемого органами исполнительной власти, под судебным контролем не может находиться целесообразность принятых нормативных или ненормативных актов.

Вступившие в законную силу акты судов обязательны для всех государственных органов, хозяйствующих субъектов, общественных объединений, должностных лиц и граждан и подлежат

исполнению на всей территории республики. Неисполнение судебного акта влечет предусмотренную Уголовным кодексом уголовную ответственность.

б; Прокурорский надзор.

В соответствии с Законом «О Прокуратуре Кыргызской Республики» Прокуратура Кыргызской Республики - государственный орган в системе исполнительной власти, осуществляющий надзор за точным и единообразным исполнением законодательных актов органами местного самоуправления, министерствами, государственными комитетами, административными ведомствами и другими органами, создаваемыми при Правительстве Кыргызской Республики, местной государственной администрацией, общественными объединениями, должностными лицами, хозяйствующими субъектами независимо от форм собственности и гражданами.

Прокуратура Кыргызской Республики осуществляет уголовное преследование и участвует в судебном разбирательстве дел в случаях и порядке, предусмотренных законом.

Статья 16 Закона «О Прокуратуре Кыргызской Республики» устанавливает полномочия прокурора:

«В процессе проверки в порядке общего надзора и в случаях, предусмотренных законодательством прокурор вправе:

по предъявлению служебного удостоверения беспрепятственно входить на территорию и в помещения предприятий, учреждений, организаций, независимо от форм собственности, деятельность которых связана с предметом проверки, иметь доступ к их документам и материалам;

требовать от руководителей и других должностных лиц представления необходимых документов, материалов, статистических и иных сведений;

проведения проверок и ревизий деятельности подконтрольных и подведомственных предприятий, учреждений и организаций, подчиненных им должностных лиц; выделения специалистов для выяснения возникших вопросов;

проведения экспертиз, проверок, поступивших в прокуратуру материалов, информации,

обращений и обязывать сообщать об их результатах; вызывать должностных лиц и граждан и требовать от них объяснений по поводу нарушений закона;

освобождать лиц, незаконно подвергнутых административному задержанию, опротестовывать противоречащие закону акты, вносить представления и предписания об устранении нарушений закона, предостерегать о недопустимости нарушений закона; обращаться в суд с заявлениями в защиту прав и охраняемых законом интересов граждан, общества и государства;

возбуждать уголовное дело или дисциплинарные производства.»

Статья 3 Закона «О Прокуратуре Кыргызской Республики» распространяет прокурорский надзор лишь на действия подчиненных Правительству государственные органы, органы местного самоуправления, юридические лица, общественные объединения, их должностных лиц и граждан. В закрытом перечне субъектов отсутствуют Президент и подчиненные ему структуры, Правительство, Жогорку Кенеш, суды.

2. Административный надзор

Административный надзор - это особый вид государственной управленческой деятельности, осуществляемой специальными органами исполнительной власти в отношении организационно неподчиненных органов, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц и граждан по поводу исполнения ими общеобязательных по обеспечению законности и дисциплины в процессе реализации исполнительной власти и обладает следующими признаками:

отсутствие организационной подчиненности субъектов надзора и поднадзорных объектов;

возможность оценки деятельности поднадзорных объектов только с точки зрения законности и по

достаточно узкому кругу специальных вопросов;

невозможность вмешательства в оперативно-хозяйственную деятельность объекта надзора;

наличие специального объекта надзорной деятельности - норм, правил, требований, стандартов, содержащихся в нормативных актах, и их исполнение физическими и юридическими лицами;

возможность самостоятельного применения мер административного принуждения в случаях обнаружения правонарушений или возникновения угроз безопасности различным объектам;

строгое ограничение данных мер принуждения правовыми рамками наличием юрисдикционных полномочий.

Сферы и органы административного надзора : санитария и эпидемиология (Санитарно-эпидемиологическая станция при Министерстве здравоохранения); пожарная безопасность (Управление пожарной охраны МВД); безопасность дорожного движения (ГАИ МВД); общественный порядок (Управление охраны общественного порядка МВД); пересечение границы республики в аэропорту (Пограничная служба СНБ); пересечение таможенной границы (Государственная таможенная инспекция при Министерстве финансов) регистрация недвижимого имущества (Государственное агентство по регистрации прав на недвижимое имущество при Правительстве Кыргызской Республики); потребление энергии (Государственное агентство по энергетике при Правительстве Кыргызской Республики); использование радиочастот (Государственное агентство связи при Правительстве Кыргызской Республики); регистрация авторских прав (Государственное агентство по науке и интеллектуальной собственности при Правительстве Кыргызской Республики); сроки выплаты налогов (Государственная Налоговая инспекция при Министерстве финансов Кыргызской Республики); качество товарной продукции (Государственная инспекция по стандартизации и метрологии при Правительстве Кыргызской Республики); регистрация частнопредпринимательской деятельности (Национальный статистический комитет Кыргызской Республики); регистрация выпуска ценных бумаг (Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по рынку ценных бумаг); стандарты бухучета и аудиторская деятельность (Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту); банковская деятельность (Национальный банк Кыргызской Республики); строительные нормы и правила Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по архитектуре и строительству); использование земель по их целевому назначению (Государственное агентство по регистрации прав на недвижимое имущество при Правительстве Кыргызской Республики); хранение наркотических средств и пре курсоров (Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по контролю наркотиков); и другие.

Местные органы власти также могут издавать нормативные акты и контролировать их исполнение через свои учреждения. Компетенция местных органов власти может распространяться на:

- порядок начисления местных налогов и сборов;
- предоставление земель;
- социально-культурные программы;
- развитие предпринимательской деятельности;
- жилищные программы;
- и другое.

В каждом случае могут проводиться контрольные проверки по исполнению решений местных органов власти, в т.ч. и предпринимательскими структурами, но не в каждом случае решения местных властей могут быть законными, т.к. часто такие проверки связаны с необоснованными требованиями властей закрыть «дырку» в местном бюджете.

3. Общие правила проведения контрольных проверок

Государство, развивая и поддерживая предпринимательство, одновременно стремится к тому, чтобы его становление не приводило к социальным конфликтам и обнищанию основной массы

населения. В силу этого и производятся многочисленные проверки их деятельности. Поэтому предприниматели должны прежде всего психологически подготовить себя к тому, что им постоянно придется строить и поддерживать хорошие деловые отношения с работниками правоохранительных, контрольных и надзорных органов.

Как видно из предыдущей главы число сфер предпринимательской деятельности многогранно, но все такие сферы подлежат контрольно-надзорной проверке со стороны многочисленных государственных органов. Если частная фирма или предприниматель связывают свою деятельность с бюджетными денежными средствами, то надо ждать еще проверку Счетной палаты, которая контролирует правильность расходования бюджетных средств. Принимая во внимание такие факторы предприниматели должны знать содержание основных нормативных актов, которые регламентируют полномочия контролирующих органов и их взаимоотношения с предпринимателем.

Приведем некоторые виды проверок и законодательство на котором они основаны:

1. Порядок налоговых проверок регламентируется в разделе II «Администрирование» Налогового Кодекса Кыргызской Республики.
2. Проверка качества продукции, работ и услуг осуществляется в соответствии с Законом «О сертификации работ и услуг» и Законом Кыргызской Республики «О стандартизации».
3. Правоохранительные органы осуществляют свою деятельность: прокурорские работники в соответствии с Законом «О прокуратуре»; работники милиции в соответствии с Законом «Об органах внутренних дел», Законом "Об оперативно-розыскной деятельности"; работники Службы национальной безопасности действуют на основании закона «Об органах национальной безопасности»; оперативные работники финансовой полиции и таможенной инспекции действуют в соответствии с Налоговым кодексом и Таможенным кодексом, а также нормативно-правовыми актами Министерства финансов.
4. Порядок выдачи лицензии на определенный вид деятельности регламентируется Законом «О лицензировании».

Все проверяющие должны соблюдать требования постановления Правительства Кыргызской Республики от 16 ноября 1998 года № 743 «Об усилении контроля за сокращением необоснованных проверок хозяйствующих субъектов» и Указа Президента Кыргызской Республики «О мерах по сокращению числа необоснованных проверок деятельности субъектов предпринимательства» от 16 февраля 2000 года УП №32 (см. ниже).

УКАЗ ПРЕЗИДЕНТА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

«О мерах по сокращению числа необоснованных проверок деятельности субъектов предпринимательства»

В целях недопущения необоснованного вмешательства государственных контролирующих органов в финансово-хозяйственную деятельность субъектов предпринимательства постановляю:

1. Правительству Кыргызской Республики совместно с Национальной комиссией по защите и развитию конкуренции при Президенте Кыргызской Республики:

- в месячный срок разработать и утвердить Положение, регулирующее в рамках действующего законодательства порядок проведения проверок, осуществляемых контролирующими органами в отношении субъектов предпринимательства, при этом предусмотрев:

существенное сокращение количества, очередности и продолжительности плановых проверок; запрещение проведения дублирующих проверок по одному и тому же направлению различными контролирующими органами посредством предъявления акта предыдущей проверки, имеющего силу в течение одного года;

проведение внеплановых проверок только на основе письменного заявления конкретного должностного или иного лица о факте нарушения субъектом предпринимательства положений действующего законодательства или ведомственных норм;

- в двухмесячный срок разработать и внести в установленном порядке в Жогорку Кенеш Кыргызской Республики проекты законов о внесении изменений и дополнений в действующие законы, где предусмотреть ответственность должностных лиц контролирующих органов,

допустивших нарушение установленного порядка и срока проведения проверок юридических лиц и предпринимателей;

- в месячный срок установить перечень контролирующих органов, имеющих необходимые полномочия в соответствии с законами, актами Президента и Правительства Кыргызской Республики, и единый порядок взимания штрафов и сборов контролирующими органами, согласно которому все расчеты должны производиться только через соответствующие расчетные счета и кредитно-кассовые учреждения;

- проводить систематическую разъяснительную работу о целях и задачах Книги инспекторских проверок.

2. Установить, что календарные планы проверок всех контролирующих органов утверждаются только после согласования с Национальной комиссией по защите и развитию конкуренции при Президенте Кыргызской Республики (ее территориальных органов).

3. Возложить на Национальную комиссию по защите и развитию конкуренции при Президенте Кыргызской Республики обязанность по ведению анализа и мониторинга за деятельностью контролирующих органов в вопросах осуществления проверок хозяйствующих субъектов.

4. Национальному статистическому комитету Кыргызской Республики совместно с Национальной комиссией по защите и развитию конкуренции при Президенте Кыргызской Республики в месячный срок разработать и утвердить форму ежеквартальной статистической отчетности по Книге инспекторских проверок.

5. Правительству Кыргызской Республики совместно с Национальной комиссией по защите и развитию конкуренции при Президенте Кыргызской Республики по результатам каждого квартала представлять Президенту Кыргызской Республики отчет о реализации настоящего Указа.

6. Правительству Кыргызской Республики привести свои решения в соответствие с настоящим Указом.

7. Контроль за исполнением настоящего Указа возложить на отдел экономической политики Администрации Президента Кыргызской Республики.

8. Настоящий Указ вступает в силу со дня опубликования.

Президент Кыргызской Республики
гор.Бишкек, Дом Правительства

А.Акаев
16 февраля 2000 года УП №32

ПРАВИТЕЛЬСТВО КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 16 ноября 1998 года № 743

«Об усилении контроля за сокращением необоснованных проверок хозяйствующих субъектов»

В целях дальнейшего формирования благоприятной предпринимательской среды и реализации Указа Президента Кыргызской Республики от 1 октября 1998 года "О дополнительных мерах по формированию благоприятной предпринимательской и инвестиционной среды в Кыргызской Республике" Правительство Кыргызской Республики постановляет:

1. Установить, что начиная с 1 декабря 1998 года любые проверки, осуществляемые государственными контролирующими органами в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, должны фиксироваться в Книге инспекторских проверок.

2. Утвердить прилагаемые:

Положение о Книге инспекторских проверок;

Форму Книги инспекторских проверок юридических лиц;

форму Книги инспекторских проверок индивидуальных предпринимателей.

3. Руководителям министерств, государственных комитетов, административных ведомств и главам местных государственных администраций обеспечить неукоснительное выполнение требований, изложенных в Положении, утвержденном настоящим постановлением, и привлекать к ответственности должностных лиц, допустивших нарушения утвержденного порядка проведения инспекторских проверок.

4. Министерству внешней торговли и промышленности Кыргызской Республики, Министерству юстиции Кыргызской Республики совместно с министерствами, государственными комитетами, административными ведомствами:

- разработать и представить на рассмотрение Правительства Кыргызской Республики проект положения, регламентирующего порядок, количество и очередность проверок, осуществляемых

государственными контролирующими органами в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

- представить в Правительство Кыргызской Республики предложения по внесению изменений и дополнений в законодательство Кыргызской Республики, регламентирующих привлечение к ответственности должностных лиц, допустивших нарушение установленного порядка и срока проведения контрольных проверок.

5. Поддержать инициативу государственного акционерного общества "Акыл" по изготовлению за счет собственных средств Книг проверок.

6. Министерству юстиции Кыргызской Республики провести работу по разъяснению Положения, утвержденного настоящим постановлением.

7. Опубликовать настоящее постановление в средствах массовой информации.

Премьер-министр

К.Жумалиев

Утверждено постановлением Правительства Кыргызской Республики от
16 ноября 1998 года № 743
Положение о Книге
инспекторских проверок

1. Книга инспекторских проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (далее- Книга проверок) является официальным отчетным документом для регистрации проверок государственных контролирующих органов и ведется ими в течение всего времени осуществления предпринимательской деятельности.

2. Листы Книг проверок имеют шестизначный номер, проставляемый на каждой странице типографским способом, а также порядковый номер страницы.

Листы Книг проверок прошнуровываются и скрепляются печатью хозяйствующего субъекта.

Книга проверок хранится у хозяйствующего субъекта.

3. Книга проверок регистрируется без взимания платы:

- в населенных пунктах, имеющих территориальные органы юстиции Кыргызской Республики - в этих территориальных органах;

в других населенных пунктах - в органах местного самоуправления (городские и районные местные государственные администрации, айыл окмоту).

Регистрация осуществляется в специальном журнале.

Книги проверок скрепляются печатью соответствующего регистрирующего органа.

4. В Книге проверок должны быть зафиксированы все виды проверок, основания для их проведения, а также данные представителей государственных контролирующих органов, проводящих проверку, в том числе и при проведении проверок правоохранительными органами (МНБ, МВД) и органами прокуратуры.

5. Представители государственных контролирующих органов, приступающие к проверке деятельности юридического лица или индивидуального предпринимателя, обязаны:

представиться руководителю юридического лица или индивидуальному предпринимателю, предъявить свои полномочия (предписание, служебное удостоверение), ознакомить его с программой проверки;

занести в Книгу проверок соответствующие сведения;

иметь при себе все необходимые документы, требуемые при проведении проверок.

6. Даты начала и окончания проверки юридического лица должны быть подтверждены штампом входящей и исходящей корреспонденции проверяемого юридического лица или подписью индивидуального предпринимателя.

7. По окончании проверки составляется соответствующий акт проверки или справка в двух экземплярах, один экземпляр которых остается у юридического лица или у индивидуального предпринимателя. В случае не согласия с результатами проверки уполномоченное лицо проверяемой организации или индивидуальный предприниматель делает об этом отметку в акте.

Без составления акта проверки и справки и соответствующей записи об этом в Книге проверок действия проверяющих считаются неправомерными.

8. Юридические лица или индивидуальные предприниматели в случае несогласия с

результатами проверки имеют право обжаловать решения, принимаемые проверяющими органами, в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики.

9. Отсутствие Книги проверок на момент начала проверки юридического лица или индивидуального предпринимателя представителем государственного контролирующего органа не является основанием для отказа в допуске к проведению проверки.

В этом случае проверяемое юридическое лицо или индивидуальный предприниматель в кратчайшие сроки обязаны приобрести Книгу проверок и произвести соответствующие записи в ней в соответствии с требованиями настоящего Положения.

10. Запрещается изъятие государственными контролирующими органами у юридических лиц и индивидуальных предпринимателей Книги проверок.

11. Настоящее Положение распространяется на филиалы и представительства юридических лиц. Каждое отдельное структурное подразделение проверяемого юридического лица обязано иметь Книгу проверок.

12. При утере Книги проверок в трехдневный срок оформляется ее дубликат в установленном порядке, о чем делается регистрирующим органом пометка "Дубликат" на Книге проверок.

Извлечения из Закона О СТАНДАРТИЗАЦИИ

(В редакции Закона КР от 8 июня 1998 г. № 76)

Настоящий Закон устанавливает правовые основы стандартизации в Кыргызской Республике, обязательные для органов государственной власти и местного самоуправления, а также юридических и физических лиц (далее - хозяйствующие субъекты), определяет меры правовой защиты интересов потребителей и государства посредством разработки и применения нормативных документов по стандартизации.

РАЗДЕЛ I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Понятие стандартизации

Стандартизация - это деятельность по установлению норм, правил и характеристик (далее - требования) в целях обеспечения:

безопасности продукции, работ и услуг для окружающей среды, жизни, здоровья и имущества;

технической и информационной совместимости, а также взаимозаменяемости продукции;

качества продукции, работ и услуг;

единства измерений;

экономии всех видов ресурсов;

безопасности хозяйственных объектов с учетом риска возникновения природных и техногенных катастроф и других чрезвычайных ситуаций;

оборонеспособности и мобилизационной готовности Кыргызской Республики.

Статья 9. Государственный контроль и надзор

Государственный контроль и надзор за соблюдением хозяйствующими субъектами обязательных требований государственных стандартов осуществляется на стадиях разработки, подготовки продукции к производству, ее изготовления, реализации (поставки, продажи), использования (эксплуатации), хранения, транспортирования и утилизации, а также при выполнении работ (процессов) и оказании услуг.

Порядок осуществления государственного контроля и надзора за соблюдением обязательных требований государственных стандартов устанавливает Кыргызстандарт и иные специально уполномоченные органы государственного управления в пределах их компетенции в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

Должностные лица хозяйствующих субъектов обязаны создавать все условия, необходимые для осуществления государственного контроля и надзора за соблюдением обязательных требований государственных стандартов.

Статья 10. Органы государственного контроля и надзора

Осуществление государственного контроля и надзора проводится Кыргызстандартом и иными специально уполномоченными органами государственного управления и их должностными лицами в пределах их компетенции.

Статья 11. Государственные инспекторы, их права, обязанности и ответственность

Государственные инспекторы, осуществляющие государственный контроль и надзор за соблюдением обязательных требований государственных стандартов, находятся под защитой государства.

Государственный инспектор имеет право:
свободного доступа в служебные и производственные помещения хозяйствующих субъектов;
получать от хозяйствующих субъектов документы и сведения, необходимые для проведения государственного контроля и надзора за соблюдением обязательных требований государственных стандартов;

использовать технические средства и специалистов хозяйствующего субъекта при проведении государственного контроля и надзора за соблюдением обязательных требований государственных стандартов;

проводить в соответствии с действующими нормативными документами по стандартизации отбор проб и образцов продукции и услуг для контроля их соответствия обязательным требованиям государственных стандартов с отнесением стоимости израсходованных образцов и затрат на проведение испытаний (анализов, измерений) на издержки производства проверяемых хозяйствующих субъектов;

выдавать предписания об устранении выявленных нарушений обязательных требований государственных стандартов на стадиях разработки, подготовки продукции к производству, ее изготовления, реализации (поставки, продажи), использования (эксплуатации), хранения, транспортирование и утилизации, а также при выполнении работ (процессов) и оказании услуг;

выдавать предписания о запрете и приостановке выпуска, поставки, реализации, использования (эксплуатации) проверенной продукции, а также выполнения работ (процессов) и оказания услуг в случаях несоответствия их обязательным требованиям государственных стандартов и стандартов других государств;

запрещать реализацию продукции, выполнение работ (процессов) и оказание услуг в случае уклонения хозяйствующего субъекта от предъявления продукции, работ (процессов) и услуг для проверки;

выдавать предписания о применении к хозяйствующим субъектам штрафов за нарушение обязательных требований государственных стандартов;

составлять протоколы о применении к хозяйствующим субъектам штрафов за нарушение обязательных требований государственных стандартов. Государственный инспектор обязан:

предотвращать и пресекать нарушение государственных стандартов, устанавливающих обязательные требования к продукции всеми хозяйствующими субъектами;

представлять органам государственного управления и общественным организациям достоверную информацию о фактическом состоянии соблюдения хозяйствующими субъектами установленных требований к продукции, обеспечивающих безопасность жизни, здоровья и охраны окружающей среды;

осуществлять государственный контроль и надзор за соблюдением обязательных требований государственных стандартов на стадиях разработки, подготовки продукции, ее изготовления, реализации (поставки, продажи), ремонта, использования (эксплуатации), хранения, транспортирования и утилизации, а также при выполнении работ (процессов) и оказании услуг.

Государственные инспекторы в случае невыполнения хозяйствующими субъектами выданных предписаний направляют необходимые материалы в суд, органы прокуратуры, налоговую инспекцию, административные комиссии для принятия мер, установленных законодательством Кыргызской Республики.

Государственные инспекторы при осуществлении возложенных на них обязанностей должны защищать интересы потребителей, хозяйствующих субъектов и государства,

руководствуясь законодательством Кыргызской Республики.

Государственные инспекторы несут установленную законодательством Кыргызской Республики уголовную, административную, гражданско-правовую ответственность за:
невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на них обязанностей;
превышение полномочий;
разглашение государственной или коммерческой тайны. (В редакции Закона КР от 8 июня 1998 г. № 76 2 апреля

Список нормативных правовых актов и литературы

- 1) Конституция Кыргызской Республики от 5 мая 1993 г.;
- 2) Закон «О Прокуратуре Кыргызской Республики» от 18 декабря 1993 г. № 1341-ХП;
- 3) Закон «О стандартизации» от 8 июня 1998 г. № 76;
- 4) Закон «О лицензировании» от 3 марта 1997 г. № 12;
- 5) Закон «О статусе судов Кыргызской Республики» от 8 октября 1999 г. № 105;
- 6) Закон «Об органах внутренних дел» от 11 января 1994 г. № 1360-ХП;
- 7) Закон «Об органах национальной безопасности» от 11 января 1994 г. 1362-ХП;
- 8) Таможенный кодекс Кыргызской Республики от 30 июля 1997 г. № 61;
- 9) Кодекс Кыргызской Республики «Об административной ответственности» от 4 августа 1998 г. №114;
- 10) Указ Президента КР «О реорганизации центральных органов государственного управления от 28 декабря 2000 г.;
- 11) Указ Президента «О мерах по сокращению числа необоснованных проверок деятельности субъектов предпринимательской деятельности» от 16 февраля 2000 года;
- 12) Постановление правительства Кыргызской Республики «Об усилении контроля за сокращением необоснованных проверок хозяйствующих субъектов» от 16 ноября 1998 года;
- 13) Административное право, «Юристъ», Москва.

Задачи к теме 13

Задача 13-1

К руководителю фирмы, занимающейся поставкой товаров за пределы Кыргызстана, пришел представитель Национального банка и, предъявив свои документы, произвел проверку обоснованности платежей по этим операциям.

Правомочны ли действия проверяющего?

Тесты по теме 13

- 1. Какой государственный орган является высшим надзорным органом?**
 - А. ГНИ
 - Б. Прокуратура
 - В. Жогорку Кенеш
 - Г. ГТИ
- 2. Представитель СНБ принес в банк письмо из СНБ, в котором содержится просьба выдать копии платежных документов в отношении фирмы «Стеле». Какой документ должен представить работник СНБ?**
 - А. Письмо за подписью министра СНБ
 - Б. Письмо за подписью следователя СНБ
 - В. Постановление следователя, с санкцией прокурора
 - Г. Письмо прокурора
- 3. Запретить или приостановить деятельность субъекта предпринимательской деятельности имеют право:**
 - А. МВД
 - Б. Суд
 - В. Минюст
 - Г. Жогорку Кенеш
- 4. Контроль за расходованием бюджетных средств возлагается на:**
 - А. Министурство финансов
 - Б. Суд
 - В. Счетная Палата
 - Г. РГНИ
- 5. Действия прокурора могут быть обжалованы:**
 - А. в Конституционный суд
 - Б. в суд или вышестоящему прокурору
 - В. в Министерство юстиции
 - Г. в Администрации Президента

Тема 14: Государственное регулирование аудита и бухгалтерского учета.

1. Принципы и методы правового регулирования
2. Правовое регулирование аудита и аудиторской деятельности
3. Учреждение, деятельность и ликвидация аудиторских организаций
4. Правовая база деятельности частного аудитора
5. Лицензирование аудиторской деятельности
6. Процедура проведения аудита и оказание других услуг
7. Правовое регулирование бухгалтерского учета
8. Сотрудничество между бухгалтерами и аудиторами в области бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности

I Принципы и методы правового регулирования

Аудиторская деятельность в отличие от бухгалтерского учета получила свое развитие уже в условиях становления новых рыночных отношений, тогда как бухгалтерский учет в Кыргызской Республике существует давно. Вопросы аудита и бухгалтерского учета очень тесно связаны между собой. В связи с этим, многие пользователи финансовой отчетности путают аудит и бухгалтерский учет. Однако между аудитом и бухгалтерским учетом существует значительная разница.

Бухгалтерский учет представляет собой процесс записи, классификации и подведения итогов экономических событий при помощи логики в целях подготовки информации для принятия решений. Аудит - это независимое исследование документов бухгалтерской и финансовой отчетности, учета первичных документов и другой информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам. Иными словами, это оценка достоверности той информации, которая отражена при ведении бухгалтерского учета.

Принципы бухгалтерского учета и принципы аудита закреплены в соответствующих законодательных актах, регулирующих данные вопросы. Принципами бухгалтерского учета являются:

непрерывность, понятность, уместность, существенность, надежность, полнота, нейтральность, преобладание сущности над формой, осмотрительность, сопоставимость, правдивое представление.

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться следующими принципами: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Хотя принципы аудиторской деятельности и бухгалтерского учета отличаются друг от друга, но метод, который избран для их регулирования, у них один. Это выработка стандартов и их применение при осуществлении обоих видов деятельности.

2. Правовое регулирование аудита и аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Основу государственного регулирования аудиторской деятельности в Кыргызской Республике составляют Закон «Об аудиторской деятельности» от 30 июля 2002 года №134 и Кыргызские Стандарты аудита, утвержденные приказом Государственной комиссии по аудиторской деятельности при Правительстве Кыргызской Республики от 4 апреля 2000 года №5.

Закон «Об аудиторской деятельности» регулирует отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности в Кыргызской Республике.

Стандарты аудита регламентируют единые требования к порядку осуществления, оформления и

оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Аудиторская деятельность может осуществляться как аудиторами, так и аудиторской организацией.

3; Учреждение, деятельность и ликвидация аудиторских организаций

Аудиторской организацией является коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность и сопутствующие аудиту услуги, под которыми понимается: обзор финансовой отчетности, выполнение обязательств по согласованным процедурам, сбор и обработка финансовой информации.

Учитывая то обстоятельство, что аудиторская деятельность основана на принципе высокой профессиональной компетентности, и на мнение которой полагаются не только сами субъекты, но и другие лица, к аудиторским организациям предъявляются специальные требования.

Согласно ст.5 Закона об «Аудиторской деятельности» аудиторская организация может создаваться только в форме хозяйственных товариществ и обществ, за исключением открытого акционерного общества.

Не менее 50 процентов кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Кыргызской Республики, постоянно проживающие на территории Кыргызской Республики, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, - не менее 75 процентов. Иностранные аудиторские организации могут осуществлять аудиторскую деятельность в Кыргызской Республике только при образовании соответствующих аудиторских организаций - резидентов Кыргызской Республики.

Руководителем исполнительного органа аудиторской организации может быть только аудитор.

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики о лицензировании.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее 2 аудиторов.

Закон «Об аудиторской деятельности» не содержит специальных правил по регулированию ликвидации аудиторской организации, что позволяет сделать вывод, что они подлежат ликвидации по общим правилам в соответствии с гражданским законодательством Кыргызской Республики.

4; Правовая база деятельности частного аудитора

Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным органом, и имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Деятельность частного аудитора также регулируется Законом КР «Об аудиторской деятельности» и иными нормативными актами, которые регулируют порядок осуществления аудиторской деятельности.

Статья 4 Закона устанавливает определенные требования, предъявляемые к аудитору. Аудитор в период осуществления своей профессиональной деятельности не вправе состоять на государственной службе и заниматься другой оплачиваемой деятельностью, кроме научной, педагогической и иной творческой деятельности.

5. Лицензирование аудиторской деятельности

Как уже отмечалось для осуществления аудиторской деятельности аудиторская организация или аудитор должны получить лицензию, которая выдается Государственной комиссией при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту.

Территория действия лицензии это Кыргызская Республика.

Лицензия является постоянной и выдается без ограничения срока.

Обязательным требованием для получения лицензии физическим лицом является наличие квалификационного сертификата, а для юридического лица - документы, подтверждающие наличие в штате аудиторской организации не менее двух аудиторов, включая руководителя исполнительного органа (копии квалификационных сертификатов аудиторов, выписку из приказа о зачислении указанных лиц в штат фирмы, копию документа, подтверждающего, что указанное лицо является руководителем исполнительного органа).

Лицензии и квалификационные сертификаты, выданные в других государствах, признаются на территории Кыргызской Республики при условии заключения соответствующих международных соглашений.

Следует отметить, что аудитор может быть лишен квалификационного сертификата при наличии следующих оснований:

- 1) установление факта получения им квалификационного сертификата с использованием подложных документов, необходимых для допуска к аттестации;
- 2) вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения аудитора права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- 3) установление факта систематического нарушения (два и более раза) аудитором, при проведении аудита, требований, установленных законодательством Кыргызской Республики, или стандартов аудита;
- 4) установление факта, что данный аудитор подписал аудиторское заключение, признанное в установленном порядке заведомо ложным;
- 5) несоблюдение аудитором требований Закона «Об аудиторской деятельности».

(к Процедура проведения аудита и оказание других услуг

Основной процедурой проведения аудита является осуществление независимой проверки финансовой отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита является выражение мнения в отношении соответствия финансовой отчетности во всех ее существенных аспектах установленным основам представления финансовой отчетности.

Под основой представления финансовой отчетности понимаются Международные стандарты финансовой отчетности и (или) иные стандарты финансовой отчетности, в соответствии с которыми подготовлена финансовая отчетность.

Под существенностью понимается такая степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом и имущественном положении, а также о результатах хозяйственной деятельности аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Аудиторские организации и аудиторы могут оказывать сопутствующие аудиту услуги, под которыми в законодательстве понимаются:

- - обзор финансовой отчетности;
- - выполнение обязательств по согласованным процедурам;
- - сбор и обработка финансовой информации.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе также оказывать услуги по постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской отчетности; по анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей; по бухгалтерскому, экономическому, финансовому, налоговому и управленческому консультированию; по обучению бухгалтерскому учету, экономике, финансам и аудиту.

Другими видами предпринимательской деятельности аудиторским организациям и аудиторам заниматься запрещено.

7. Правовое регулирование бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, измерения путем регистрации данных, обработки и передачи информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах субъекта (юридического лица), посредством финансовых отчетов об определенном субъекте для принятия обоснованных решений.

Основу правового регулирования ведения бухгалтерского учета составляет Закон Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» от 29 апреля 2002 года №76. Закон устанавливает правовую и методологическую основу организации и ведения бухгалтерского учета в Кыргызской Республике, определяет порядок государственного регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности, права и обязанности лиц, осуществляющих организацию, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности.

Единой методологической основой ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, применяемой на территории Кыргызской Республики для всех субъектов, независимо от формы собственности (кроме бюджетных учреждений и индивидуальных предпринимателей), в соответствии с названным Законом, являются Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комитетом по МСФО (г.Лондон).

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- систематическое формирование полной и достоверной информации о деятельности субъектов и доведение ее до внутренних и внешних пользователей финансовой отчетности;
- составление финансовой отчетности в соответствии с требованиями Закона и МСФО, действующих на момент составления финансовой отчетности;
- обеспечение информацией для составления иных видов отчетности, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики;
- обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства Кыргызской Республики при осуществлении субъектами хозяйственных операций.

Внутренними пользователями информации о результатах, формируемых в системе бухгалтерского учета, являются руководители, участники и собственники субъектов.

Внешними пользователями являются лица, имеющие какие-либо потребности в использовании финансовой информации о субъекте, включая инвесторов, кредиторов, государственные органы.

Для осуществления вышеуказанных задач субъекты обязаны обеспечить:

- ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО;
- принятие учетной политики и ее последовательное выполнение;
- существование и функционирование системы внутреннего контроля.

Содержание регистров бухгалтерского учета, внутренней отчетности и иной документации является коммерческой тайной. Никто не вправе ознакомиться с содержанием этих документов иначе, как по разрешению руководителя (собственника субъекта), по решению суда и прокуратуры, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики.

Проверяющие, аудиторы и другие лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми органами на основании их постановлений в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

7. Сотрудничество между бухгалтерами и аудиторами в области бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Деятельность аудиторов и бухгалтеров тесно связана между собой.

Если бухгалтер произвел учет экономического события, то аудитор производит оценку достоверности данного учета.

Безусловно, поскольку правила, применяемые в бухгалтерском учете, являются при проведении аудит? критериями оценки того, правильно ли сформирована бухгалтерская и н ф о р м а ц и я , аудитор должен понимать эти правила. Поэтому аудитор должен быть компетентен во всех в о п р о с а х бухгалтерского учета.

В свою очередь, бухгалтер, должен обеспечить точность, достоверность и своевременность отражения экономических событий в бухгалтерском учете. Для этого также необходимы знание и понимание установленных стандартов бухгалтерской отчетности.

Учитывая тесную взаимосвязь между бухгалтерским учетом и его оценкой при проведении аудита, важным является фактор сотрудничества между бухгалтером и аудитором. Такое сотрудничество может выражаться в следующих формах: своевременность предоставления документов финансовой отчетности, полнота предоставления данных документов, предоставление объяснений и другие. Все это позволит аудитору качественно произвести оценку информации установленным критериям.

Список нормативных правовых актов и литературы

1. Закон «Об аудиторской деятельности» от 30 июля 2002 года №134
2. Кыргызские Стандарты аудита, утвержденные приказом Государственной комиссии по аудиторской деятельности при Правительстве Кыргызской Республики от 4 апреля 2000 года №5.
3. Закон Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» от 29 апреля 2002 года №76.
4. Аудит - Москва, 1995 год, «Финансы и статистика», Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек

Задачи к теме 14

Задача 14-1

Иностранная аудиторская компания «Джефферс и К» приняла решение об оказании аудиторских услуг на территории Кыргызской Республики. Для этого Компанией было создано на территории Кыргызской Республики Дочернее общество с ограниченной ответственностью «Джефферс - аудит». Руководителем Дочернего общества был назначен гражданин Великобритании Филипп Мэтью, являющийся аудитором. Совет Директоров Компании «Джефферс и К» перевел для работы в Дочернем Обществе своих сотрудников, численность которых составила 50 % от общего числа сотрудников Общества.

Руководитель Дочернего Общества обратился в Государственную комиссию при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту за получением лицензии на аудиторскую деятельность.

Будет ли выдана лицензия Дочернему обществу с ограниченной ответственностью «Джефферс - аудит»?

Задача 14-2

В ходе проведения аудиторской проверки аудиторская организация «Интер - Аудит» получила копии первичных документов и регистров бухгалтерского учета акционерного общества компании «Трэвл». Компания «Строитель» решила приобрести акции Компании «Трэвл» и для оценки ее финансового состояния обратилась к аудиторской организации с просьбой ознакомиться с имеющейся у аудиторской организации бухгалтерской документацией данной Компании.

Вправе ли аудиторская организация предоставить данные сведения Компании «Строитель»?

Тесты к теме 14

1. **Под аудиторской деятельностью понимается:**
 - А. Ведение бухгалтерского учета в соответствии с Международными Стандартами Финансовой отчетности
 - Б. Предпринимательская деятельность по независимой проверке финансовой отчетности
 - В. Проведение ревизий
 - Г. Налоговое консультирование
2. **Бухгалтерский учет представляет собой:**
 - А. Вид предпринимательской деятельности по учету договоров, заключаемых хозяйствующим субъектом
 - Б. Проверку финансовой отчетности
 - В. Систему сбора данных по суммам обязательств
 - Г. Систему сбора, измерения путем регистрации данных, обработки и передачи информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах субъекта посредством финансовых отчетов об определенном субъекте для принятия обоснованных решений
3. **Целью аудита является:**
 - А. Выражение мнения в отношении соответствия финансовой отчетности во всех ее существенных аспектах установленным основам представления финансовой отчетности
 - Б. Подтверждение правомерности действий руководителя
 - В. Оценка деятельности хозяйствующего субъекта
 - Г. Приведение в соответствие со стандартами финансовой отчетности субъекта
4. **Задачей бухгалтерского учета является:**
 - А. Учет выдаваемых денежных средств
 - Б. Систематическое формирование полной и достоверной информации о деятельности субъектов и доведение ее до внутренних и внешних пользователей финансовой отчетности
 - В. Подведение итогов финансовой деятельности субъекта
 - Г. Проведение проверок
5. **Сопутствующие аудиту услуги это:**
 - А. Оказание услуг по управлению предприятием
 - Б. Учет ценных бумаг
 - В. Сбор и обработка финансовой информации
 - Г. Юридические услуги
6. **Индивидуальный аудитор в период осуществления своей профессиональной деятельностью вправе:**
 - А. Состоять на государственной службе
 - Б. Заниматься любой предпринимательской деятельностью
 - В. Занимать руководящие должности в любых организациях
 - Г. Заниматься педагогической деятельностью
7. **Для получения лицензии индивидуальным аудитором обязательным требованием является:**
 - А. Получения квалификационного сертификата
 - Б. Наличие помещения для аудиторской деятельности
 - В. Минимальный капитал, устанавливаемый лицензирующим органом
 - Г. Наличие штата сотрудников
8. **Найдите неправильное утверждение:**
 - А. Под основой представления финансовой отчетности понимаются Международные стандарты финансовой отчетности и (или) иные стандарты финансовой отчетности, в соответствии с которыми подготовлена финансовая отчетность
 - Б. За организацию бухгалтерского учета в субъектах, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, обеспечение проведения обязательного аудита, в установленных законодательством случаях, ответственность несет руководитель
 - В. Аудиторская деятельность юридическим лицом может осуществляться после регистрации в качестве аудиторской организации

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

171

- Г. Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность
9. **Аудиторская организация может быть создана:**
- А. В форме некоммерческой организации;
- Б. В форме хозяйственных товариществ и обществ, за исключением открытого акционерного общества
- В. В любой форме коммерческой организации;
- Г. В форме государственного предприятия.

Тема 15: Юридическая ответственность (гражданская, уголовная, административная, дисциплинарная) должностного лица, бухгалтера.

1. Понятие и виды юридической ответственности
2. !; Административная и гражданская ответственность
3. Дисциплинарная ответственность лица
4. Уголовная ответственность
5. Ответственность. налШОплательщиков за нарушение налогового законодательства
6. Административная ответственность должностных лиц

h Понятие и виды юридической ответственности

Под юридической ответственностью в действующем законодательстве Кыргызской Республики понимается ответственность связанная с государственным принуждением, т.е. всегда предполагается возникновение охранительного правоотношения, предусмотренная, нормами права обязанность одной стороны (субъекта правонарушения (конкретного лица) подчиняться требованию другой (государства в лице,его органов и должностных лиц) и претерпевать в связи с,этим неблагоприятные последствия (лишение определенных благ, стеснение его свободы, издержки имущественного характера). Юридическая ответственность является одним из видов социальной ответственности и основана на следующих принципах:

1. ответственность только за противоправное поведение, а не за мысли (намерение вести себя противоправным образом);
2. ответственность лишь при наличии вины в действиях правонарушителя;
3. законность;
4. справедливость;
5. целесообразность;
6. неотвратимость наказания.

Юридическая ответственность может быть:
уголовной

- административной;
- гражданской;
- дисциплинарной.

Любой из указанных видов юридической ответственности может наступить лишь в том случае, если в деянии (действии или бездействии) виновного лица будет содержаться состав конкретного правонарушения, включающий в себя четыре обязательных элемента:

1. Субъект правонарушения - физическое лицо, вменяемое, достигшее предусмотренного законодательством возраста в отдельных случаях субъект должен обладать специальными признаками: занимаемое должностное или служебное положение;

2. Субъективная сторона правонарушения - психическое, субъективное отношение лица к совершаемому им правонарушению, включающее в себя вину, а также мотив и цель.

Вина - психическое отношение лица к совершенному деянию и наступившими общественно опасными последствиями.

Форма вины проявляется в умысле и неосторожности. Умысел характеризуется тем, что виновный осознает общественную опасность совершаемого правонарушения, предвидит наступление преступных последствий и желает (прямой умысел) либо сознательно допускает их наступление (косвенный умысел). Неосторожность выражается в преступном легкомыслии и преступной небрежности. При легкомыслии лицо предвидит возможность наступления опасных последствий, но без достаточных оснований самонадеянно рассчитывает на их предотвращение. При небрежности лицо не предвидит наступление опасных последствий своих деяний, хотя при необходимой внимательности и предусмотрительности должно было и могло их предвидеть.

Мотив-это факультативный признак субъективной стороны состава преступления им определяется внутреннее побуждение лица, которое определено его личными потребностями и интересами, вызывающими у лица решимость совершить правонарушение.

Цель-это конечный результат, ради которого совершалось правонарушение.

3. Объект правонарушения - конкретные охраняемые законом общественные отношения, на

которые посягает виновный;

4. Объективная сторона правонарушения - фактическое совершение виновным конкретных действий (бездействия), представляющих общественную опасность и запрещенных соответствующим законодательным актом. Говоря иными словами, это причинная связь между деянием и наступившими вредными последствиями в виде существенного нарушения прав и законных интересов физических или юридических лиц. Это внешняя сторона правонарушения, характеризующаяся временем, местом, способом совершения правонарушения и причинной связью этих элементов с наступившими последствиями.

Если в действиях привлекаемого к юридической ответственности лица не будет обнаружено хотя бы одного из вышеперечисленных элементов - не будет и юридической ответственности.

2. Административная и гражданская ответственность

Административная ответственность - вид юридической ответственности применяемого судом (судьей), органом (должностным лицом) административного взыскания к физическому или юридическому лицу за совершение административного правонарушения (проступка). (Статья 14 Кодекса КР об административной ответственности (далее - КоАО КР).

Согласно статье 9 КоАО КР административным правонарушением (проступком) признается противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие либо бездействие физического лица или противоправное действие либо бездействие юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами Кыргызской Республики установлена административная ответственность.

Существенно, что наложение административного взыскания на физическое лицо не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо, равно как и привлечение к административной ответственности юридического лица не освобождает от такой ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо. При этом важно учитывать, что административная ответственность за правонарушения, предусмотренные статьями особенной части настоящего Кодекса, наступает в случаях, когда эти правонарушения по своему характеру не влекут за собой в соответствии с законодательством уголовной ответственности.

Особенностью административного законодательного акта является то, что в соответствии со статьей 21 КоАО, индивидуальный предприниматель (им является частный аудитор), а равно руководители и служащие иных юридических лиц (организаций) независимо от формы собственности, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных обязанностей, несут административную ответственность как должностные лица.

Юридическое лицо подлежит административной ответственности за административное правонарушение тогда, когда предусмотренное особенной частью КоАО КР деяние было совершено, санкционировано, одобрено органом или лицом, осуществляющим функции управления юридическим лицом. Структурные подразделения юридического лица, являющиеся самостоятельными налогоплательщиками и совершившие административные правонарушения в области налогообложения, несут административную ответственность как юридические лица.

Субъектами административной ответственности являются граждане - физические лица, индивидуальные предприниматели - не юридические лица, должностные лица юридических лиц, государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, а также иностранные граждане, должностные лица иностранных юридических лиц, лица без гражданства и иные лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью на территории Кыргызской Республики.

Административное взыскание - это мера государственного принуждения, применяется в целях воспитания лица, совершившего административное правонарушение (проступок) а также предупреждение совершения новых административных правонарушений, как самим правонарушителем, так и другими лицами.

В соответствии с Кодексом Кыргызской Республики об административных правонарушениях установлена ответственность за административные правонарушения, посягающие на налоговое законодательство по следующим статьям с 346 по 356, и ст.407 за следующие виды нарушений:

1. уклонение от налогообложения, выразившее в сокрытии (занижении) прибыли, дохода или иных объектов налогообложения.
2. не целевое использование государственных средств;
3. невыполнение законных требований должностных лиц государственной налоговой инспекции;

4. не обеспечение сохранности документов, связанных с использованием контрольно-кассовых машин (контрольных лент);
5. нарушение, порядка применения контрольно-кассовых машин и кассового учета;
6. непредставление деклараций и платежей в установленные сроки;
7. умышленное занижение суммы налога;
8. ведение экономической деятельности без регистрации;
9. занятие запрещенными видами деятельности;
10. лжепредпринимательство;
11. воспрепятствование проведению налогового расследования;
12. нарушение порядка предоставления государственной статистической отчетности,
- выразившееся в непредставлении или несвоевременном представлении в установленном законом порядке, а также представление с искажениями статистической отчетности и других данных.

Статья 27 КоАО РК предусматривает, что за совершение административных правонарушений применяются следующие административные взыскания:

1. предупреждение;

это официальное осуждение государством совершенного административного правонарушения выносится в письменном виде.

2. штраф;

денежное взыскание в доход государства размер штрафа определяется исходя из минимального месячного размера заработной платы (МРЗП), на момент совершения административного правонарушения, а при длящемся административном правонарушении - на момент его обнаружения, или в процентном отношении от стоимости выполненных работ.

- для граждан минимальный размер - 0,1 (МРЗП) - максимальный не более 20 (МРЗП);
- для должностных лиц минимальный размер - 2 (МРЗП) - максимальный не более 100 (М Р З П) ;
- для юридических лиц минимальный размер - 100 (МРЗП) - максимальный не более 1000 (МРЗП) или не может превышать 20% от стоимости выполненных работ, произведенных в нарушении действующих нормативов или законодательства.

3. отстранение должностного лица от занимаемой должности;

должностное лицо, не выполнившее требование законов, указов Президента, постановлений Правительства КР, причинившее ущерб гражданам, государству, может быть отстранено от занимаемой должности.

4. лишение лицензий (разрешения) на занятие определенными видами деятельности,

предоставленной хозяйствующему субъекту уполномоченным на то лицом, применяется на срок до трех лет за систематическое нарушение порядка пользования этим правом. Срок лишения такого права не может быть менее трех месяцев.

5. лишение специального права; представленного данному гражданину

права управления транспортными средствами, права охоты, права хранения огнестрельного оружия, права на эксплуатацию радиоэлектронных средств или высокочастотных устройств и т.д.

6. проверка знаний правил дорожного движения;

7. приостановления определенного вида деятельности и восстановление объекта в первоначальное состояние

в случае нарушения должностными лицами установленных правил, норм и инструкций при осуществлении определенного вида деятельности данный вид деятельности может быть приостановлен судом (судьей), органом (должностным лицом) в пределах своей компетенции до устранения выявленных нарушений и восстановления объекта в первоначальном состоянии.

8. возмездное изъятие предмета явившегося орудием совершения или непосредственным объектом административного правонарушения

состоит в его принудительном изъятии и последующей реализации с передачей вырученной суммы бывшему собственнику за вычетов расходов по реализации изъятого предмета.

9. конфискация предмета, явившегося орудием совершения или непосредственным объектом административного правонарушения

состоит в принудительном безвозмездном обращении этих предметов в собственность государства. Конфискация применяется только судом (судьей).

10. административный арест;

- применяется на срок до пятнадцати суток, не применяется к лицам не достигшим восемнадцати лет, к беременным женщинам и лицам, воспитывающим в одиночку ребенка в

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

175

возрасте до четырнадцати лет, а также к инвалидам первой и второй групп.

- 11. выдворение из пределов Кыргызской Республики иностранных лиц и лиц без гражданства;**
12. сокращение срока пребывания иностранных граждан и лиц без гражданства в Кыргызской Республики.

Правоприменительная практика по нарушениям налогового законодательства в основном связана с наложением штрафов государственными налоговыми службами в порядке определенном статьями Кодекса Кыргызской Республики об административной ответственности в зависимости от вида правонарушения. Также за нарушение налогового законодательства предусмотрено административное задержание. Сроки административного задержания не должны превышать трех часов, в исключительных случаях с санкции прокурора - до тридцати суток.

При применении административного взыскания учитывается характер совершенного правонарушения, личность нарушителя, степень его вины, семейное и имущественное положение, обстоятельства смягчающие и отягчающие ответственность. Наложение административного взыскания не освобождает лицо от исполнения обязанности, за неисполнение которой было наложено административное взыскание.

Обстоятельства, смягчающие

ответственность: *чистосердечное раскаяние,*

- *предотвращение виновным вредных последствий, добровольное возмещение ущерба или устранение причиненного вреда,*
- *совершение под влиянием сильного душевного волнения, при стечении тяжелых личных семейных или иных обстоятельств,*
- *несовершеннолетним, беременной женщиной, под влиянием угрозы, принуждения либо в силу служебной, материальной или иной зависимости.*

Обстоятельства, отягчающие ответственность:

продолжение противоправного поведения, несмотря на требование прекратить его, совершенное группой лиц, вовлечение несовершеннолетних, совершение в условиях стихийного бедствия или других чрезвычайных обстоятельств, повторное в течение года, совершенное в состоянии наркотического или алкогольного опьянения.

Закон, отменяющий ответственность за административные правонарушения или смягчающий меру воздействия, имеет обратную силу, то есть распространяется на правонарушения, совершенные до вступления этого закона в силу.

Закон, устанавливающий или усиливающий ответственность за административное правонарушение или иным образом ухудшающий положение лица, совершившего правонарушение, обратной силы не имеет.

3; **Дисциплинарная ответственность**

Дисциплинарная ответственность работника - это применение нанимателем к работнику мер дисциплинарного воздействия (взыскания) за противоправное, виновное неисполнение или ненадлежащее исполнение своих трудовых обязанностей. При нарушении налогового законодательства, обязательно должно быть документально зафиксировано по отношению к определенному лицу, виновному в этих нарушениях. Лицо виновное в этом нарушении, по требованию администрации дает *письменное объяснение*.

Дисциплинарное взыскание применяется непосредственно за обнаружением проступка, но не позднее месяца со дня его обнаружения, не считая времени болезни работника или пребывания его в отпуске.. Взыскание не может быть вынесено после *шести месяцев* со дня совершения проступка, а по результатам проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности - не позднее *двух лет* со дня его совершения.

В соответствии со ст.273 ТК КР взыскания могут быть следующих видов:

1. замечание;
2. выговор;
3. увольнение (ст. 119 ТК КР);

Указом Президента Кыргызской Республики от 14.07.1996 года «О государственной службе в

Кыргызской Республики» и «Положения о дисциплинарной ответственности государственных служащих в Кыргызской Республике» от 2.10.1996 года № 451, за неисполнение или ненадлежащее исполнение государственным служащим обязанностей к нему в установленном порядке могут быть применены кроме названных выше видов взыскания и такие:

4. строгий выговор;
5. перевод на нижеоплачиваемую работу или смещение на низшую должность на срок до 3-х месяцев;
6. увольнение;
7. перенос ежегодного отпуска;
8. лишение премий (вознаграждений) и другие взыскания, предусмотренные законодательством Кыргызской Республики;

Дисциплинарные взыскания выносятся приказом (распоряжением) подписываемым компетентным лицом юридического лица для подчиненных или вышестоящего органа для руководителей юридического лица.

Дисциплинарное взыскание может быть обжаловано в порядке установленном законодательством ст.277 ТК КР.

В соответствии с п.2 ст. 18 Гражданского Кодекса Кыргызской Республики (ГК КР). Обжаловать дисциплинарное взыскание можно в административном порядке (в выше- стоящий орган) или в суд общей юрисдикции.

4. Уголовная ответственность

Уголовная ответственность - это правовое последствие совершения преступления (приготовления к преступлению, покушения на преступление, соучастия в преступлении, укрывательства преступления, недонесения о преступлении) заключающееся в применении к виновному государственного принуждения в форме уголовного наказания. Единственным основанием уголовной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом (УК) РК.

Преступлением признается предусмотренное уголовным законом общественно опасное, виновное и наказуемое деяние (действие или бездействие).

Применение уголовного закона по аналогии не допускается. Глава 7 Уголовного кодекса КР разбирает понятие соучастия при совершении уголовно-наказуемого деяния. Формы соучастия: исполнитель, организатор, подстрекатель или пособник. Давайте уточним значение этих терминов.

Исполнителем признается лицо, непосредственно совершившее преступление либо непосредственно участвовавшее в его совершении с другими лицами.

Организатором признается лицо, организовавшее совершение преступления или руководившее его исполнением, а равно лицо, создавшее организованную преступную группу или преступное сообщество, либо руководившее им.

Подстрекателем признается лицо, склонившее другое лицо к совершению преступления путем уговора, подкупа, угрозы или другим способом.

Пособником признается лицо, содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, предоставлением информации, орудий или средств совершения преступления либо устранением препятствий к совершению преступления, а также лицо, заранее обещавшее скрыть преступника и т.п.

Практика показывает, что бухгалтер также может быть привлечен к уголовной ответственности. Специфика статуса бухгалтера заключается еще и в том, что он является лицом, выполняющим управленческие функции, то есть административно-хозяйственные обязанности по организации и ведению учета всех финансовых и хозяйственных операций предприятия. Нередко бухгалтер (в статусе главного бухгалтера или руководителя бухгалтерии) является членом правления коллегиального - исполнительного органа предприятия (правления, коллегии и т.д.). Пребывая, в этом качестве, бухгалтер принимает и реализовывает не только свои собственные финансовые решения, но и вынужден выполнять требования различных нормативных правовых актов и органов управления корпоративной организации. Еще в более затруднительном положении оказывается руководитель фирмы, решивший вести бухгалтерский учет лично.

В ряде случаев бухгалтер и аудитор (когда он является руководителем аудиторской организации) подпадают под статус должностного лица. Единой трактовки понятия "должностное лицо" в

законодательстве нет.

Под должностными лицами - понимаются лица, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющие или наделенные в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от них в служебной зависимости, а равно лица, выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах а также в воинских формированиях.

Юридическая ответственность должностных лиц носит более жесткий характер и сопровождается применением более строгих наказаний.

К лицам, признанным виновными в совершении уголовного преступления, могут применяться следующие основные наказания:

- **привлечение к общественным работам;**

бесплатный труд в пользу общества, вид которого определяется органами, ведающими исполнением приговора.

- **штраф;**

денежное взыскание, налагаемое судом в случаях и пределах, установленных УК.

- **тройной айып;**

взыскание налагаемое судом в трехкратном размере причиненного ущерба в денежном или натуральном выражении.

- **лишение права занимать определенную должность или заниматься определенной деятельностью;**

назначается судом на срок от одного года до пяти лет в качестве основного наказания или на срок от одного года до трех лет в качестве дополнительного наказания

- **содержание в дисциплинарной воинской части;**

- **арест;**

содержания лица в условиях строгой изоляции (от одного до шести месяцев).

- **лишение свободы;**

принудительная изоляция осужденного от общества, устанавливается на срок от шести месяцев до двадцати лет.

Кроме основных наказаний к осужденным могут применяться дополнительные наказания в виде лишения специальных или почетных званий, классов чин, государственных наград и конфискации имущества.

Дознание и предварительное расследование, связанные с правонарушениями по налогам, осуществляется Управлением финансовой полиции при Министерстве финансов Кыргызской Республики.

В соответствии со статьей 163 Уголовно-процессуального кодекса Кыргызской Республики к подследственности органов **финансовой полиции** относятся преступления в сфере экономической деятельности.

К этой категории дел, законодатель отнес несколько преступлений.

Статьей 180 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без регистрации, либо без специального разрешения (лицензии)** в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением условий лицензирования, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере.

Доходом в крупном размере признается доход, сумма которого превышает в пятьсот раз минимальную месячную заработную плату, доходом в особо крупном размере - доход, сумма которого превышает в одну тысячу раз минимальную месячную заработную плату, установленную законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления.

Например, в 1999 году минимальная заработная плата установлена в сумме 100 сом. Уголовная ответственность может наступить, если доход от деятельности без регистрации или деятельности без лицензии составит 50000 сом, или получен доход в крупном размере -100000 сом (500 x 100=50000; 1000 x 100=100000).

Статьей 181 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривает **ответственность за осуществление банковской деятельности (банковских операций) без регистрации или без специального разрешения**, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере.

Статьей 182 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за лжепредпринимательство**, то есть создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью получение кредитов, освобождение от налогов, извлечение иной имущественной выгоды или для прикрытия запрещенной деятельности, причинившей крупный ущерб гражданам, другим коммерческим организациям либо государству.

Статьей 183 Уголовного кодекса Кыргызской Республики установлена **ответственность за совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, приобретенными заведомо незаконным путем**, а равно использование указанных средств для осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности.

Статьей 184 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за получение индивидуальным предпринимателем или руководителем организации кредита либо льготных условий кредитования путем представления банку или иному кредитору заведомо ложных сведений о хозяйственном положении либо финансовом состоянии индивидуального предпринимателя или организации**, если это деяние причинило крупный ущерб.

Статьей 185 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за не целевое использование государственного кредита**.

Статьей 186 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за уклонение руководителя организации или гражданина от погашения кредиторской задолженности в крупном размере или от оплаты ценных бумаг** после вступления в законную силу соответствующего судебного акта.

Статьей 187 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за умышленное нарушение уполномоченным лицом правил бухгалтерского учета, документирования сведений, предусмотренных законодательством**, либо внесение в отчетные документы заведомо ложной информации о хозяйственной и финансовой деятельности организации, а равно уничтожение финансовых и иных учетных документов, причинивших крупный ущерб.

Статьей 188 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за установление и поддержания монопольно высоких или монопольно низких цен, а равно ограничение конкуренции путем сговора или согласованных действий**, направленных на раздел рынка, ограничение доступа на рынок, устранение с него других субъектов экономической деятельности, установление или поддержание единых цен.

Статьей 189 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за злостное нарушения порядка проведения публичных торгов или аукционов, причинившее крупный ущерб собственнику имущества, организатору торгов или аукционов, покупателю или иному хозяйствующему субъекту**.

Статьей 191 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за незаконное использование чужого товарного знака, знака обслуживания, фирменного наименования, наименования места происхождения товара**, если это деяние совершено неоднократно или причинило крупный ущерб.

Статьей 192 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за использование рекламодателем заведомо ложной информации относительно товаров, работ или услуг, а также их производителей или продавцов**, реклама продукции, подлежащей обязательной сертификации, но не имеющей сертификата соответствия, совершенные из корыстных побуждений.

Статьей 197 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за введение в проспект эмиссии ценных бумаг заведомо недостоверной информации, а равно**

утверждение проспекта эмиссии, содержащего заведомо недостоверную информацию или утверждение недостоверных результатов эмиссии, если эти деяния повлекли причинение крупного ущерба.

Статьей 199 Уголовного кодекса Кыргызской Республики установлена **ответственность за изготовление поддельных акцизных марок с целью сбыта, а равно хранение с целью сбыта, сбыт или использование поддельных акцизных марок в крупном** размере группой лиц по предварительному сговору. Крупный размер по этому преступлению предусмотрен, если количество при изготовлении, хранении, сбыте и использовании превышает пятьсот поддельных акцизных марок.

Статьей 200 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за производство, хранение, импорт или реализацию продукции, подлежащей обязательному акцизному обложению без акцизных марок.** Неправомерные действия, совершенные в крупном размере, либо лицом, ранее судимым за данное преступление или за уклонение от налогообложения.

Статьей 210 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей путем непредоставления документов для исчисления платежей или уничтожения их, а также включение в документы для исчисления платежей заведомо искаженных данных, а также сокрытие других объектов налогообложения в крупном** размере.

Статьей 211 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога путем не предоставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо** путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах в крупном размере. Уклонением от уплаты налога в крупном размере признается неуплата налога, в тысячу раз превышающая минимальную месячную заработную плату, установленную законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления.

Статьей 212 Уголовного кодекса Кыргызской Республики установлена **ответственность за уклонение частного предпринимателя от уплаты налога, путем непредоставления документов для исчисления налогов или уничтожение их, а также** включение в документы для исчисления налогов заведомо искаженных данных о доходах или расходах, а также сокрытие других объектов налогообложения в крупном размере и в особо крупном размере. Крупным размером закон установил неуплату налога, в сто пятьдесят раз превышающую минимальную месячную заработную плату, в особо крупном размере - в одну тысячу раз превышающую минимальную месячную заработную плату, установленную законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления.

Статьей 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов путем непредоставления документов для исчисления налогов, включение в документы для исчисления налогов искаженных данных о доходах или расходах или уничтожение таких документов.**

Статьей 214 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за неисполнение законных требований налоговых служб и органов Социального Фонда о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога и других обязательных платежей, насильственные действия в отношении должностного лица налоговой службы в связи с исполнением им своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.**

Примеры:

1. *Частный предприниматель занизил в документах сумму налога и соответственно не*

уплатил ее в бюджет по итогам 1999 года. В этот период размер минимальной заработной платы составлял 100 сом. Поэтому для привлечения к уголовной ответственности частного

предпринимателя необходим квалифицирующий признак - крупный размер, который составит 15000 сом ($150 \times 100 = 15000$) или особо крупный размер 100000 сом ($1000 \times 100 = 100000$ сом).

Причем объектом совершения преступления считается только основная сумма без штрафных, финансовых санкций и процентов.

2. Сумма заниженного налога составляет 14830 сомов, финансовая санкция за умышленное уклонение от налогообложения в размере 100 процентов - 14830 сом, проценты за несвоевременную уплату налога - 6500 сом. Всего подлежит уплате в бюджет 36160 сом.

В этом случае материал для привлечения к уголовной ответственности не передается, так как сумма заниженного основного налога не превышает 15,0 тыс. сом.

Статьей 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена **ответственность за уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов путем непредставления документов для исчисления налогов, включения в документы для исчисления налогов искаженных данных о доходах или расходах или уничтожение таких документов, а также сокрытие других объектов налогообложения в крупном размере или особо крупном размере.**

Уклонением от уплаты налогов в крупном размере признается неуплата налогов, в пять тысяч раз превышающая минимальную месячную заработную плату, в особо крупном размере - в десять тысяч раз превышающая минимальную месячную заработную плату, установленную законодательством Кыргызской Республики на день совершения преступления.

Как и по предыдущей статье объект уклонения от налогообложения за который может наступить уголовная ответственность определяется только по сумме основного налога, не включая штрафные, финансовые санкции и проценты за несвоевременную уплату налогов.

В практике работы Налоговой службы статья 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики встречается наиболее часто. По этой статье в основном привлекаются работники, отвечающие за правильное исчисление налогов и других обязательных платежей в бюджет и своевременное перечисление их в бюджет, т. е. бухгалтеры. Руководители в основном привлекаются при умышленном уклонении от налогообложения, т. е. когда следствием установлено, что указание об уменьшении или неуплате налогов поступило от руководителя.

Статьей 214 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусмотрена ответственность за неисполнение законных требований налоговых служб и противодействие им. Такими действиями считаются неисполнение требований налоговых служб о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога и других обязательных платежей, насильственные действия в отношении должностных лиц налоговых служб в связи с исполнением ими своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

Порядок возбуждения, дознания, следствия и суда регулируется **Уголовно-процессуальным кодексом Кыргызской Республики.**

Завершая рассмотрение уголовной ответственности, необходимо знать, что уголовные преступления, в зависимости от характера и степени общественной опасности, подразделяются на:

1) умышленные преступления небольшой тяжести, за совершение которых максимальное наказание не превышает двух лет лишения свободы, а также неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает пяти лет лишения свободы;

2) умышленные преступления менее тяжкие, за совершение которых максимальное наказание не превышает пяти лет лишения свободы, а также неосторожные деяния, за совершение которых предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок свыше пяти лет;

3) умышленные тяжкие преступления, за совершение которых законом предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок более пяти лет, но не свыше десяти лет;

4) особо тяжкие умышленные преступления, за совершение которых предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок свыше десяти лет или смертной казни.

Обстоятельства, смягчающие ответственность:

– явка с повинной, чистосердечное раскаяние, активное содействие раскрытию преступления;

– добровольное возмещение нанесенного ущерба или устранение причиненного вреда;

– совершение преступления вследствие стечения тяжелых личных, семейных или иных обстоятельств;

– совершение под влиянием угрозы или принуждения в силу материальной, служебной

зависимости, или в случае исполнения незаконного приказа или распоряжения;

- под влиянием сильного душевного волнения, вызванного насилием, тяжким оскорблением или иным неправомерными действиями потерпевшего.

Обстоятельства, отягощающие наказание:

- неоднократность совершения, рецидив;
- в составе групп, групп лиц по предварительному сговору, организованной группы;
- совершение из корыстных или низменных побуждений;
- наступление тяжких последствий и т.д.

Следует помнить и о том, что преступность и наказуемость деяния определяются законом, действовавшим во время совершения этого деяния. При этом временем совершения преступления признается время осуществления общественно опасных действий (бездействия), независимо от времени наступления последствий

5. Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства КР

Плательщики налога несут ответственность за правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в бюджет (ст.61 НК КР). Если сумма налога не уплачена в установленные сроки, то применяется **финансовая санкция** и налогоплательщик должен уплатить проценты, по данной сумме за период со дня, следующего за установленным сроком уплаты налогов, по день фактической уплаты налогов. Ставка процентов принимается равной учетной ставке Национального Банка КР (ст.63 НК КР).

(Обязательства по штрафным санкциям или процентам, исчисляются отдельно от суммы налога) ст. 62 НК КР.

Статья 64: Налогоплательщик, не представивший декларацию в установленные сроки, обязан уплатить штраф в размере 5 процентов от неуплаченной суммы налога за каждый месяц, в течение которого имела место просрочка, но не более 10 процентов от неуплаченной итоговой суммы налога для физических лиц и не более 20 процентов для юридических лиц.

В том случае, если налогоплательщик не уплатил начисленную сумму налога на дату, указанную в уведомлении Налоговой службы, к нему применяется финансовая санкция в размере 5 процентов от неуплаченной суммы налога за каждый месяц, в течение которого налог не был уплачен.

Общая сумма совокупного штрафа при указанных нарушениях не может превышать 10 процентов от неуплаченной итоговой суммы налога для физических лиц и не более 25 процентов для юридических лиц.

Статья 65: Если Налоговой службой устанавливается, что налогоплательщик умышленно занижил суммы налога, которую необходимо было указать в декларации, то налогоплательщик обязан уплатить штраф в размере суммы заниженного налога. В том случае, если нарушение было совершено неумышленно, налогоплательщик должен уплатить штраф в размере 50 процентов от суммы заниженного налога.

Статья 66: Если налогоплательщик занимается экономической деятельностью без регистрации Налоговой службой, налогоплательщик обязан уплатить штраф в двух кратном размере суммы налогов, подлежащих уплате за весь период такой деятельности.

Статья 67. В том случае, если налогоплательщик препятствует расследованию, связанному с его налоговым обязательством, к данному лицу применяется административная санкция - штраф в размере 5 процентов от неуплаченной суммы за каждый месяц или часть месяца, в течение которого налог не был уплачен.

Статья 68: В том случае, если должностное лицо предприятия нарушает требования НК КР, ответственность должностного лица не должна превышать общую сумму непогашенного налогового обязательства. Кроме этого, должностное лицо обязано уплатить: штраф в размере до 20 минимальных месячных заработных плат. Должностными лицами в данном случае являются руководители, у которого было основание знать о нарушениях, главный бухгалтер или другое руководящее должностное лицо, которое заранее было осведомлено о нарушениях. Кроме должностных лиц, указанный штраф может быть применен к физическим лицам, у которых есть обязательства в соответствии с НК КР (индивидуальные предприниматели и т.д.).

Кроме этого, в соответствии со ст. 11 «Способы защиты гражданских прав» ГК КР в части «восстановления положения, существовавшего до, нарушения права» и «пресечения действий

нарушающих право или создающих угрозу его нарушения» неправомерные действия должностных лиц ГНИ, а также финансовой полиции, повлекшие реальный ущерб и (или) упущенную выгоду, а также моральный вред, могут служить основанием для предъявления искового заявления в арбитражный суд или суд общей юрисдикции по возмещению убытков и компенсации морального вреда.

6. Административная ответственность должностных лиц

Кроме граждан - физических лиц, не предпринимателей и индивидуальных предпринимателей, к административной ответственности за нарушение налогового законодательства могут привлекаться должностные лица юридических лиц. Должностные лица привлекаются к административной ответственности; и при совершении административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением ими служебных обязанностей. При отсутствии этого обстоятельства должностное лицо, виновное в совершении административного правонарушения, несет ответственность на общих основаниях.

Законодательно установлены следующие виды административных нарушений налогового законодательства должностными лицами юридических лиц.

1. неправильное удержание предприятием, учреждениями, организациями (т.е. всеми физическими и юридическими лицами как КР, так и иностранными, применяющими и оплачивающими труд физических лиц) подоходного налога с доходов, выплачиваемых ими физическим лицам, не перечисление, неполное или несвоевременно перечисление удержанных сумм в бюджет,
2. отсутствие бухгалтерского учета и ведение его с нарушениями установленного порядка и искажение бухгалтерских отчетов;
3. непредставление, несвоевременное представление или представление по не установленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет.

К ответственности за, данное нарушение налогового законодательства, привлекаются руководители юридических лиц согласно, Кодекса КР об административной ответственности;

- статья 346. Уклонение от налогообложения, выразившееся в сокрытии (занижении) прибыли, дохода или иных объектов налогообложения, - влечет наложение административного штрафа на граждан - до трех, на должностных лиц - от пяти до десяти минимальных размеров заработной платы. Отсутствие бухгалтерского учета или ведение его с нарушением установленного порядка, искажение бухгалтерских отчетов, непредставление бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет, - влекут наложение административного штрафа от десяти до двадцати минимальных размеров заработной платы;
- статья 352. Умышленное занижение суммы налога, которую необходимо было указать в декларации, - влечет наложение административного штрафа на граждан - от десяти до пятнадцати, на должностных лиц - от пятнадцати до пятидесяти минимальных размеров заработной платы;
- статья 23 - 25 НК КР. Формирование и хранение налоговой документации;
- статья 63-65 НК КР финансовая санкция за просроченную уплату налога, просроченные платежи и за занижение налога.

4. нарушение порядка применения контрольно-кассовых машин и кассового учета не обеспечение сохранности документов, связанных с использованием контрольно-кассовых машин (контрольных лент);

К ответственности за данное нарушение налогового законодательства, привлекаются руководители юридических лиц согласно, Закона КР «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением». Налоговые органы обязаны налагать штрафы на предприятия, а также на физических лиц, виновных в нарушении настоящего Закона и Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением на

основании Кодекса КР об административной ответственности.

- статья 349. Не обеспечение сохранности документов, связанных с использованием контрольно-кассовых машин (контрольных лент), в установленном законом порядке - влечет наложение административного штрафа на граждан - от трех до пяти, на должностных лиц - от пяти до десяти минимальных размеров заработной платы.

- статья 350. Нарушение порядка применения контрольно-кассовых машин и к а с с о в о г о учета (учета денежных средств) при осуществлении денежных расчетов с населением - в л е ч е т наложение административного штрафа на граждан - от одного до трех, на должностных лиц - от пяти до десяти минимальных размеров заработной платы.

То же действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после применения мер административного взыскания, - влечет наложение административного штрафа на граждан - от двух до пяти, на должностных лиц - от десяти до двадцати минимальных размеров заработной платы.

В настоящее время Правительством КР одобрен Проект Закона КР «О внесении изменений в Закон КР "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", в соответствии с которым налоговые органы вправе приостанавливать деятельность физических и юридических лиц, связанную с осуществлением денежных расчетов с населением в случаях повторного нарушения указанного Закона в течение одного года. Кроме того, налоговые органы могут ходатайствовать об отзыве лицензий и обращаться в суд с иском о ликвидации хозяйствующего субъекта.

5. невыполнение руководителями и другими должностными лицами предприятий, учреждений и организаций, а также гражданами требований налоговых органов и их должностных лиц; ответственность наступает согласно, Кодекса КР об административной ответственности.

- статья 348. Невыполнение законных требований должностных лиц государственных налоговых инспекций - влечет наложение административного штрафа от десяти до двадцати минимальных размеров заработной платы. То же действие, предусмотренное частью первой настоящей статьи, совершенное повторно в течение года после применения мер административного взыскания, - влечет" наложение административного штрафа от двадцати до пятидесяти минимальных размеров заработной платы;

- статья 27 НК КР права Налоговой службы на получение информации;
- статья 61 НК КР ответственность за восприятие проведению налогового расследования.

Список используемой литературы

1. Уголовный Кодекс КР.
2. Кодекс об административной ответственности КР.
3. Трудовой Кодекс КР.
4. Гражданский Кодекс КР.
5. Налоговый Кодекс КР.

Задачи к теме 15

Задача 15-1

Компания «Азия-Прожект» заключила договор аренды с последующим выкупом здания 31 октября 2001г. с Компанией «Омитекс» сроком до 31 октября 2005г. Согласно условий договора общая сумма арендных платежей составляет 4 000 долларов США, а выкупная стоимость здания- 46 000 долларов США. Компания «Азия-Прожект» оплатила арендные платежи в сумме 2 000 долларов США и выкупную стоимость здания в размере 46 000 долларов США, причем оплата была произведена как в денежной форме, так и лесоматериалами. Подтверждающие документы о проведении оплаты имеются (приходные ордера, счета-фактуры и т.д.). Следует отметить, что договор аренды не был зарегистрирован в Государственном управлении по землеустройству и регистрации прав на недвижимое имущества, не удостоверен в нотариальной конторе.

Однако, компания «Омитекс» произвела отчуждение указанного здания, заключив договор купли-продажи с третьей компанией, который был удостоверен лишь нотариальной конторой.

Вопросы:

1. Какие действия необходимо предпринять Компании «Азия-Прожект»?
2. Будет ли Компания «Омитекс» нести ответственность? Если да, то какую?
3. В случае обращения Компанией «Азия-Прожект» в суд с иском, какие исковые требования необходимо предъявить?
4. Какое решение может принять суд: в пользу Компании «Азия-Прожект» или в пользу Компании «Омитекс»?

Задача 15-2

Компания «Ройс» обнаружила в средствах массовой информации сведения о том, что якобы учредительные документы и печать этой компании утеряны, а также сведения о том, что данные документы и печать необходимо считать недействительными. Кроме того, Компания «Ройс» узнала о том, что якобы их компанией была произведена перерегистрация в органах юстиции КР. Вопросы:

1. Как Вы считаете, какие лица могут быть привлечены к ответственности в данном случае?
2. Какую ответственность будет нести ответственное лицо за данные действия?
3. Какой предмет иска необходимо обозначить в случае обращения компанией «Ройс» в суд?

Тесты к теме 15

1. **К обстоятельствам, отягчающим ответственность за совершение административного правонарушения не относятся:**
 - А. Совершение группой лиц
 - Б. Повторное в течение года
 - В. Под влиянием угрозы, или в силу материальной зависимости
 - Г. Совершение в условиях стихийного бедствия или других чрезвычайных обстоятельств
2. **Какое из утверждений ошибочно.**
 - А. Юридическая ответственность может наступить лишь в том случае, если в деянии виновного лица будет содержаться состав конкретного правонарушения
 - Б. Преступлением признается предусмотренное уголовным законодательством общественно опасное виновное и наказуемое деяние
 - В. К обстоятельствам смягчающим ответственность относится: совершение правонарушения в состоянии наркотического или алкогольного опьянения
 - Г. Дисциплинарная ответственность применяется в отношениях между нанимателем и работником

Раздел «Налоги»

Тема 1: Правовые аспекты функционирования налоговой системы Кыргызской Республики.

Налоговый кодекс как основной нормативный правовой акт, регулирующий налоговые отношения.

Бывшие социалистические страны, в том числе и Кыргызская республика, при переходе к рыночной экономике неизбежно сталкиваются с необходимостью коренного изменения налоговой системы. Налоговая система призвана обеспечить финансирование общественных (государственных расходов), и методы, которыми эта задача решается в условиях социалистической экономики и в условиях рыночной экономики, безусловно, резко отличаются.

Налоги являются финансовым рычагом, обеспечивающим перераспределение доходов между собственниками этих доходов и государством. В условиях социалистической экономики государство, являясь практически единственным собственником средств производства (исключая собственность колхозов и потребительских кооперативов), являлось и собственником доходов, полученных при использовании этих средств производства, не нуждалось в таком рычаге их перераспределения, как налоги. Налоги взимались, как правило, с физических лиц (подходный налог, налог на холостяков и малосемейных граждан).

С переходом к рыночной экономике, когда большая часть доходов образуется в частном секторе, возникает необходимость в эффективной и стабильной системе перераспределения этих доходов с целью финансирования общественных расходов.

Налоговая система создавалась и развивалась как часть законодательной базы, призванной способствовать становлению и развитию рыночной экономики. Изначально налоги вводились разными законами, каждый из которых устанавливал определенную систему администрирования. Это создавало определенные трудности, как для администраторов (государственных органов), так и для налогоплательщиков.

Логическим продолжением становления налоговой системы в Кыргызской Республике явилось принятие в 1996 году Налогового кодекса Кыргызской Республики. Кодекс - это Закон с высшей степенью систематизации. Подобные нормативные акты принимаются с целью упорядочения и совершенствования законодательства и регулируют наиболее важные и принципиальные общественные отношения, позволяют обеспечить внутреннюю согласованность, целостность, системность и полноту из правового регулирования. Налоговый кодекс регулирует отношения в налоговой сфере и является своеобразной налоговой конституцией.

По замыслу законодателей, *«налоговый кодекс является сводом законоположений по всем налогам, их администрированию, налоговым действиям налогоплательщиков на территории Кыргызской Республики, за исключением таможенных пошлин, сборов и платежей, регулируемых таможенным законодательством»* (статья 1 НК). Однако, с введением в действие Налогового кодекса часть других законов, устанавливающих налоги, продолжает действовать. Помимо статьи 1 сферу действия Налогового кодекса определяют статьи 2, 3 и 5 Налогового кодекса. В статье 3 дается определение понятия «налоги»; в статье 2 определяется, что положения налогового кодекса должны применяться ко всем налогам, вводимым в действие в соответствии с Налоговым кодексом, а также к другим налогам, если иное не предусмотрено специальными законодательными актами; статья 5 запрещает включать вопросы налогов в другие законы. На первый взгляд, статьи несколько противоречат друг другу. Однако, если учитывать, что до введения в действие Налогового кодекса налоги могли устанавливаться отдельными законами, и с введением в действие Налогового кодекса часть из этих законов продолжает действовать, то все эти статьи в совокупности могут означать только одно:

Если обязательный платеж в бюджет отвечает понятию «налог», то он должен вводиться только поправками к Налоговому кодексу в соответствии с процедурой, предусмотренной статьей 5 Налогового кодекса. Налоги, введенные в действие другими нормативными актами до введения в действие Налогового кодекса, продолжают действовать до отмены соответствующего нормативного акта. Положения Налогового кодекса в части администрирования налогов должны распространяться и на эти налоги, если только иное не предусмотрено специальными законодательными актами.

Нормативные акты, установившие налоги, не вошедшие в Налоговый кодекс, будут рассмотрены при изучении темы настоящего курса «Налоговая система Кыргызской Республики».

Налоговый кодекс Кыргызской Республики во многом основывается на «Основах мирового налогового кодекса» (ОМНК), подготовленных сотрудниками Международной Налоговой Программы Гарвардского университета Уордом М. Хасси и Дональдом С. Любиком. Заинтересованные слушатели, ознакомившись с ОМНК, без труда обнаружат эти основы. Они обнаружат также, что в Налоговый кодекс Кыргызской Республики не включены некоторые положения ОМНК, без которых положения Налогового кодекса становятся непонятными.

Налоговый кодекс состоит из восьми разделов.

Раздел I содержит общие положения. Статья 9 раздела 1 «Понятия, используемые в Налоговом кодексе», содержит определения терминов, используемых в Налоговом кодексе. Важно помнить, что некоторые из этих определений сугубо специфические, и в других, помимо Налогового кодекса, документах, могут иметь иное значение. Поэтому изучение Налогового кодекса следует начинать с обзора статьи 9, и постоянно возвращаться к ней, изучая другие разделы Налогового Кодекса.

Раздел II «Администрирование» содержит нормы, регулирующие взаимоотношения субъектов налоговой системы: устанавливает обязанности налогоплательщиков, определяет условия возникновения налоговых обязательств, порядок их погашения, определяет штрафные санкции за ненадлежащее исполнение налогоплательщиками своих обязанностей и порядок их применения, порядок взыскания просроченных налоговых платежей, права и обязанности налоговой службы в процессе администрирования налогов. Именно этот раздел является предметом изучения на первом занятии.

Другие разделы Налогового кодекса - с третьего по восьмой, определяют виды налогов, уплачиваемых в Кыргызской Республике, устанавливают налогоплательщиков по этим налогам, объекты налогообложения, порядок исчисления налогооблагаемой базы, ставки налога, льготы и освобождения, сроки уплаты, а также некоторые особенности администрирования того или иного налога.

Налоговые обязательства.

определение налогового обязательства - регистрация налогоплательщиков - принципы исчисления и сбор налогов - налоговый период, сроки отчетов, сроки уплаты налогов -порядок выплаты задолженности по налогам - принудительное взыскание налогов -возврат налогов - предоставление информации о доходах.

Определение налогового обязательства (часть 63 статьи 9 НК)

Налоговым обязательством называется сумма обязательных платежей, которые налогоплательщик должен внести в бюджет в соответствии с Налоговым кодексом.

Налоговым обязательством называются также все обязательные действия налогоплательщика, предписанные ему налоговым кодексом.

Раздел Налогового Кодекса «Администрирование» устанавливает правила в отношении налоговых обязательств, в большинстве случаев общие для всех видов налогов. Вместе с тем следует иметь в виду, если специальными положениями Налогового Кодекса в отношении отдельного вида налога предусмотрены иные правила, то применяются данные правила.

Налоговый кодекс не определяет понятия «налогоплательщик», однако, содержание многих статей Кодекса позволяет определить это понятие как субъект, у которого возникли налоговые обязательства.

Регистрация налогоплательщиков.

Налоговые обязательства возникают у субъектов, которые в силу налогового законодательства являются плательщиками тех или иных налогов, т.е. лица, доходы/обороты которых облагаются налогами. Кроме того, отдельными статьями Налогового Кодекса установлено, что лица, не являющиеся плательщиками налогов, обязаны удерживать налог при выплате доходов другим лицам. Статья 17 Налогового Кодекса приравнивает таких лиц к налогоплательщикам. При удержании налогов при выплате доходов другим лицам у лиц, выплачивающих доход, также возникает налоговое обязательство.

В целях полного учета всех налоговых обязательств, которые возникают или могут возникнуть, Налоговый Кодекс установил систему регистрации налогоплательщиков. **Р е г и с т р а ц и я** налогоплательщика - это процедура присвоения налогоплательщику идентификационного налогового номера, и регламентируется она статьей 17 НК. Идентификационный налоговый номер присваивается налогоплательщикам, а также лицам, которые сами, не являясь

налогоплательщиками, в соответствии со статьей 50 Налогового кодекса и некоторыми другими статьями восьмого раздела Налогового кодекса, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налоги при выплате доходов другим лицам, или собирать налоги (например, налог на рекламу, курортный налог). Идентификационный налоговый номер налогоплательщика в соответствии с пунктом 13 ст.9 Налогового Кодекса означает регистрационный номер, присваиваемый облагаемым субъектам: физическим лицам - Социальным фондом Кыргызской Республики, юридическим лицам - Налоговой службой Кыргызской Республики.

Статья 17-1 предусматривает специальные нормы для регистрации нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное учреждение, и закрепляет, что юридическое лицо - нерезидент вправе осуществлять такую деятельность только путем создания юридического лица, либо регистрации филиала или представительства. Физическое лицо - нерезидент вправе осуществлять деятельность только в качестве частного предпринимателя или получить патент.

Практика показывает, что работники налоговой службы понимают 10-дневный срок, указанный в части 3 статьи 17 НК, как срок, в течение которого субъекты частного предпринимательства, юридические лица, постоянные учреждения иностранного юридического лица обязаны зарегистрироваться в качестве налогоплательщика, и начинают исчислять этот срок со дня регистрации в статорганах (частные предприниматели) или в Министерстве юстиции. Внимательно прочитав статью 17, вы убедитесь, что 10 дней - это срок, в течение которого Налоговая служба обязана выполнить процедуру регистрации и присвоить налогоплательщику ИНН, и исчисляется этот срок со дня подачи субъектом заявления о регистрации. Сроки, в течение которых субъект обязан подать заявление на регистрацию в качестве налогоплательщика, законом не оговорены. Очевидно, субъект должен пройти регистрацию и получить ИНН до того, как у него возникнут налоговые обязательства хотя бы по одному из налогов, т.е. до того момента, как он станет налогоплательщиком.

Ведение налогоплательщиком экономической деятельности без регистрации в ГНИ, как это предусмотрено статьей 17 НК, рассматривается Налоговым кодексом как правонарушение, за которое к налогоплательщику применяются санкции, предусмотренные статье 66 НК.

Исчисление и сбор налогов.

Налоговым кодексом установлено два основных принципа исчисления и сбора (уплаты) налогов:

- (1) самостоятельное исчисление налогоплательщиками налогов и самостоятельная уплата;
- (2) исчисление и удержание налога из дохода налогоплательщика у источника выплаты доходов.

(1) *Самостоятельное исчисление и самостоятельная уплата налогов налогоплательщиком.*

В большинстве случаев Налоговый кодекс устанавливает, что налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, и самостоятельно уплачивают налоги в сроки, установленные Законом. Таким образом, налоговое обязательство возникает у налогоплательщика как следствие его самостоятельных действий, предписанных Налоговым кодексом, по исчислению налога и предоставлению налоговому органу соответствующих деклараций, отчетов и расчетов. Однако, налоговое обязательство может

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

189

возникнуть или может измениться вследствие иных налоговых действий субъектов налоговых правоотношений.

К таким действиям относятся:

- а) внесение Налоговой службой исправлений в отчеты, расчеты и декларации (далее по тексту - налоговые отчеты), предоставленные налогоплательщиком. В соответствии со статьей 30 НК Налоговая служба, проверив налоговые отчеты, обнаружив в них ошибку, может внести исправления в сумму налогового обязательства, соответствующим образом уведомив об этом налогоплательщика;
- б) установление налогового обязательства Налоговой службой расчетным путем. В соответствии со статьей 30 Налоговая служба имеет право исчислить налоговое обязательство на расчетной основе, если налогоплательщик не предоставляет налоговые отчеты или не указывает в них свои налоговые обязательства. При этом налоговая служба обязана уведомить налогоплательщика о возникновении налогового обязательства;
- в) начисление Налоговой службой налогового обязательства в результате налоговой проверки.

(2) *Исчисление и удержание налога у источника выплаты дохода.*

В отдельных случаях обязанность исчисления и уплаты налога Налоговый кодекс возлагает не на лицо, получающее доход, а на лицо, выплачивающее доход. Эти случаи и порядок удержания налога установлены статьей 50 НК. В зависимости от того, как построено налоговое законодательство, налог, удержанный у источника выплаты дохода, может быть окончательным или первоначально начисленным. Например, подоходный налог с физических лиц считается окончательным, если работодатель удерживает налог из заработной платы работника, и работник не должен будет представлять налоговую декларацию.

Для того, чтобы налог, удержанный у источника выплаты дохода, мог считаться окончательным, налоговое законодательство должно предусматривать комплекс мер, обеспечивающих полноту взимания налога. В налоговом кодексе такие меры отсутствуют. В то же время, в Налоговом кодексе отсутствует требование ко всем физическим лицам, имеющим доход, предоставлять декларацию. Статья 24 требует предоставлять декларацию (отчеты, расчеты и другие документы) в случаях, если того требует Налоговый кодекс. В других статьях Налогового кодекса отсутствует императивная норма, устанавливающая обязанность каждого налогоплательщика предоставлять декларацию. Отсюда следует, что если по существу налог, удержанный у источника выплаты, является окончательным и не подлежит пересчету по истечении налогового периода, то налогоплательщик не должен предоставлять декларацию. Налог по существу будет окончательным лишь в том случае, если налогоплательщик в течение налогового года получал заработную плату только у одного работодателя и не имел других доходов.

Во всех других случаях первоначально начисленный у источника выплаты доходов налог подлежит корректировке, т.е. налогоплательщик должен предоставить декларацию, рассчитав в ней свое налоговое обязательство, а налог, удержанный у источника выплаты дохода, указать как налог, подлежащий зачету при окончательной уплате налога, т.е. уменьшить на эту сумму свое налоговое обязательство.

Часть вторая статьи 50 НК возлагает ответственность за правильное исчисление, удержание, своевременность и полноту перечисления в бюджет удержанного налога на лицо, выплачивающее доход. Отсюда следует, что с момента удержания налога у лица, удержавшего налог, возникает налоговое обязательство и ответственность за его правильное исчисление и уплату.

Более подробно положения статьи 50 по отношению к подоходному налогу с физических лиц будут рассмотрены при изучении соответствующего раздела Налогового кодекса.

Таким образом,

Налоговое обязательство возникает у субъекта, если в силу налогового законодательства он обязан уплачивать тот или иной налог, или удерживать налог при выплате дохода другим лицам. Субъект обязан самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, однако, в отдельных случаях, предусмотренных

Налоговым Кодексом, обязательство может быть начислено Налоговой службой с обязательным уведомлением налогоплательщика о возникновении обязательства.

Сроки налоговых обязательств (налоговый период, сроки отчетов, сроки уплаты налогов)

В принципе налоговые обязательства возникают у налогоплательщика в тот момент, когда появляются доходы или обороты, от которых производятся обязательные отчисления в бюджет. Так, получив доход, который облагается налогом, субъект сразу приобретает налоговое обязательство, которое заключается в том, что он должен будет исчислить налог, отчитаться в ГНИ и заплатить его.

Однако, налогоплательщик исчисляет налоги, группируя налоговые обязательства по периодам - налоговым периодам - установленным Налоговым кодексом для каждого налога. По истечению налогового периода налогоплательщик обязан в сроки, установленные Налоговым кодексом, исчислить налог, подготовить и представить в ГНИ отчет с результатами исчислений, и уплатить налог в установленные сроки.

Налоговый кодекс устанавливает предельные сроки предоставления отчетов и предельные сроки, к которым налог должен быть уплачен. По одним налогам эти сроки определены в разделе «Администрирование», по другим - в соответствующих разделах Налогового кодекса. Независимо от того, в каком разделе Налогового кодекса определяются сроки, мы будем их рассматривать при изучении каждого налога.

Тем не менее, в разделе «Администрирование» содержатся статьи, устанавливающие общие нормы для двух или более налогов.

Статьи 24 и 36 устанавливают обязанность налогоплательщика представить в Налоговую службу декларацию, отчеты, расчеты и другие документы. Содержание этих статей позволяет считать, что декларацией именуется документ, содержащий расчеты налогооблагаемой базы и суммы налога для налогообложения по налогу на прибыль с юридических лиц и подоходным налогом с физических лиц. Статьи 24 и 36 устанавливают, что:

налогоплательщики, уплачивающие налог на прибыль или подоходный налог с физических лиц, обязаны не чаще чем один раз в год предоставлять в Налоговую службу заполненную декларацию;

срок представления декларации - до 1 марта года, следующего за отчетным;

декларация представляется за налоговый период, равный налоговому году, который начинается с 1 января и заканчивается 31 декабря (смотрите определение в части 52 статьи 9).

Исключение составляют случаи, когда налогоплательщик завершает экономическую

деятельность в Кыргызской Республике (например, частный предприниматель прекращает свою деятельность, или постоянное учреждение иностранного юридического лица в Кыргызской Республике прекращает свою деятельность) или по причине ликвидации юридического лица.

Сроки предоставления отчетов и расчетов нормы раздела «Администрирования» не содержат, однако для каждого вида налога данные сроки установлены и будут рассмотрены в соответствующем разделе.

Что касается иных документов, то Налоговый Кодекс не дает определения данному понятию. Вместе с тем ст.25 НК содержит указание на необходимость предоставления информации о выплате дохода лицом, выплачивающим доход, Налоговой службе и лицу, получившему доход. Данная информация должна быть оформлена в письменной форме. В связи с этим можно предположить, что такая информация и является «иным документом», который указан в ст.25. Срок для ее предоставления установлен не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Статья 26 предоставляет возможность налогоплательщику продлить сроки предоставления декларации, если он по какой-то причине не смог это сделать своевременно.

Проблемный вопрос. Налогоплательщик ошибается, если он думает, что одновременно с отсрочкой предоставления декларации получает отсрочку по уплате налога, сумма которого будет определена в декларации. Налоговая служба считает, что продление срока представления декларации освободит налогоплательщика от штрафа за просроченное представление декларации, установленного статьей 64, но не отодвигает сроки уплаты налога. Утверждение весьма спорное. Посмотрим, например, статью 41 Налогового кодекса, которая гласит, что налогоплательщик (в данном случае - физическое лицо) уплачивает подоходный налог со дня представления декларации, но не позднее 10 марта года, следующего за отчетным. Если срок представления декларации законным образом продлен, то напрашивается логический вывод, что и срок уплаты налога продлевается автоматически.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

191

Статья 39 НК содержит общие положения по срокам уплаты налога и закрепляет, что налог подлежит уплате в срок, установленный законодательством. Это означает возможность установления срока для уплаты налога не только нормами Налогового Кодекса, но и иными нормативными актами. Кроме того, нормы данной статьи указывают место, где налог должен быть уплачен. Подоходный налог, земельный налог и местные налоги и сборы уплачиваются по месту экономической деятельности, остальные налоги - по юридическому адресу налогоплательщика.

Положения по срокам представления деклараций и уплате налогов содержатся также в других статьях раздела Налогового кодекса «Администрирование» - это статья 36 и статья 41. Сопоставление положений статьями 36, 39, 41 порождает ряд вопросов, найти ответы на которые невозможно, опираясь только на букву закона. Внимательно прочитайте выдержки из статей, помещенные в ниже в таблице.

Часть 2. Статьи 39. Окончательная сумма налога подлежит уплате вместе с представлением декларации (отчетов, расчетов и других документов).

Часть 1 статьи 36. Декларация о совокупном годовом доходе и произведенных вычетах представляется органам Налоговой службы по месту налоговой регистрации до 1 марта года, следующего за отчетным.

Статья 41. Налогоплательщик производит окончательный расчет и уплачивает подоходный налог со дня представления декларации о совокупном годовом доходе и произведенных вычетах за отчетный год, но не позднее 10 марта года, следующего за отчетным.

Если считать, что часть 2 статьи 39 устанавливает сроки уплаты налога, увязывая их со сроками предоставления декларации, то явно усматривается противоречие между положениями статьи 41 и положениями части 2 статьи 39 в отношении подоходного налога с физических лиц. Практическое применение сроков уплаты и сроков подачи деклараций происходит следующим образом:

Налоговая служба признает, что статья 41 распространяется только на подоходный налог с физических лиц. Физические лица подают декларацию в срок до 1 марта года, следующего за отчетным К налогоплательщику - физическому лицу, не представившему декларацию к указанному сроку, применяется санкция в соответствии с частью 1 статьи 64 НК. Налог должен быть уплачен не позднее 10 марта;

Юридические лица подают декларацию и уплачивают налог на прибыль в срок до 1 марта года, следующего за отчетным.

При прочтении статей, приведенных в таблице, возникает вопрос - может ли налогоплательщик предоставить декларацию ранее указанного срока, не уплатив к этому времени налог, сумма которого рассчитана в декларации? По отношению к подоходному налогу с физических лиц ответ на вопрос ясен благодаря статье 41. Налогоплательщик предоставляет декларацию в любое время, в течение периода с 1 января года, следующего за отчетным, по 1 марта этого же года, не уплатив налога. Что касается налога на прибыль юридических лиц, то, поскольку статья 41 на него не распространяется, то, очевидно, следует руководствоваться частью 2 статьи 39 и считать, что срок уплаты налога истекает в день представления декларации.

И отдельный вопрос - возникновение налогового обязательства и срок уплаты налога в случае, если налог удерживается у источника выплаты дохода. Как определено в статье 50, лицо, удерживающее налог, обязано перечислить налог в бюджет в течение 10 дней со дня удержания налога. Это означает, что датой возникновения налогового обязательства является *дата удержания налога*. При этом Налоговый кодекс не определяет, что следует понимать под датой удержания налога. Вниманию слушателей предлагается два варианта определения даты удержания налога.

Вариант первый - датой удержания считается дата начисления заработной платы. В момент начисления заработной платы работодатель начисляет два обязательства: обязательство по выплате суммы, причитающейся работнику и обязательство по уплате налога. Вариант второй - датой удержания считается дата выплаты работнику заработной платы. Второй вариант представляется наиболее логичным со всех точек зрения: во-первых, дата выплаты заработной платы фиксируется, поэтому от нее легко определить предельный срок уплаты налога. Дата же начисления заработной платы никакими нормативными документами не определена; во-вторых, налогоплательщик вправе в целях налогообложения определять свой доход кассовым методом, т.е. по дате фактического получения дохода (статья 29 Налогового кодекса).

Сроки уплаты налогов, установленные Налоговым кодексом, за исключением НДС на импорт и акцизного налога, могут быть продлены (статья 46). Продление сроков осуществляется по письменному заявлению налогоплательщика. Продление сроков уплаты осуществляет Налоговая служба. Продление сроков предоставляется только в том случае, если соответствующие органы, администрирующие налоги, будут убеждены, что налогоплательщик будет иметь реальную возможность уплатить налоги к новому сроку.

Продление сроков, уплаты налогов не освобождает налогоплательщика от уплаты процентов за просрочку; платежа, установленных статьей 63 Налогового кодекса, однако меры принудительного взыскания налогов, установленные Налоговым кодексом, в течение срока продления к налогоплательщику не применяются.

Все действия, связанные с определением и погашением налогового обязательства, налогоплательщик должен выполнять в строгом соответствии с Налоговым кодексом. Невыполнение налогоплательщиком требований Налогового кодекса влечет за собой применение к налогоплательщику финансовых санкций.

Налоговым кодексом в отношении каждого налога установлены сроки предоставления налоговых отчетов и сроки уплаты налога. Это два основных требования, связанных с налоговыми обязательствами, за неисполнение или ненадлежащее исполнение которых налогоплательщик несет ответственность.

Что такое налоговое действие? Налоговый кодекс использует термин «налоговое действие», но не дает ему определения. Автор настоящего пособия, упоминая в тексте этот термин, считает, что к налоговым действиям относятся любые действия в ходе администрирования налогов со стороны налоговой службы. Правильное определение этого термина имеет практическое значение для исполнения норм, предусмотренных статьей 21. На наш взгляд, нормы данной статьи устанавливают начало того срока, с которого налоговая служба вправе применить свои права, предусмотренные Налоговым Кодексом. Подтверждением такой позиции является закрепление в ст.21 правила, что срок налоговых действий начинается со дня следующего за днем установленного срока для предъявления декларации, отчетов и расчетов, уплаты налогов и платежей. Если обратиться к другим нормам Налогового Кодекса КР, то перечисленные действия (предъявление декларации, отчетов и расчетов, уплата налогов и платежей) являются обязанностью налогоплательщика. После совершения, либо не совершения им данных действий, могут быть применены меры, предусмотренные Налоговым Кодексом, возможность применения которых лежит на Налоговой службе.

Если налоговое обязательство налогоплательщика определено не самим налогоплательщиком, а Налоговой службой, срок исполнения таких обязательств устанавливается частью 3 статьи 30 Налогового кодекса - налогоплательщик обязан уплатить сумму начисленного налога не позднее срока, указанного в уведомлении.

Уведомление - это универсальный документ, которым Налоговая служба оповещает налогоплательщика о возникновении налогового обязательства или иных претензий к налогоплательщику со стороны Налоговой службы. Независимо от того, по какому поводу выдано уведомление, Налоговый кодекс требует, чтобы уведомление было правильно выписано и правильно вручено налогоплательщику. В противном случае, если уведомление имеет какие-либо недостатки, оно не будет иметь юридической силы (статья 20 НК). Порядок оформления уведомления определен статьями 37 и 19 НК, порядок вручения уведомления определен статьей 19 НК.

Строго говоря, вручение уведомления имеет смысл, если налогоплательщика необходимо оповестить о возникновении его налоговых обязательств, которые он сам не рассчитал и не продекларировал. Однако, практика применения статьи 64 НК «Штраф за просроченное представление деклараций и просроченные платежи» заставила Налоговую службу вручать уведомления даже в том случае, когда налогоплательщик представил требуемые налоговые отчеты. Часть вторая статьи 64 устанавливает штрафные санкции, если налогоплательщик не уплатил начисленную сумму налога на дату, указанную в уведомлении. Таким образом, если налогоплательщик сдал налоговый отчет в установленные сроки, но не уплатил налог в сроки, определенные Налоговым кодексом, данная штрафная санкция не может быть применена, если на сумму начисленного налога не выдано уведомление. В связи с этим в настоящее время Налоговая служба выдает уведомление по поводу каждого налога, самостоятельно начисленного налогоплательщиком. Сроки уплаты налога, указанные в таких уведомлениях, соответствуют срокам, установленным Налоговым кодексом.

Возврат налогов

По разным причинам сумма налога, уплаченная налогоплательщиком, может оказаться больше, чем сумма начисленного налога. Этот вопрос урегулируется статьей 45 НК.

Содержание пункта 1 части 1 статьи 45 позволяет считать, что задолженность по всем налогам рассматривается Налоговым кодексом как одно суммированное обязательство-налоговая служба обязана отнести сумму превышения по одному налогу на счет налогового обязательства по другим видам налогов. Отсюда следует, что в целях начисления санкций за просрочку платежа в виде процентов, предусмотренных статьей 63 НК, непогашенная часть обязательства по налогам должна подсчитываться как разница между суммой задолженности по одним налогам и суммой переплаты по другим налогам.

Если сумма уплаченных налогов превышает сумму всех начисленных налогов, то переплата является собственностью налогоплательщика и может быть использована тем или иным образом только по его распоряжению. Переплата может быть зачтена в счет будущих платежей, или возвращена налогоплательщику.

Налогоплательщик вправе обратиться с требованием о возврате переплаты в течение трех лет после окончания налогового периода (статья 38 НК).

Порядок выплаты задолженности по налогам

Определение понятия «задолженности по налогу» содержится в пункте 75 статьи 9 Налогового Кодекса. Согласно указанным нормам общая задолженность по налогу может складываться из задолженностей по основной сумме налога, процентам и штрафным санкциям по налогу, и любая другая задолженность в пользу бюджета. Статья 47 устанавливает, в каком порядке должна погашаться задолженность. Если налогоплательщик в своем поручении на уплату налога указывает, к какому конкретно налогу или виду санкций относится данный платеж, то ГНИ обязана исполнить его так, как указал налогоплательщик. Если взыскание налога осуществляется принудительно, или если налогоплательщик не указывает, к какому налогу или налоговому периоду относится платеж, то ГНИ обязана отнести уплату налога к любому виду начисленных налогов с наступившим сроком платежа, но в очередности, предусмотренной Налоговым кодексом. Существует разные мнения о порядке применения статьи 47. Методы, соответствующие этим мнениям, условно можно назвать «вертикальное применение» и «горизонтальное применение». Рассмотрим их на примере.

Принудительное взыскание налогов

Налог, не уплаченный в установленный срок, и признанный налогоплательщиком или судом, является задолженностью в отношении бюджета (статья 51 НК). Налоговая служба, действуя от имени государства, вправе изъять налог принудительно или обратиться в суд с требованием о ликвидации налогоплательщика как банкрота.

Принудительное взыскание задолженности по налогам может быть произведено следующими способами:

обращение взыскания к банковским счетам налогоплательщика, включая валютные счета (статьи 52 и 56 НК);

изъятие имущества налогоплательщика (статья 52);

взыскание импортных и экспортных товаров, принадлежащих налогоплательщику (статья 55);

взыскание сумм, причитающихся налогоплательщику, с третьих лиц.

Право Налоговой службы на взыскание денежных средств и имущества налогоплательщика с целью погашения задолженности по налогам, финансовым и иным санкциям наступает при условии, что задолженность признана самим налогоплательщиком или, если налогоплательщик оспаривает начисленные суммы в суде, после вынесения решения судом последней инстанции.

Общее правило для взыскания денежных средств и иного имущества - взыскание производится только по решению суда (часть 2 статьи 51 НК).

Денежные средства, хранящиеся на банковских счетах налогоплательщика, взыскиваются путем выставления налогового платежного требования к счетам в банке. Платежное требование является формой уведомления банка о наличии налоговой задолженности налогоплательщика и одновременно требованием о погашении этой задолженности за счет средств налогоплательщика, которыми располагает банк. При этом иностранная валюта, взысканная со счета

налогоплательщика, должна быть продана с аукциона, а налоговая задолженность погашена платежами в национальной валюте.

Направив уведомление работодателю, Налоговая служба обязывает работодателя погасить налоговую задолженность работника за счет средств, которые работник заработал или заработает в будущем. От изъятия освобождается суммы в размере 10-кратной минимальной заработной платы на самого работника и по 5 минимальных заработных плат на каждого иждивенца.

Если какое-либо лицо имеет долг налогоплательщику, то сумма долга может быть изъята с банковского счета третьего лица. Наличие долга должно быть признано третьим лицом. Очевидно, что долгом в смысле статьи 54 НК может считаться только прямой платеж, срок выплаты которого наступил (например, задолженность по исполненным договорам купли-продажи, выполнения работ, оказания услуг, задолженность по арендной плате, по займам, начисленным процентам по займам). К прямым платежам не может быть отнесена, например, задолженность по авансам, полученным третьей стороной от налогоплательщика в качестве предварительной оплаты поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Обратим внимание на часть вторую статьи 54 НК. Уведомление третьей стороны, распоряжающейся прямыми платежами налогоплательщика, о том, что с налогоплательщика взыскивается налоговая задолженность, *рассматривается как продолжающееся юридическое действие до полного погашения налоговой задолженности только в отношении сумм, выплачиваемых работнику работодателем.* Следует понимать, что соответствующие уведомления, направленные банкам, или третьим лицам, не квалифицируются как продолжающееся юридическое действие до полного погашения задолженности. Однако, положение п.5 части 1 статьи 28 заставляет усомниться в этом мнении. Что касается изъятия денежных средств с банковских счетов третьих лиц, то вопрос вообще остается открытым.

Налоговая служба должна уведомить налогоплательщика о намерении взыскания имущества через суд. Если в течение 30 дней после получения уведомления налогоплательщик не погасил задолженность, то Налоговая инспекция вправе обратиться в суд. Изъятию подлежит имущество, в отношении которого суд вынес решение о взыскании, независимо от того, кто обладает этим имуществом - сам налогоплательщик или третьи лица. Под термином «обладание», вероятно, следует понимать хранение, пользование и распоряжение третьими лицами имуществом, принадлежащего налогоплательщику на праве собственности. Третьи лица, обладающие имуществом налогоплательщика, в отношении которого вынесено судебное решение о взыскании, несут ответственность в порядке, предусмотренном частями 2-4 статьи 52 (рассмотрите демонстрационную задачу).

Не могут быть изъяты основные средства, используемые в экономической деятельности, стоимостью до 1000 минимальных месячных заработных плат и жилище налогоплательщика. Само по себе изъятие имущества не означает погашения налоговой задолженности. Имущество должно быть реализовано в открытом порядке (статья 53). После погашения за счет вырученных средств расходов по изъятию и реализации и налоговой задолженности, в связи с которой имущество изымалось, излишек средств возвращается налогоплательщику. Если вырученных сумм недостаточно для погашения расходов и задолженности, непогашенная часть налогового обязательства продолжает действовать.

Статья 55 НК предоставляет право Таможенной службе на основании уведомления, выданного Налоговой службой, осуществлять взыскание экспортных и импортных товаров, которые являются собственностью налогоплательщика, по решению суда, на величину задолженностей по налогам с последующей передачей товара Налоговой службе.

Представление информации о доходах

Налоговым обязательством налогоплательщика является обязанность представлять письменную информацию о доходах, выплаченных другому лицу (статья 25). Срок для ее предоставления установлен не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным. Кроме того, ст.27 наделяет Налоговую службу правом посредством составления обоснованного письменного уведомления потребовать от субъекта представления информации о совершенных экономических сделках этого субъекта с проверяемым налогоплательщиком.

До 27 декабря 1996 года в Налоговом кодексе существовало еще одно положение, требующее сообщения информации о доходах. Обратимся к тексту п.2 части 3 статьи 50, который исключен Законом КР от 27 декабря 1996 года № 66 : « в течение 30 дней после окончания налогового года представлять в Государственную налоговую инспекцию при Министерстве

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

195

Курс «Налоги и право», раздел «Налоги»

финансов справку, указывающую регистрационный номер налогоплательщика, фамилию, инициалы, сумму выплаченного дохода, подлежащего налогообложению, и общую сумму исчисленного, удержанного и перечисленного за отчетный год налога;». В настоящее время подобное положение отсутствует в статье 50, однако в упомянутой нами ст.25 НК КР требование о предоставлении информации о выплаченных доходах включено Законом № 200 от 28 августа 2003 года. За неисполнение данного обязательства на должностных лиц налогоплательщика налагается финансовая санкция в соответствии со статьей 68 НК.

Банки и другие финансово-кредитные учреждения, а также товарные и фондовые биржи обязаны предоставлять ГНИ информацию в соответствии со статьей 28 НК.

Ответственность налогоплательщика за правильность и своевременность исчисления, декларирования и уплаты налогового обязательства.

ответственность налогоплательщиков - ответственность должностных лиц - контроль за исполнением налоговых обязательств

Ответственность за нарушение требований Налогового кодекса несет:

- (а) налогоплательщик (лицо, прошедшее налоговую регистрацию);
- (б) должностные лица налогоплательщика.

(а) Меры ответственности налогоплательщика, предусмотренные налоговым законодательством.

налогоплательщик несет ответственность за правильное исчисление налогового обязательства, указанного в налоговых отчетах. Если налоговое обязательство занижено, то к налогоплательщику применяется финансовая санкция в размере 50 и 100% суммы заниженного налога, в зависимости от причины, повлекшей за собой занижение налога (статья 65 НК);

налогоплательщик несет ответственность за своевременное погашение налогового обязательства. Если сумма налога не уплачена в установленные сроки, налогоплательщику начисляются проценты за каждый день просрочки по день фактической уплаты налога. При этом общая сумма начисленных процентов не должна превышать 100 % просроченной задолженности (статья 63 НК).

Как понимать фразу «по день фактической уплаты налога»? Например, предельный срок уплаты налога - 1 марта. Налогоплательщик уплачивает налог 15 марта. Должны ли быть начислены проценты за день 15 марта? Практика такова, что за день, в котором налог фактически уплачен, проценты начисляются.

В дополнение к санкциям в виде процентов за несвоевременную уплату налогов применяется санкция в виде штрафа в размере 5% за каждый месяц, в течение которого имела место неуплата налога, или налог был не полностью уплачен (часть 2 статьи 64);

налогоплательщик несет ответственность за несвоевременное представление налоговых отчетов. В этом случае применяется часть 1 статьи 64.

Штрафные санкции, установленные статьей 64, должны в совокупности не превышать пределов, указанных в части 3 статьи 64 .

Штрафные санкции и проценты не суммируются с основной суммой долга, т.е. не увеличивают налогового обязательства по уплате налога (статья 62) Это положение очень важно, и оно означает, что неуплата налогоплательщиком процентов и штрафных санкций не влечет за собой новые штрафы и проценты.

налогоплательщик несет ответственность за воспрепятствование проведению налоговому расследованию, связанному с его налоговым обязательством (статья 67 НК.). Однако, мера ответственности определена настолько оригинально, что трудно придумать ситуации, когда административная санкция, предусмотренная статьей 67, может быть применена, а прецеденты не известны.

Отдельно рассмотрим нормы части 4 статьи 30 НК, которая определяет порядок применения штрафных санкций при обнаружении фактов неправильного исчисления налогов в ходе налоговой проверки. Вне зависимости от даты налоговой проверки, в результате которой обнаружены факты неправильного исчисления налогов, штрафные санкции применяются с момента допущения налогоплательщиком этих фактов, т.е. с даты возникновения задолженности перед бюджетом, если бы налогоплательщик исчислил налоговое обязательство правильно.

Часть 4 статьи 30 НК определяет период, за который налоговые обязательства могут быть исправлены в сторону увеличения или уменьшения в ходе налоговой проверки. Период начинается с даты последней проверки и заканчивается датой последующей проверки.

(б) Меры ответственности должностных лиц налогоплательщика.

Понятие «должностное лицо налогоплательщика», которое несет ответственность по налоговым правонарушениям, определено в части 3 статьи 68 НК. Ответственность наступает при невыполнении любых требований Налогового кодекса в отношении исполнения налогоплательщиком обязанностей. Мера ответственности - санкция в размере до 20 минимальных месячных заработных плат, но не более суммы налога, не удержанного, несобранного, неуплаченного или от уплаты которого должностное лицо уклонилось.

Ответственность должностных лиц за аналогичные деяния предусмотрена и Кодексом Кыргызской Республики об административной ответственности (статья 346). Этот же Кодекс определяет, что дела об административной ответственности по статье 346 рассматривают органы Государственной налоговой инспекции. Производство по делам об административных правонарушениях должно вестись по процедурам, определенным Кодексом об административной ответственности. Так, правонарушение должно быть оформлено протоколом, а наложение штрафа - путем вынесения постановления. Кодексом устанавливаются порядок обжалования постановления, порядок исполнения постановления, определяется давность исполнения постановления. Очевидно, что ссылка должна даваться на Кодекс об административной ответственности, а не на Налоговый кодекс. Дело в том, что Налоговый кодекс устанавливает ответственность должностных лиц, но не определяет процедуру ее реализации. Применение же к должностным лицам процедур, установленных Налоговым кодексом, будет противоречить кодексу, т.к. эти процедуры установлены по отношению к установлению правонарушений налогоплательщиков, но не их должностных лиц. Например, бухгалтер юридического лица - налогоплательщика сам не является налогоплательщиком, поэтому вызывает сомнение правомерность применения к штрафу, наложенному на бухгалтера в соответствии со статьей 68 НК процедур уведомления, взыскания и обжалования, установленных Налоговым кодексом.

Помимо ответственности должностных лиц налогоплательщика, установленной Налоговым кодексом, должностные лица несут уголовную ответственность за нарушение налогового законодательства в соответствии с Уголовным кодексом. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства предусмотрена также для физических лиц-налогоплательщиков, индивидуальных предпринимателей.

Контроль за исполнением налоговых обязательств.

Основным методом контроля за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств являются налоговые проверки (статья 13 НК). Цель налоговой проверки - проверка правильности отражения налогоплательщиком отчислений в Социальный фонд и налоговых обязательств, указанных в налоговых отчетах, или установление налогового обязательства, если налогоплательщик не декларирует его. Налоговый кодекс определяет органы, уполномоченные проводить налоговые проверки, ограничивает сроки проведения проверок, устанавливает их периодичность и определяет порядок оформления результатов проверки.

Единственными органами, уполномоченными проводить налоговые проверки, являются Комитет по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики и его органы (подразделения).

Проверка проводится не более чем один раз в год, причем годом следует считать период в 12 месяцев, прошедший со дня начала предыдущей проверки.

Проверку могут производить различные подразделения налоговой службы, однако, если одно из подразделений провело проверку, то это же или другое подразделение может посетить налогоплательщика с целью налоговой проверки не раньше, чем через 12 месяцев.

Срок проверки ограничивается 30 днями. Ограничение срока проверки - мера защиты налогоплательщика от неоправданно длительного вмешательства налоговых органов в его повседневную работу. Поэтому следует понимать, что проверка должна быть начата и закончена в это срок. При необходимости проверка может быть продлена не более, чем на 10 дней, но с разрешения руководства Налоговой службы.

Существуют другие законы, контроль за исполнением которых возложен на Государственную налоговую инспекцию. Так, Закон Кыргызской Республики «О применении

контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» возлагает обязанности контроля на Государственную налоговую инспекцию. При этом периодичность проверок, осуществляемых ГНИ с целью контроля за соблюдением требований закона, законом не устанавливается. Кодекс Кыргызской Республики об административной ответственности определяет ГНИ как орган, уполномоченный рассматривать дела об административных правонарушениях по статье 354 Кодекса, устанавливающей административную ответственность за занятие деятельностью без лицензии либо с нарушением лицензионных норм и правил.

Существует еще несколько законодательных актов, в ходе контроля за исполнением которых ГНИ может проводить определенные проверки. Так, Положением «О порядке проведения документальных проверок хозяйствующих субъектов уполномоченными должностными лицами Комитета по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики», утвержденным приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 10 апреля 2003 года N 118-п установлены виды проверок, проводимые Налоговой службой.

В случаях, строго ограниченных частью 3 статьи 13 НК, может быть проведена перепроверка за уже проверенный период.

Результаты проверки оформляются актом или справкой. Акт-это документ, фиксирующий наличие нарушений налогового законодательства. Справка составляется в случае отсутствия нарушений как документ, удостоверяющий факт проведения налоговой проверки. Общие процедуры проверки и составления акта (справки):

проверка производится уполномоченным лицом на основании письменного предписания руководителя ГНИ, содержание которого регламентируется частью 2 статьи 13 НК; действия уполномоченного лица в ходе проверки определяется частью 2 статьи 27. акт подписывается всеми участниками проверки, и вручается должностному лицу проверяющего субъекта, который должен ознакомиться с актом и подписать его. При отказе должностного лица от подписи в акте производится соответствующая запись.

Акт, составленный по результатам проверки уполномоченным на то лицом, является документом, фиксирующим правонарушение. Решение о начислении налогового обязательства и штрафных санкций на основании фактической информации, содержащейся в акте, принимает только руководитель Налоговой службы, и это решение доводится до сведения налогоплательщика путем вручения уведомления.

Отказ должностного лица налогоплательщика от подписи под актом налоговой проверки не имеет смысла. В случае несогласия с выводами, изложенными в акте, целесообразно сделать в акте соответствующую запись и подписать его, предупредив тем самым руководителя Налоговой службы о своем несогласии и намерении направить в его адрес возражения.

Налоговая проверка финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика - это основной способ получения информации о налогоплательщике, требующейся для контроля за соблюдением налогового законодательства. Дополнительно информация может быть получена: от субъекта, выплачивающего доход (ст.25); от субъекта, совершившего экономические сделки с налогоплательщиком (статья 27 часть 1). Для получения такой информации ГНИ обязана письменно запросить ее, указав в запросе, в связи с проверкой какого именно налогоплательщика запрашивается информация; от банка или другого финансово-кредитного учреждения (п.4 части 1 статьи 28) Любая информация, полученная от ГНИ о конкретном налогоплательщике из любых источников, носит конфиденциальный характер. Тайна сведений обеспечивается в соответствии со статьей 16 НК.

Порядок обжалования неправомерных действий и актов налоговых органов и их должностных лиц. Ответственность должностных лиц налоговых органов.

обжалование в административном порядке - обжалование в суде - ответственность должностных лиц ГНИ - ответственность государства за убытки, понесенные налогоплательщиком от неправомерных действий должностных лиц ГНИ-

Налоговый кодекс устанавливает право налогоплательщика на обжалование решений и других действий налоговых органов и их должностных лиц.

Обжалование решений Налоговой службы может осуществляться в административном и судебном порядке. Формулировка статьи 58 НК «Обращение в суд» предполагает обязательное досудебное рассмотрение споров по налоговым вопросам.

Порядок досудебного (административного) обжалования определен статьей 57 НК.

Статья 57 определяет, что досудебное обжалование осуществляется в Налоговой службе, при этом Налоговая служба, в соответствии с определением данным в ст. 10 НК, состоит из соответствующих подразделений Комитета по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики и его органов на местах. Налоговая служба построена иерархически, т.е. существуют нижестоящие органы и вышестоящие органы. Обжалование осуществляется в каждой последующей инстанции, если налогоплательщик не согласен с решением предыдущей инстанции (по крайней мере, так сложилась практика). Срок обжалования в каждой инстанции - 30 дней.

Содержание статьи 58 НК позволяет усомниться, что практика обязательного прохождения всех инстанций Налоговой службы верна. Статья 58 предоставляет налогоплательщику право выбора: обратиться в суд после того, как первый из нижестоящих органов Налоговой службы отклонит жалобу, выдав (или оставив в силе) уведомление, или же жаловаться по инстанциям и обратиться в суд после получения решения любого из вышестоящих органов.

Статья 57 устанавливает срок в 30 дней, в течение которого Налоговая служба обязана принять решение по жалобе и уведомить налогоплательщика о своем решении. При нарушении этого срока жалоба считается удовлетворенной.

В течение всего срока досудебного и судебного обжалования налоговое обязательство продолжает действовать (статья 60), и вступает в силу после вынесения решения органом последней инстанции. Сохранение действия обязательства в период обжалования означает, что в случае полного или частичного отклонения жалобы налогоплательщика в последней инстанции проценты за просрочку платежа будут начислены на сумму начислений, оставшихся в силу, за период, начиная с даты платежа, указанной в уведомлении. А вот производство по иску в суде о взыскании и конфискации приостанавливается на период, пока начисление обжалуется в досудебном порядке и в суде (статья 59 НК).

Статья 70 Налогового кодекса определяет случаи наступления ответственности должностных лиц ГНИ. Помимо имущественной, дисциплинарной и уголовной ответственности, которая предусматривается другими законами, устанавливающими ответственность за аналогичные деяния, к должностным лицам применяется финансовая санкция, установленная частью 3 статьи 70. Налогоплательщику компенсируются прямые убытки, понесенные им в результате неправомерных действий должностных лиц Налоговой службы. Примером прямых убытков могут служить издержки, понесенные налогоплательщиком при обжаловании решений по доначислению налогов (уплата государственных пошлин, наем адвокатов, консультации юристов, налоговых консультантов и др.).

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

199

Тесты по теме: Правовые аспекты функционирования налоговой системы Кыргызской Республики

1. **Налогоплательщик-физическое лицо, обязанный представлять декларацию о совокупном годовом доходе, представляет и уплачивает подоходный налог в срок:**
 - А. до 1 марта года, следующего за отчетным, представляет декларацию. К 1 марта сумма налога, указанная в декларации должна быть уплачена
 - Б. до 1 марта года, следующего за отчетным, представляет декларацию. Налог может быть уплачен в любое время, но не позже, чем 10 марта
 - В. до 10 марта представляет декларацию и уплачивает налог
 - Г. до 1 марта года, следующего за отчетным, но налог должен быть уплачен до даты представления декларации или вместе с декларацией
2. **Налогоплательщик-юридическое лицо, обязанное представлять декларацию по налогу на прибыль, представляет декларацию и уплачивает налог в срок:**
 - А. до 1 марта года, следующего за отчетным, представляет декларацию. К 1 марта сумма налога, указанная в декларации должна быть уплачена
 - Б. до 1 марта года, следующего за отчетным, представляет декларацию. Налог может быть уплачен в любое время, но не позже, чем 10 марта
 - В. до 10 марта представляет декларацию и уплачивает налог
 - Г. до 1 марта года, следующего за отчетным, но налог должен быть уплачен до даты представления декларации или вместе с декларацией
3. **Сотрудник налоговой инспекции, обнаружив арифметическую ошибку в налоговом отчете, пересчитал сумму налога, подлежащую уплате. Он может:**
 - А. внести изменения в начисления и сообщить об этом должностному лицу налогоплательщику по телефону
 - Б. внести изменения в начисления и сообщить об этом налогоплательщику письменным уведомлением
 - В. внести изменения в начисления и никак не оповещать об этом налогоплательщика
4. **В целях взыскания задолженности по налогам в сумме 100 тыс.сомов Налоговая служба в соответствии с решением суда изъяла у налогоплательщика основные средства, балансовая стоимость которого составляет 95 тыс.сомов. Оборудование было продано с аукциона и выручка от реализации составила 80 тыс.сомов, расходы по реализации - 1 тыс.сомов. За счет изъятия имущества была погашена задолженность по налогам в сумме:**
 - А. 80 тыс.сомов
 - Б. вся задолженность в сумме 100 тыс.сомов, т.к. изъятое имущество в целях погашения налоговой задолженности оценивается по балансовой стоимости, независимо от результатов аукциона
 - В. 79 тыс.сомов
5. **В ходе налоговой проверки Налоговая служба произвела доначисление налога и сообщила об этом налогоплательщику. Налогоплательщик не обжаловал решение, но и не уплатил налог в установленные в уведомлении сроки. Какое из нижеперечисленных первоочередных действий налоговой службы правомерно с точки зрения Налогового кодекса:**
 - А. налоговая служба направляет уведомление налогоплательщику о намерении взыскать в счет уплаты налога имущество налогоплательщика
 - Б. поскольку налогоплательщик, не обжаловав решение ГНИ, тем самым признал доначисленную сумму налога, ГНИ изымает имущество без решения суда
 - В. ГНИ выписывает налоговое платежное требование и направляет его в банк, в котором налогоплательщик имеет расчетный счет
 - Г. взыскивает иностранную валюту с валютного счета налогоплательщика
6. **Компания «А», нанимая работника, заключает контракт, согласно которому работник самостоятельно должен уплачивать подоходный налог с заработной платы, в связи чем компания не удерживала налог при выплате заработной платы и не перечисляла налог в бюджет, что установила ГНИ в результате налоговой проверки. Какое из нижеприведенных действий ГНИ соответствует положениям Налогового кодекса**

- (считайте, что работник работал только у одного работодателя в течение всего налогового года):**
- А. ГНИ проверит, уплатил ли работник налог. Если уплатил, то претензий к компании не будет, если не уплатил, то взыщет с компании сумму неуплаченного налога, а также проценты и штрафные санкции
 - Б. ГНИ не примет во внимание условия контракта и взыщет с компании сумму неуплаченного налога, а также проценты и штрафные санкции в любом случае, даже если у компании есть доказательство того, что работник уплатил налог правильно и в срок
 - В. ГНИ проверит, уплатил ли работник налог. Если не уплатит, то взыщет с работника сумму неуплаченного налога, а также проценты и штрафные санкции
- 7. Налогоплательщик обжалует уведомление о начислении налога в административном порядке, а затем в суде. Проценты согласно статье 63 будут начислены:**
- А. с даты окончания срока платежа, указанного в уведомлении по дату фактической уплаты, если жалоба налогоплательщика не будет удовлетворена
 - Б. за период обжалования проценты не начисляются. Начисление начинается с даты вынесения решения органом последней инстанции апелляции, если жалоба налогоплательщика не удовлетворена
 - В. за период обжалования проценты начисляются на всю сумму обязательства, даже если жалоба полностью удовлетворена
- 8. Налогоплательщик представил в ГНИ отчет по НДС с нарушением установленных сроков, в соответствии с которым должен был уплатить налог в сумме 100 тыс.сомов. ГНИ не выдало уведомление на эту сумму, посчитав, что налогоплательщик обязан самостоятельно исчислять НДС и уплачивать его в срок. Какие из нижеперечисленных финансовых санкций не могут быть применены к налогоплательщику, если он не**
- А. проценты, начисленные с даты окончания срока уплаты НДС по дате фактической уплаты
 - Б. штраф в размере 5% от неуплаченной суммы налога за каждый месяц, в течение которого неуплата имела место
 - В. штраф за просроченное представление отчета, установленный частью 1 статьи 64 НК
- 9. Представительство иностранного юридического лица не является плательщиком налогов в Кыргызской Республике, т.к. выполняет исключительно представительские функции. Представительство:**
- А. обязано регистрироваться в ГНИ, если оно выплачивает доходы другим лицам, с которых обязано удерживать налог в соответствии со статьей 50 НК
 - Б. обязано регистрироваться в ГНИ только в силу того, что прошло учетную регистрацию в Министерстве юстиции Кыргызской Республики
 - В. не обязано регистрироваться в ГНИ, даже если выплачивает доход другим лицам, с которых обязано удерживать налог в соответствии со статьей 50 НК
- 10. Периодичность налоговых проверок установлена Налоговым кодексом:**
- А. один раз в год, даже если не все налоги, налоговые периоды по которым истекли на дату проверки, были проверены
 - Б. чаще, чем один раз в год. Например, если налоговая проверка проведена в августе 2001 года, то исчисление налога на прибыль за 2001 год может быть проверено в марте 2002 года
 - В. периодичность налоговых проверок не регламентирована
- 11. Если уведомление вручено юридическому лицу одним из нижеперечисленных способов, то оно вручено неправильно, если:**
- А. доставлено курьером ГНИ по последнему зарегистрированному юридическому адресу и должностное лицо налогоплательщика расписалось в получении уведомления
 - Б. доставлено заказным письмом на имя должностного лица налогоплательщика
 - В. вручено должностному лицу налогоплательщика инспектором ГНИ в тот момент, когда должностное лицо пребывало в ГНИ

Финансируется USAID (Американское агентство по международному **развитию**)
201

Демонстрационные примеры

Задача 1. Налогоплательщик по состоянию на 5 июня 2001 года имеет следующую задолженность по налоговым платежам (все сроки и суммы условные, не вытекающие из расчетов и нормативных актов):

Вид налога и срок уплаты	Основная сумма долга	Проценты	Штрафы
Отчисления в ФЛЧС по сроку 25 апреля	10000	1000	500
Отчисления в ФЛЧС по сроку 20 мая	3000	400	150
НДС по сроку 1 мая	200000	500	200
НДС по сроку 1 июня	300000	300	100
Всего задолженность	513000	2200	950

Налоговая инспекция в соответствии с решением суда изъяла у налогоплательщика имущество и реализовала его в установленном законом порядке. Выручка от реализации за минусом расходов по изъятию и реализации составила 514000 сомов.

Вопрос: какие суммы задолженности будут погашены за счет выручки от реализации изъятого имущества?

«Вертикальный» метод

В первую очередь погашается задолженность по всем налогам, на что будет направлено 513000 сомов. Затем погашаются проценты по любому из налогов, на что будут направлены оставшиеся 1000 сомов.

В результате за счет выручки будет погашена вся задолженность по налогам и часть задолженности по процентам. Останется непогашенной сумма задолженности: 1200 сомов - проценты, 950 сомов - штрафы. Всего остаток задолженности 2150 сомов.

«Горизонтальный» метод

Погашается налог с наиболее ранним сроком уплаты, затем проценты, затем штрафы по этому налогу. После погашения всей суммы задолженности по платежам по первому налогу погашается следующий по сроку налог, проценты и т.д.

Из выручки в 514000 сомов будут погашены:

*Налог, проценты и штрафы по налогу по сроку 25 апреля - 11500
 Налог, проценты и штрафы по сроку 1 мая - 200700
 Налог, проценты и штрафы по сроку 20 мая - 3550
 Налог по сроку 1 июня - 298250
 Всего направлено на погашение - 514000*

Остается непогашенной сумма задолженности 2150 сомов, в том числе: налог по сроку 1 июня - 1750 сомов, проценты и штрафы 400 сомов.

Задача 2. Компания «А» передала компании «Б» по договору комиссии товар, стоимость которого по балансу компании «Б» составляет 100 тыс. сомов. Компания А имела задолженность перед бюджетом по налогам, в связи с чем по решению суда взыскание обращено на имущество, принадлежащее компании «А», в том числе и на имущество (товары), находящиеся в распоряжении компании «Б». Для упрощения примера предположим, что компания «А» не имеет какой-либо задолженности перед компанией «Б», связанной с этим имуществом.

Компания «Б» отказалась передать товар ГНИ. Каковы последствия этого отказа?

В случае отказа добровольно передать имущество ГНИ, у компании возникает задолженность перед бюджетом на сумму 100 тыс. сомов (смотрите часть 3 статьи 52). Это имущество будет арестовано и изъято, т.к. в отношении его имеется решение суда об изъятии. Имущество будет реализовано в установленном законом порядке, и обязательство скорректировано на сумму, равную полученной за счет взыскания, и тут оно погашено.

Если компания «Б» соглашается с требованием ГНИ и передает ей имущество, то она не будет иметь каких-либо обязательств перед компанией «А» на сумму, равную стоимости переданного имущества.

Тема 2: Налоговая система Кыргызской Республики.

бюджетное устройство - общереспубликанские налоги - местные налоги-

Налоги - это финансовый рычаг, обеспечивающий перераспределение доходов в пользу государства с целью финансирования общественных (государственных) расходов. Финансирование государственных расходов производится посредством составления и исполнения Государственного бюджета Кыргызской Республики. Эта важнейшая функция государства осуществляется в соответствии с Законом Кыргызской Республики «Об основных принципах бюджетного права в Кыргызской Республике» от 11 июня 1998 года № 78. Закон определяет построение бюджетной системы в Кыргызской Республики, состав доходов и расходов государственного бюджета, распределение доходов между бюджетами разных уровней.

Бюджетную систему Кыргызской Республики составляют самостоятельные республиканский и местные бюджеты, включаемые в государственный (консолидированный) бюджет Кыргызской Республики. Республиканский бюджет составляется и исполняется Правительством Кыргызской Республики, местные бюджеты - местными государственными администрациями, органами местного самоуправления и айыл окмоту. Республиканский бюджет рассматривается и утверждается Жогорку Кенешем, местные бюджеты - местными кенешами. Республиканский бюджет ежегодно утверждается Законом о республиканском бюджете. Этот закон уполномочивает Правительство Кыргызской Республики, местные государственные администрации, органы местного самоуправления и айыл окмоту на осуществление расходов и принятие обязательств.

Государственный (консолидированный) бюджет формируется Министерством финансов Кыргызской Республики путем суммирования утвержденных в установленном порядке бюджетов, входящих в бюджетную систему. Государственный (консолидированный) бюджет является основным финансовым планом образования и использования фонда денежных средств, и представляет собой сметы доходов и расходов соответствующих органов государственной власти.

Республиканский и местные бюджеты являются" самостоятельными бюджетами. Основой самостоятельности бюджетов является наличие установленных законодательством собственных источников доходов у всех звеньев бюджетной системы.

Доходы государственного бюджета образуются преимущественно за счет поступлений прямых и косвенных налогов , и других доходов.

В Кыргызской Республике взимаются ***общегосударственные налоги и местные налоги.***

Общегосударственные налоги - налоги, по которым ставки, объекты налогообложения, налогоплательщики, методы сбора определяются Налоговым кодексом.

Местные налоги - налоги, применяемые местными кенешами в соответствии с положениями Налогового кодекса.

Общегосударственные налоги могут поступать как в республиканский, так и в местные бюджеты. Распределение поступлений общегосударственных налогов между республиканским и местными бюджетами устанавливается ежегодно Законом о республиканском бюджете.

Совокупность мер по обеспечению сбора средств, поступающих в государственный бюджет в виде налогов, составляет понятие «налоговая система».

Современная налоговая система Кыргызской Республики.

- налоговое законодательство - органы, администрирующие налоги- регистрация налогоплательщиков- сбор налогов- информационное обеспечение налогоплательщиков-

Налоговое законодательство. Если выстроить звенья налоговой системы по ранжиру, то самым первым звеном является налоговое законодательство.

Основным законом, регулирующим налогообложение в Кыргызской Республике, является Налоговый кодекс. Часть общих положений налогового кодекса определяет, что Налоговый кодекс является сводом законоположений по всем налогам, и что вопросы налогов не могут включаться в другие законы. Исключения составляют вопросы:

- *налогообложение субъектов свободных экономических зон.* Статья 1 Налогового кодекса определяет, что особенности налогообложения субъектов свободных экономических зон (СЭЗ) регулируются соответствующим законом о СЭЗ;
- *налогообложение субъектов малого предпринимательства.* Налоговый кодекс также, как и в случае с СЭЗ, отсылает в вопросах налогообложения к соответствующему Закону. В настоящее время отдельного закона для субъектов малого предпринимательства не существует, следовательно, налогообложение осуществляется на общих основаниях, определенных Налоговым кодексом;
- *налогообложение по налогу на прибыль предприятий с иностранными инвестициями.* Статья 112 Налогового кодекса определяет, что налог на прибыль зарегистрированных предприятий с иностранными инвестициями взимается в соответствии с Законом об иностранных инвестициях;

Деятельность субъектов СЭЗ регулируется Законом Республики Кыргызстан «О свободных экономических зонах в Республике Кыргызстан» от 16 декабря 1992 года № 1076-ХП. В свободных экономических зонах устанавливаются особые правовые режимы, предусматривающие льготы в области внешнеэкономической и хозяйственной деятельности. В частности, в СЭЗ действует особый таможенный режим; субъектам СЭЗ предоставляются льготы по налогообложению. Особенности налогообложения субъектов СЭЗ рассмотрим позже в отношении к каждому налогу.

Закон Кыргызской Республики «Об инвестициях в Кыргызской Республике» от 27 марта 2003 года №66, который действует в настоящее время, не устанавливает каких-либо налоговых льгот для предприятий с иностранными инвестициями. Таким образом, юридические лица -предприятия с иностранными инвестициями, облагаются налогами в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики. Исключение составляют в соответствии со ст.23 данного Закона иностранные инвесторы, зарегистрированным в Кыргызской Республике до вступления в силу настоящего Закона. На них распространяются льготы, предусмотренные частью первой статьи 20 и статьей 23 Закона Кыргызской Республики «Об иностранных инвестициях в Республике Кыргызстан» от 28 июня 1991 года N 536-ХП с изменениями и дополнениями от 7 мая 1993 года и 28 июля 1995 до истечения их срока действия.

Выше перечислены Законы, к которым отсылает Налоговый кодекс. Однако, на сегодняшний день продолжают действовать законы, устанавливающие налоги, которые были введены до введения в действие Налогового кодекса, и с его введением не были отменены. Возникает вопрос: если Налоговый кодекс является сводом законоположений по всем налогам на территории Кыргызской Республики, то как относиться к налогам, не включенным в Налоговый кодекс, и установленными отдельными законами, к которым в Налоговом кодексе нет отсылки?

Обратимся к статье 2 Налогового кодекса. Содержание данной статьи позволяет считать, что другие налоги, не включенные в Налоговый кодекс, имеют право на существование. Положения Налогового кодекса по отношению к ним должны применяться постольку, поскольку это допускают соответствующие отдельные законы. Речь идет о следующих законах и соответствующих налогах:

Закон «О налогах с предприятий, объединений и организаций», глава УП «Налог за пользование автомобильными дорогами общегосударственного, республиканского и местного значения на территории Кыргызской Республики»;

Закон «Об отчислении средств для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций в Республике Кыргызстан»;

После даты введения в действие Налогового кодекса другие законы, содержание вопросы налогов, приниматься не могут (часть 2 статьи 5 НК), если только сам Налоговый кодекс не предполагает наличие таких законов. Например, статья 163 НК определяет порядок принятия ставок акцизного налога-ставки принимаются отдельным законом.

Источником налогового права в Кыргызской Республике являются также межгосударственные договоры и иные акты. Налоговый кодекс (статья 6) провозгласил приоритетность межгосударственных договоров перед положениями Налогового кодекса. Межгосударственные акты, содержащие вопросы налогообложения, не являются предметом настоящего курса. Отдельные из них будут упомянуты и рассмотрены в качестве примеров при изучении тех или иных налогов. Однако, профессиональный бухгалтер, должен помнить о возможном наличии таких актов, имеющих отношение к той сфере экономики, в которой он

работает, и изучить их, т.к. положения этих актов могут существенно отличаться от положений налогового законодательства Кыргызской Республики.

Реализация требований законов, устанавливающих налоги, весьма затруднена, а иногда и просто невозможна без дополнительного и подробного описания особенностей и процедур их применения. Статья 8 Налогового кодекса определяет, что Министерство финансов Кыргызской Республики обязано издавать инструкции по реализации требований Налогового кодекса. Инструкции имеют силу только после утверждения Правительством Кыргызской Республики.

Точно также Закон «Об отчислении средств для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций ...» не содержит положений по порядку сбора отчислений, а предоставляет Правительству Республики полномочия по определению такого порядка. Инструкции, утверждаемые Правительством, входят в систему нормативных актов Кыргызской Республики. Требования к нормативным актам, издаваемым органами исполнительной власти, определяются Законом Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» от 1 июля 1996 года № 34.

Во-первых, эти нормативные акты издаются только в пределах полномочий, предоставленных Конституцией и законами.

Во-вторых, с ними должны соответствовать Конституции, а также иным нормативным актам, имеющим по сравнению с ними более высокую юридическую силу. В случае противоречия нормативных актов, издаваемых Правительством Кыргызской Республики с законом - действует закон Кыргызской Республики (Статьи 2 и 6 Закона «О нормативных правовых актах...»)

Таким образом, инструкции, издаваемые во исполнение Налогового кодекса и других законов, не должны противоречить закону.

В свете данного положения законодательства становится ясно, что по отношению к инструкциям понятие «вступление в силу» весьма условное, т.к. не имеет какого-либо практического значения. Когда бы инструкция не была издана, она должна соответствовать закону.

При рассмотрении отдельных видов налогов будут рассмотрены также существующие инструкции о порядке уплаты этих налогов, и отмечены явные противоречия закону, если они существуют.

Как уже упоминалось выше, Налоговый кодекс устанавливает, что в Республике взимаются общегосударственные и местные налоги, причем в статье 3 НК сказано, что местные налоги *применяются* местными кенешами. Возникает вопрос - каковы полномочия местных кенешей при применении местных налогов? Ответ на этот вопрос содержится в разных частях Налогового кодекса :

местные налоги и сборы вводятся решениями районных и городских органов самоуправления - местными кенешами (статья 201);

местные кенешы могут применять только те местные налоги и сборы, которые предусмотрены налоговым кодексом (статья 205); при этом ставки налога, установленные местными кенешами, не могут превышать ставок, установленных соответствующими статьями НК;

местные кенешы могут предоставлять льготы по местным налогам в соответствии со статьей 206 НК;

порядок исчисления и уплаты местных налогов и сборов определяется местными государственными администрациями, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом (пример - статья 196).

Таким образом, Налоговый кодекс уполномочивает органы местного самоуправления и местные государственные администрации на принятие нормативных правовых актов, регулирующих применение местных налогов, налагая при этом определенные ограничения. Решения и постановления органов местного самоуправления и органов местных государственных администраций не должны противоречить Налоговому кодексу.

Органы, администрирующие налоги.

Органами, выполняющими функции по реализации требований налогового законодательства, являются:

Налоговая служба - по всем налогам, за исключением НДС на импорт и акциз на импорт товаров;

Государственная таможенная инспекция при Министерстве финансов Кыргызской Республики

- по НДС на импорт и акциз на импорт товаров.

Налоговая служба состоит из соответствующих подразделений Комитета по доходам и его органов на местах - налоговых инспекции г.Бишкек, областей, а также районных и городских без районного деления инспекций. Государственная налоговая инспекция является, структурным подразделением Комитета по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики, государственные налоговые инспекции по областям, городам и районам в городах подчиняются вышестоящим налоговым инспекциям. Функции Налоговой службы, права и обязанности при исполнении функций по администрированию определяются Налоговым кодексом.

Государственная таможенная инспекция при Министерстве финансов при администрировании налогов на импорт также должна руководствоваться Налоговым кодексом.

Регистрация налогоплательщиков.

Важным условием функционирования налоговой системы и обеспечения ее главной функции - сбора налогов, является система налоговой регистрации налогоплательщиков. Налоговый кодекс предусматривает сплошную регистрацию всех налогоплательщиков с присвоением им идентификационного налогового номера из единого реестра Кыргызской Республики, который должен указываться в любом документе, используемом в целях исполнения требований Налогового кодекса (статья 17 НК).

В дополнение к регистрации с целью присвоения идентификационного налогового кода, в соответствии со статьями 128 и 129 Налогового кодекса субъекты проходят регистрацию как плательщики НДС. При этом ГНИ обязана выдать субъекту регистрационное свидетельство, где должна быть указана, наряду с ИНН, дата вступления в силу регистрации.

Сбор налогов.

Налоговым кодексом предусмотрено несколько методов сбора налогов:
самостоятельное исчисление и уплата налога зарегистрированным налогоплательщиком;
исчисление и удержание налога лицом, выплачивающим доход другому лицу источника выплаты дохода;
исчисление и сбор налога третьими лицами, не являющимися лицами, выплачивающими доход;
уплата налога самим налогоплательщиком в виде фиксированной платы (патент).

Большинство налогов исчисляется и уплачивается налогоплательщиками самостоятельно. Разновидностью этого метода является уплата налогов в форме внесения фиксированной платы за патент (часть 4 статьи 39 НК). Патент - это документ, выдаваемый Налоговой службой, удостоверяющий уплату соответствующих налогов и право налогоплательщика на занятие определенным видом экономической деятельности (часть 57 статьи 9 НК). Обратимся к тексту статьи 39 НК, предусматривающей такую форму уплаты налога. Статья устанавливает, что налог *может* уплачиваться в виде платы за патент, но не определяет, какие виды налогов и при каких условиях могут уплачиваться в виде фиксированной платы, и не делегирует соответствующие функции органам исполнительной власти. Следует понимать, что это должно быть предусмотрено статьями налогового кодекса, устанавливающими порядок уплаты того или иного налога. Однако, ни одна статья Налогового кодекса, кроме статьи 39 и статьи 9, не упоминает о патентах. Таким образом, Налоговый кодекс провозгласил возможность уплаты налогов в форме платы за патент, но не предусмотрел механизма ее реализации, без чего норма статьи 39 не может применяться.

Указом Президента от 30 июля 1996 года № УП-244 «О мерах по пополнению доходов государственного бюджета» введена упрощенная форма декларирования доходов физических лиц и уплаты подоходного налога на патентной основе по отдельным видам деятельности, определяемым Правительством Кыргызской Республики.

Правительство своим постановлением от 12 августа 1996 г № 378 утвердило Порядок декларирования физическими лицами доходов и уплаты подоходного налога на виды деятельности, осуществляемые на патентной основе, и выдачи патентов, в соответствии с которым физические лица, занимающиеся определенными видами экономической деятельности, могут на добровольной основе уплачивать подоходный налог с физических лиц в форме платы за патент, а также Перечень видов предпринимательской деятельности, осуществляемых физическими лицами

на патентной основе. Этим же постановлением определено, что условия выдачи патентов разрабатывает и утверждает Государственная налоговая инспекция при Министерстве Финансов. ГНИ, приказом от 28 ноября 1997 года № 153 утвердила Условия выдачи, использования и отзыва патентов..., а также размеры платы за патент на 2001 год.

Статья 39 в последней редакции предусматривает, что уплата налогов по отдельным видам экономической деятельности производится в обязательном порядке на патентной основе, причем перечень видов деятельности, подлежащих обязательному налогообложению на патентной основе, и порядок определения стоимости патента утверждается Законодательным собранием Жогорку Кенеша.

Метод сбора налогов лицами, выплачивающими доход, определяется статьями 50 и 109 Налогового кодекса. В лекции к предыдущей теме говорилось о том, что суммы налогов, исчисленных и удержанных лицом, выплачивающим доход, могут быть окончательными и предварительными. При удержании налога у источника выплаты налоговые обязательства возникают как у налогоплательщика (если налог предварительный), так и у лица, выплачивающего доход.

Статья 50 предусматривает удержание подоходного налога с физических лиц, налога на дивиденды и проценты, налога на прибыль юридических лиц - нерезидентов, получающих доходы из источника дохода в Кыргызской Республике (учитываем положения статьи 109).

Налоги, удерживаемые с физических лиц лицом, выплачивающим доход, могут быть окончательными, если только физические лица на протяжении налогового периода получали заработную плату, пенсию только из одного источника выплаты.

Налог на доходы из источника в Кыргызской Республике, получаемый юридическими лицами-нерезидентами, облагаемые в соответствии со статьей 109 НК, являются окончательными, и декларированию не подлежат.

Налог, удержанный с процентов, выплаченных юридическим лицам, является окончательным и декларированию не подлежит (статья 108).

При сборе некоторых местных налогов применяется метод, когда налоги собирают третьи лица, не являющиеся налогоплательщиками или лицами, выплачивающими доход. При применении этого метода уплаченный налог, как правило, является окончательным, и этим налоговое обязательство налогоплательщика исчерпывается, но возникает налоговое обязательство у третьего лица, не являющегося налогоплательщиком. Например, курортный налог. Налогоплательщиками являются физические лица, пребывающие в курортные местности, а обязанность взимания и перечисления курортного налога возложена на администрации санаториев и домов отдыха.

Совокупность мер по обеспечению указанной цели составляет понятие «налоговая система».

Тесты по теме: Налоговая система Кыргызской Республики.

1. **В Налоговый кодекс включены:**
 - А. Все налоги, взимаемые на территории Кыргызской Республики
 - Б. Все налоги, кроме местных налогов и сборов
 - В. Некоторые налоги установлены отдельными законами
 - Г. Только те налоги, администрирование которых осуществляет налоговая служба
2. **В настоящее время любые налоги на территории Кыргызской Республики могут быть введены, отменены, или внесены какие-либо изменения в порядок их исчисления и взимания:**
 - А. Постановлением Правительства Кыргызской Республики;
 - Б. Жогорку Кенешем Кыргызской Республики;
 - В. Местными Кенешами на подведомственной им территории;
 - Г. Министерствами и другими государственными ведомствами
3. **В соответствии с Налоговым кодексом, субъект обязан подать заявление на регистрацию в качестве налогоплательщика в срок:**
 - А. В течение 10 дней с даты государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя
 - Б. Конкретный срок для этого действия Налоговым кодексом не установлен
 - В. Может не регистрироваться до тех пор, пока не наступит срок представления хотя бы одного из налоговых отчетов
4. **Органы, администрирующие налоги:**
 - А. Налоговая служба - по всем налогам, за исключением НДС на импорт и акциз на импорт товаров
 - Б. Государственная таможенная инспекция при Министерстве финансов Кыргызской Республики - по НДС на импорт и акциз на импорт товаров
 - В. Социальный фонд
 - Г. Ответы а) и б)
5. **Налогоплательщик-физическое лицо, в налоговом году имел доход только в виде заработной платы. Он может не подавать декларацию и не пересчитывать налоговое обязательство, если:**

(отвечая на этот вопрос, имейте в виду, что работодатели добросовестно выполняют требование статьи 50 НК).

 - А. на протяжении всего налогового года у него был только один работодатель, выплачивающий доход
 - Б. на протяжении налогового года он работал у нескольких работодателей одновременно, и все они представили ему информацию о том, что налог удержан
 - В. на протяжении налогового года он не работал у нескольких работодателей одновременно, но дважды менял место работы

Тема 3: Косвенные (потребительские) налоги. Налог на добавленную стоимость.

Определение понятия «косвенные (потребительские) налоги.

Косвенные (потребительские) налоги - это налоги на товары, работы и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу, непосредственно не связанные с доходами или имуществом налогоплательщика (ст.9 ч.54 РЖ КР). Данное определение позволяет сделать **т р и** важных вывода для правильного понимания ряда вопросов налогообложения:

косвенные налоги, включенные в стоимость товаров, работ и услуг, не увеличивают доходы поставщиков товаров, работ, услуг;
косвенные налоги взимаются с потребителей в процессе реализации товаров, работ, услуг; плательщиками косвенных налогов, полученных с потребителей, являются поставщики товаров, работ, услуг

В Кыргызской Республике взимается три вида налогов, отвечающих определению «косвенные»:

);
налог на добавленную стоимость; акцизный налог; налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж.

Налог на добавленную стоимость.

(- **сфера действия НДС - облагаемые поставки - освобожденные поставки; освобожденный импорт - облагаемые субъекты - облагаемая стоимость поставок - облагаемая стоимость импорта- ставки налога на добавленную стоимость; нулевая ставка - метод учета НДС; дата налогового обязательства - зачет налога на добавленную стоимость - возмещение НДС из бюджета - сбор налога - органы, администрирующие НДС-**).

НДС как косвенный налог увеличивает цену товаров (работ, услуг). Из вышесказанного следует, что НДС оплачивает конечный потребитель, т.е. те субъекты, которые не используют товары (работы, услуги) для производства товаров (работ, услуг). Те же субъекты, которые, в свою очередь, осуществляют облагаемые поставки, имеют право на возмещение НДС, уплаченного поставщикам, за счет суммы НДС, полученного с потребителя. Таким образом, НДС является налогом на расходы потребителей.,

Сфера действия НДС. Облагаемые поставки.

Сфера действия НДС определена в статье 116 НК КР. Посредством уплаты НДС в бюджет изымается часть стоимости всех *облагаемых НДС поставок* на территории Кыргызской Республики, включая облагаемые *импортные поставки* в Кыргызскую республику. Отсюда следует, что (1) *поставка является облагаемой НДС, если местом поставки является территория Кыргызской Республики, или товары импортированы в Кыргызскую Республику,*

Положения части 32 статьи 9 НК КР, а также части 38 статьи 9 НК КР позволяют определить, что (2) *поставки товаров являются облагаемыми как в случае поставки за компенсацию (оплату), так и бесплатные. Поставки работ и услуг являются облагаемыми, если они предоставляются за компенсацию (оплату).*

Поставки относятся к облагаемым, если (3) *субъекты, предоставившие их, являются облагаемыми субъектами (часть 32 статьи 9 НК КР).*

Некоторые поставки, отвечающие всем вышеперечисленным признакам облагаемых поставок, (4) *не являются облагаемыми в силу статьи 138 Налогового кодекса. Данные поставки определяются как освобожденные.*

(5) *Передача права на осуществление экономической деятельности в порядке, определенном статьей 133 Налогового кодекса, не является поставкой.* Налоговый кодекс определяет, что объектом налогообложения по НДС является облагаемый импорт, и не делает акцента на том, что это исключительно импорт товаров. Учитывая положения статьи 116 НК КР, можно предполагать, что НДС на импорт может облагаться как импорт товаров, так и импорт услуг. Однако, если в Кодексе имеется определение «импорт товаров» (часть 14 статьи 9), то понятие «импорт услуг» отсутствует, хотя это определение может быть далеко неоднозначным. Тем не менее, достаточно логичным будет **считать**, что, (6) *если какой-либо договор или иной акт,*

имеющий приоритет над

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

209

положениями Налогового кодекса, содержит понятие «импорт услуг» и увязывает это понятие

с НДС, то НДС на импорт услуг может иметь место.

Поставки товаров, работ и услуг являются облагаемыми по НДС, если:

- (1) местом поставки товаров является территория Кыргызской Республики;
- (2) товары поставляются за плату и бесплатно, а работы и услуги - за плату;
- (3) поставки осуществляются облагаемыми субъектами;
- (4) поставки не относятся к освобожденным;
- (7) поставки не являются следствием передачи права на осуществление экономической деятельности

Кроме того, НДС облагается импорт товаров и услуг в Кыргызскую Республику, за исключением освобождений в соответствии со статьями 147 НККР. Рассмотрим термины, относящиеся к поставкам. *Товары, работы и услуги.*

Данные термины в Налоговом кодексе не определены, однако общий смысл других статей Налогового кодекса, а также общепринятый смысл данных терминов позволяет определить, что для целей НДС термин «товары» означает материальную собственность, как движимую, так и недвижимую, отличную от денег и их эквивалентов; термин «работы и услуги» включает все, имеющее стоимость, кроме товаров и денег. *Поставка*

По отношению к товарам термин «поставка» определяется Налоговым кодексом как отгрузка товаров (продажа, дарение, приобретение субъектом облагаемых товаров для личных целей) лицом, осуществляющим экономическую деятельность. Определение не слишком удачное, т.к. слово «отгрузка» скорее технический термин, означающий погрузку товаров на транспортные средства, нежели экономический. Но, учитывая пояснение, помещенное в скобках можно определить поставку товаров как любое отчуждение товаров собственником.

К поставке товаров относится также снабжение электроэнергией, газом, теплом, рефрижераторными и кондиционерными услугами (статья 131 НК).

По отношению к работам и услугам термин «поставка» означает выполнение работ или оказание услуг, предоставление права на использование товаров или нематериальной собственности без отчуждения. К услугам относится предоставление материальной собственности в аренду или другое предоставление права пользования ею, продажа, предоставление в пользование нематериальных активов, на которые поставщик имеет право собственности (патенты, авторские права, торговые знаки, программное обеспечение и другая информация, и т.д.).

Классификация поставок на поставки товаров и на поставки услуг очень важна, т.к. бесплатная поставка услуг в отличие от бесплатной поставки товаров не является облагаемой поставкой. Необходимо помнить, что в соответствии со статьей 131 НК КР

выполненные работы или оказанные услуги, связанные с поставкой товаров, являются частью поставки товаров;

поставка товаров, связанная с выполнением работ или оказанием услуг, является частью выполненных работ или оказанных услуг.

Эти положения распространяются только на поставщиков товаров или поставщиков услуг. Если, например, товары поставяет один поставщик, а услуги по транспортировке оказывает другой поставщик транспортных услуг, то имеют место две отдельные поставки: поставка товаров и поставка услуг.

Место поставки товаров, работ или услуг

Поскольку НДС облагаются поставки, осуществленные на территории Кыргызской Республики, для правильного исчисления НДС важно определить место, где осуществляется поставка.

Место поставки *товаров* определено статьей 135 НК КР, из которой следует, что: если товары транспортируются (перевозятся, пересылаются) поставщиком, покупателем или третьим лицом, то местом поставки товаров считается место, где транспортировка начинается; в других случаях - место, где происходит передача товара покупателю.

Местом поставки электроэнергии, газа, отопления, рефрижераторных услуг или кондиционированного воздуха является место, где вышеперечисленные товары или услуги были получены покупателем.

Место поставки *работ или услуг* определено статьей 136 НК КР. Определение места поставки услуг - довольно сложная задача, и статья 136 решает ее только частично.

Часть 2 статьи определяет, что если поставки работ или услуг связаны с недвижимостью или земельной собственностью покупателя работ или услуг, то местом поставки является местонахождение земельной собственности или недвижимости. Отсюда следует, например, что местом поставки услуг по ремонту зданий является место нахождения зданий; местом поставки услуги по ремонту оборудования без его демонтажа является место, где оборудование смонтировано, местом выполнения работ по строительству является место нахождения земельного участка, где ведется строительство и т.д.

Часть 3 определяет место поставки *транспортных услуг*.

Все остальные случаи охватываются частью 1 статьи 136 - *место поставки услуг* - место, где работы выполнены или услуги оказаны. Но как определить, где услуги оказаны, если это, к примеру, услуги по предоставлению информации, услуги адвокатов, бухгалтеров, подбор персонала для иностранных компаний и др.? Налоговый кодекс не дает ответа на этот вопрос. Отсюда следует, что если место оказания услуг нельзя определить достаточно четко, то следует понимать, что услуги оказаны по месту расположения бизнеса поставщика, т.е. его базы, регулярно доступной для использования в целях выполнения работ или оказания услуг.

Импорт товаров означает ввоз товаров на таможенную территорию Кыргызской Республики в соответствии с режимом выпуска в свободное обращение согласно таможенному законодательству. Содержание таможенного режима «выпуск товаров для свободного обращения» изложен в главе 4 Таможенного кодекса.

Поставки, осуществляемые в нарушение законодательства Кыргызской Республики, облагаются НДС как обычная поставка (часть 5 статьи 131). Статья поясняет, что уплаты НДС нельзя избежать на основании объявления по каким-либо причинам деятельности незаконной. Это положение является дополнительным средством в борьбе с преступностью, и не ставит нелегальную деятельность в свободное от налогов положение. Например, применение статьи 66 в отношении НДС будет выглядеть следующим образом: если налогоплательщик занимается экономической деятельностью без налоговой регистрации, то он должен будет выплатить НДС, если он отвечает определению «облагаемый субъект», и уплатить штраф в двукратном размере этого же налога.

Освобожденные поставки. Освобожденный импорт.

Освобожденными от НДС являются поставки, описанные в статьях 139 - 146 Налогового кодекса. Отличительной особенностью освобожденных поставок является то, что субъект, осуществляющий освобожденные поставки, не имеет права зачета налога на добавленную стоимость за приобретенные материальные ресурсы, затраченные в ходе осуществления данной поставки.

Статьи 139, 139-1, 139-2 НК КР относят к освобожденным поставки, связанные с землей, поставки жилых сооружений или передача в аренду жилых помещений, поставки, связанные с золотом и поставки лекарственных средств. В статье 139 НК КР имеются исключения: к облагаемым поставкам относятся предоставление в аренду помещений гостиничного типа, пансионатов, аренда сооружений для парковки или стоянки легковых и других автомобилей, а также аренда земли со сдачей её для парковки или стоянки транспортных средств.

Статья 140 содержит перечень тех финансовых, услуг, которые являются освобожденными поставками. К ним относятся операции по выдаче кредитов, займов, ссуд, начисление, взыскание процентов, управление кредитами, операции с депозитными и текущими счетами, операции с валютой и т.д. Статью 140 НК КР нельзя подменять статьёй 9 ч.48, в которой дается определение финансовых услуг, так как состав финансовых услуг для целей освобождения от НДС отличается от определения финансовых услуг. Особое внимание при изучении статьи 140 необходимо обратить внимание на то, что является освобожденной поставкой в отношении операции финансового лизинга. Лизинговый платеж состоит из двух частей: одна часть предназначена для погашения стоимости предмета финансовой аренды, а другая представляет собой процентный доход арендодателя (процентный расход арендатора). С точки зрения НК КР, только процентный доход является освобожденной поставкой по НДС.

Статья 141 включает в перечень освобожденных поставок услуги по страхованию, услуги по выплате пенсий или иных услуг, связанных с этими видами услуг, в том числе и управление страховыми и пенсионными фондами. Если услуги брокеров и агентов этих организаций являются освобожденной от НДС поставкой, то услуги финансовых консультантов, оценщиков, юристов в отношении любой претензии не являются таковой.

Статья 142 касается транспортных услуг.. Практическое применение этой статьи вызывает следующие вопросы:

что такое система городского и районного транспорта? Если это совокупность каких-то определенных субъектов, то кто эти субъекты?

формулировки статьи не позволяют однозначно определить, касается ли эта статья только пассажирских перевозок, или грузовых тоже, если грузовые перевозки осуществляются водным, железнодорожным и автомобильным транспортом. Формальное прочтение статьи позволяет считать, что в ней определено два вида поставок:

- 1) поставки услуг по перевозке пассажиров системой городского и районного транспорта, и
- 2) поставки услуг водным, железнодорожным и автомобильным транспортом.

Учитывая наличие существенных неопределенностей, автор предлагает одну из возможных, но, по его мнению, наиболее близкую тексту закона, трактовку комментируемой статьи: в соответствии со статьей 142 освобожденными поставками являются:

поставки субъектами транспортных услуг по перевозке пассажиров всеми видами транспорта, кроме такси (троллейбусами, автобусами, микроавтобусами, трамваями, метро), внутри городов, сел, и в пригородные пункты назначения;

поставки субъектами транспортных услуг по междугородным перевозкам пассажиров автомобильным, железнодорожным и водным транспортом (включая такси).

При этом форма собственности и организационно-правовая форма субъекта значения не имеют.

Статья 143. относит к освобожденным поставкам почтовые услуги, оказываемые почтовыми отделениями связи, а также освобождает от НДС услуги по доставке пенсий и пособий, осуществляемые любыми субъектами.

К почтовым отделениям связи относятся не только почтовые отделения в структуре государственной связи, т.к. в соответствии с Законом Кыргызской Республики «О почтовой связи» от 20 июня 2001 года, отделение почтовой связи - объект почтовой связи, осуществляющий услуги почтовой связи по приему, обработке, пересылке и доставке почтовых отправлений, почтовых и телеграфных переводов денежных средств, выплате пенсий, пособий и другие услуги, предоставляемые предприятиями почтовой связи на договорной основе.

Услуги почтовой связи могут оказываться операторами и предприятиями почтовой связи *любой формы собственности*, действующими на территории Кыргызской Республики на основании лицензий, выдаваемых в установленном порядке. *Оператор почтовой связи* - любое юридическое или физическое лицо, эксплуатирующее сеть почтовой связи и предоставляющее услуги почтовой связи. *Предприятия почтовой связи* - юридические лица, предоставляющие услуги почтовой связи.

Статья 145 содержит перечень освобожденных поставок, которые осуществляют некоммерческие организации, и условия, при которых данные поставки являются освобожденными. Налоговый кодекс рассматривает в качестве некоммерческих организаций в соответствии со ст.9 ч.29 организации, которые зарегистрированы в организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством КР для некоммерческих организаций, и не преследующие извлечение прибыли в качестве *основной* цели своей деятельности. Таким образом, некоммерческими организациями являются следующие:

- 1) политические партии, созданные в соответствии с Законом Кыргызской Республики «О политических партиях» от 12 июня 1999 года.;
- 2) общественные объединения, создание и деятельность которых регулируется Законом Кыргызской Республики «О некоммерческих организациях» от 15 октября 1999 года;
- 3) учреждения (Гражданский кодекс КР, ст.164 ч.1)
- 4) профсоюзные организации, создание и деятельность которых регулируется Законом Кыргызской Республики «О профессиональных союзах» от 31 октября 1998 года ;
- 5) *религиозные организация, создание и деятельность которых регулируется Законом Кыргызской Республики «О свободе вероисповедания и религиозных организациях» от 16 декабря 1991 года;*

- б) фонды, создание и деятельность которых регулируется Законом Кыргызской Республики «О некоммерческих организациях» от 15 октября 1999 года.
- 7) ассоциации (они же объединения) и союзы юридических лиц.

Освобожденными поставками, которые осуществляют некоммерческие организации, по статье 145 при выполнении условия обязательного осуществления их за оплату, не превышающую расходы на их осуществлении, являются поставки:

- а) товаров, работ и услуг, осуществляемые некоммерческими организациями в адрес учреждений образования, здравоохранения, науки, культуры и спорта, а также в целях социальной защиты детей и малообеспеченных граждан преклонного возраста.
- б) поставки услуг (но не товаров) учреждениями здравоохранения, образования, науки, культуры и спорта.
- в) поставки религиозных услуг, осуществляемые религиозными организациями
- г) специализированные товары для инвалидов;
- д) поставки благотворительных организаций в благотворительных целях.

Возможные виды поставок в соответствии со статьёй 145:

благотворительный фонд произвел поставку медикаментов в детскую больницу по сниженным ценам (или бесплатно);

благотворительный фонд произвел ремонт детского дома по себестоимости работ;

Федерация футбола поставила в адрес детской спортивной школы спортивный инвентарь бесплатно.

Таким образом, для того, чтобы воспользоваться частью 1 статьи 145 необходимо быть некоммерческой организацией, осуществлять поставки в адрес учреждений и в добавок ко всему, поставки можно осуществлять только в адрес учреждений здравоохранения, образования, науки, культуры и спорта.

В связи с этим не относятся к освобожденным, например, поставки юридических лиц, созданных в форме хозяйственных товариществ и обществ, в адрес учреждения здравоохранения; или поставки некоммерческих организаций в адрес хозяйственных товариществ или обществ, ведущих экономическую деятельность в области здравоохранения, образования, науки, культуры и спорта. С целью документального подтверждения статуса освобожденной поставки налогоплательщику целесообразно запастись положением об учреждении, в чей адрес направлена поставка.

Поставки учреждений здравоохранения, образования, науки, культуры и спорта являются освобожденными независимо от того, в чей адрес данные поставки осуществлены.

Что касается благотворительных организаций, то Налоговый кодекс дает определение благотворительной организации, как организации, созданной и осуществляющей благотворительную деятельность в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях и благотворительной деятельности (Закон «О меценатстве и благотворительной деятельности» (06.11.1999г.). Данная организация получает в установленном порядке документ от налоговой службы, подтверждающий её права на налоговые льготы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Определение «благотворительной деятельности» в НК КР также отсылает к Закону «О меценатстве и благотворительной деятельности», одновременно подчеркивая, что передача активов, предоставление услуг и выполнение работ осуществляется на безвозмездной основе или на льготных условиях, либо за оплату, не превышающую расходы, понесенные при их реализации.

Следует иметь в виду, что статья 145 только перечисляет виды освобожденных поставок, и не предоставляет организации автоматического освобождения на всю деятельность. В случае, если вместе с освобожденными поставками организация производит еще и облагаемые поставки, она обязана зарегистрироваться по НДС и производить расчет по НДС, подлежащему зачету в соответствии со статьёй 122 Налогового Кодекса.

Статья 147. Часть 1 настоящей статьи предусматривает освобождение от налога на импорт для товаров, вещей и иных предметов. Импорт означает ввоз товаров в соответствии с режимом выпуска в свободное обращение согласно таможенному законодательству.

Часть 2 и 3 настоящей статьи определяют условия и вид товара, подлежащие освобождению от налога на импорт

Условия освобождения от налога на импорт можно представить в виде следующих групп:

- поставки по основаниям, не связанным с экономической деятельностью (ликвидация последствий стихийных бедствий, вооруженных конфликтов, несчастных случаев, в качестве гуманитарной помощи и грантов, в порядке, определяемом Правительством КР).

Существующее законодательство не дает определения таким терминам, как стихийное бедствие, вооруженный конфликт и несчастный случай. Единственный документ, которым, по нашему мнению, можно воспользоваться, называется «Классификация чрезвычайных ситуаций и критерии их оценки в Кыргызской Республике». Данная классификация утверждена Постановлением Правительства №702 от 29 ноября 2000 года. В ней представлены следующие типы чрезвычайных ситуаций:

- а) чрезвычайные ситуации природного характера.
- б) чрезвычайные ситуации техногенного характера.
- в) чрезвычайные ситуации экологического характера.
- г) чрезвычайные ситуации биологического характера.
- д) чрезвычайные ситуации биолого-социального характера.

Факт чрезвычайной ситуации должен быть подтвержден специальной комиссией, представленной администрацией соответствующего уровня (областной, районной, городской администраций, органа местного самоуправления), совместно с Министерством по чрезвычайным ситуациям и гражданской обороны Кыргызской Республики.

Налоговый Кодекс дает определение «гуманитарной помощи» и «грантов» в ст.9 ч.4-2 и 4-3. как активов, безвозмездно предоставляемых государствами, международными, иностранными и отечественными организациями Правительству КР, органам местного самоуправления, государственным и некоммерческим организациям (кроме организаций, преследующих политические цели). Гуманитарная помощь предназначена также физическим лицам и поступает в виде продовольствия, товаров народного потребления, медицинских средств и т.д. для улучшения условий жизни и быта населения, а также предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций военного, экологического и техногенного характера, при условии дальнейшего потребления и безвозмездного распределения.

Статус гуманитарной помощи определяется Положением «О порядке приема и распределения гуманитарной помощи в Кыргызской Республике», утвержденным постановлением Правительства Кыргызской Республики от 4 мая 2001 -года №211:

Настоящее Положение определяет правовые и организационные основы деятельности юридических и физических лиц по порядку приема, учета и распределения гуманитарной помощи, поступающей в Кыргызскую Республику. Координацию приема, распределения и учета гуманитарной помощи осуществляет Департамент координации национальных, международных программ и содействия привлечения гуманитарной помощи Министерства труда и социальной защиты Кыргызской Республики.

- поставки с использованием таможенных режимов, отличных от режима «Выпуск для свободного обращения» (реимпорт, реэкспорт, ошибочно доставленные товары, транзит - ч.2, п.п. 3,4,5,6).
- поставки товаров для официального использования иностранными служащими и представительств, а также для личного использования членами таких представительств, включая членов их семей.

Комментируемый здесь пункт 7 части 2 предоставляет широкие возможности для иностранных служащих и представительств по освобождению от налога на импорт. Данные возможности являются вполне реализуемыми ввиду отсутствия ограничений для представительств, т.к. не только дипломатические представительства, но и любые иностранные представительства, образованные с коммерческими целями, получили освобождение от налога на импорт. Единственными условиями такого освобождения названы - официальное пользование ввозимых товаров и запрет на их перепродажу.

- акцизные марки и валюта, кроме используемой в нумизматических целях

Акцизные марки могут быть ввезены на территорию Кыргызстана в качестве акцизных марок и тогда они освобождаются от налога на импорт. Интересна ситуация, когда акцизные марки ввозятся в составе товара, например, при импорте сигарет: производитель сигарет получил от покупателя акцизные марки, наклеил их на сигаретные пачки и в таком виде отправил покупателю. В этом случае покупатель должен заявить таможенному органу таможенную стоимость сигарет, увеличенную на стоимость акцизных марок. Таким образом, стоимость

акцизных марок, уже наклеенных на изделия, увеличивают их таможенную стоимость и, следовательно, облагается налогом на импорт.

- специализированные товары для инвалидов в соответствии с перечнем, определяемым Правительством; ...;
- лекарственные средства (Закон КР «О лекарственных средствах» от 30.04.2003 №91);
- учебные пособия, школьные принадлежности, научные издания;
- детское питание.

Что касается учебных пособий и т.д., а также детского питания, то практическое применение данной льготы значительно затруднено. Таможенное оформление товаров производится на основании четкого перечня товаров, которые могут быть объектом внешнеэкономической деятельности, в частности объектом импорта. Данный перечень именуется как «Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД)». Технологическое оборудование, ввозимое в качестве вклада в уставные капиталы (фонды), а также по договорам финансовой аренды (лизинга) по перечню, утверждаемому Правительством КР в соответствии с товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. Перечень технологического оборудования довольно обширен и включает в себя не только основные средства, но и запасные части, комплектующие изделия, а также провода и прочее. По договорам финансовой аренды только импорт основных средств является освобожденной поставкой.

Облагаемые субъекты.

Для целей Налогового кодекса «субъект» означает физическое или юридическое лицо, партнерство, государственный орган, осуществляющие экономическую деятельность (часть 46 статьи 9 НЮ, причем физические и юридические лица могут быть как резидентами, так и нерезидентами.

Облагаемыми являются субъекты, которые зарегистрированы или обязаны быть зарегистрированными в качестве плательщиков НДС (ст.9 ч.31 НК КР) в соответствии со статьей 128 на основании того, что субъект в течение 12 календарных месяцев осуществлял поставки, кроме освобожденных (то есть облагаемые поставки или облагаемый импорт), общий оборот которых превысил регистрационный порог, устанавливаемый Правительством Кыргызской Республики. Регистрационный порог может быть достигнут до истечения 12 месяцев, и следовательно, для этого налогоплательщика обязанность регистрации по НДС наступает по достижении регистрационного порога. Регистрационный порог установлен с целью освобождения от НДС субъектов малого бизнеса. Освобождение субъектов малого бизнеса от НДС не применяется в случае импортирования. Все импортирующие субъекты являются плательщиками НДС на импорт, если только они осуществляют облагаемый импорт.

Налоговый кодекс устанавливает особенности отнесения (или не отнесения) отдельных лиц к облагаемым субъектам:

- Работа по найму рассматривается Налоговым кодексом как поставка работ или услуг служащим нанимателю, однако, это поставка не является облагаемой поставкой (статья 132 НК).
- Поставки, осуществляемые агентом от имени субъекта, являются поставкой, осуществляемой как самим субъектом (статья 132 НККР)

Однако, сам агент рассматривается как лицо, предоставляющее услуги в отношении его работы на субъекта и оплаты этих услуг. Другими словами, поставки услуг агентом субъекту являются облагаемыми поставками со стороны агента (смотрите демонстрационные примеры).

Облагаемая стоимость поставок. Облагаемая стоимость импорта.

Части 1 и 2 статьи 152 НК КР определяют, что облагаемой стоимостью поставки, осуществляемой за оплату, денежную или натуральную (товарами, работами, услугами), является общая сумма, уплачиваемая или подлежащая уплате субъектом за поставку, напрямую или через третье лицо, за вычетом НДС. При этом, если оплата производится в натуральном выражении, то облагаемой стоимостью поставки является рыночная стоимость товаров, работ, услуг.

Облагаемая стоимость включает сумму всех налогов, сборов и пошлин, уплаченных за поставку, за исключением НДС, за исключением государственной пошлины, определенной в соответствии с Законом КР «О государственной пошлине». В частности, в облагаемой стоимости

учитываются акцизный налог и налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж (смотрите демонстрационный пример).

Статья 153 НК КР определяет условия, при которых стоимость поставки корректируется после ее осуществления, или во время поставки.

Примером корректировки стоимости поставки *во время ее осуществления* является предоставление скидки или дисконта, не связанных со срочностью платежа. Такого рода скидки, например, предоставляют крупные компании с большими объемами продаж, которые устанавливают на продукцию или товары цены, дифференцированные в зависимости от объема поставки. При этом в каталогах, прейскурантах и других документах, включая счета-фактуры, указывается основная цена на продукцию или товар, а снижение цены в зависимости от объема продаж указывается как скидка со стоимости всей партии. В соответствии с частью 2 статьи 153, облагаемая стоимость поставки уменьшается на сумму скидки в процессе осуществления поставки.

Корректировка стоимости поставки *после ее осуществления* (1) может быть произведена по причине предоставления скидки в связи со срочностью платежа.

В этом случае облагаемая стоимость поставки уменьшается после того, как покупатель выполнит условия скидки. При этом на сумму скидки должна быть выписана возвратная счет-фактура, которая уменьшит сумму НДС в том периоде, когда соблюдены условия предоставления скидки (смотрите демонстрационные примеры).

Корректировка стоимости поставки *после ее осуществления* (2) может быть произведена в случае, когда облагаемый субъект не может получить оплату за поставку в полном размере, или получает ее частично и данная поставка (или часть ее) рассматривается как безнадежный долг (часть 3 статьи 123). Однако, эта корректировка осуществляется не путем уменьшения стоимости поставок того периода, когда субъект получит право на корректировку, а путем предоставления зачета по НДС на сумму налога, относящейся к непогашенной части долга. В случае, если покупатель все же возвратит долг или его часть после получения поставщиком зачета НДС по безнадежному долгу, то полученная сумма будет включена в стоимость поставок того налогового периода, когда долг возвращен. В целях Налогового кодекса, в том числе и в целях НДС безнадежный долг означает сумму, причитающуюся облагаемому субъекту, которую он не в состоянии получить из-за неплатежеспособности или ликвидации должника, или когда истек срок исковой давности, предусмотренный законодательством (ст.9 ч.3 НК КР).

Статья 154 НК КР рассматривает поставки, осуществленные по цене ниже рыночной. Данные поставки имеют место в следующих случаях:

- (1) Если товары, приобретенные для осуществления экономической деятельности субъектом -физическим лицом, *присвоены* самим субъектом или членами его семьи, то присвоение рассматривается как поставка, осуществленная субъектом.
- (2) Если субъект (физическое лицо или другие субъекты) *поставляют* товары *бесплатно* любому субъекту, то поставка считается облагаемой поставкой, осуществленной данным субъектом (части 1 и 3 статьи 154 НК КР).

Части 2 и 4 статьи 154 НК КР определяют, что в вышеупомянутых случаях *облагаемая стоимость поставки является затратами субъекта, осуществляющего поставку*. Вместе с тем, статья 154 конкретно не указывает, как определить облагаемую стоимость этих поставок, за исключением случая, когда поставки осуществлены в корыстных целях

При поставке товаров и услуг по цене ниже рыночной *в корыстных целях* (в том числе бесплатно) облагаемая стоимость поставки определяется по рыночной цене. Инструкция о порядке исчисления к уплате налога на добавленную стоимость по облагаемым поставкам содержит положение о том, что при обмене товарами (работами, услугами), при передаче безвозмездно или с частичной оплатой, облагаемая поставка определяется исходя из рыночных цен на товары, услуги, но не ниже их фактической себестоимости, а при наличии на них государственных регулируемых цен - исходя из этих цен.

Статья 152 является единственной статьей, устанавливающий порядок определения облагаемой стоимости поставки, если поставка осуществляется *за плату*. Отсюда следует, что Единственным измерителем облагаемой стоимости поставки, осуществляемой за денежную или иную компенсацию, является сумма денежных средств, *полученных (или подлежащих получению) от покупателя, и рыночная стоимость товаров, работ и услуг, полученных или подлежащих получению в качестве натуральной оплаты*. Никакой другой измеритель, в том числе себестоимость товаров и услуг, применяться не может.

Облагаемая стоимость импорта. Облагаемой стоимостью импорта (статья 155 НК КР) является таможенная стоимость товаров, определенная в соответствии с Таможенным кодексом (смотрите главу 29 «Методы определения таможенной стоимости товара, порядок их применения»). Облагаемая стоимость включает все транспортные, страховые и другие расходы, связанные с импортированием товаров. При определении облагаемой стоимости импорта к таможенной стоимости добавляются таможенные пошлины и налоги, уплачиваемые при импорте. Сумма таможенного сбора не включается в облагаемую стоимость товара

Ставка налога на добавленную стоимость. Нулевая ставка.

Налоговым кодексом установлено две ставки налога на добавленную стоимость-стандартная и нулевая. Стандартная ставка установлена в размере 20% (статья 119 НК) и применяется к облагаемой стоимости облагаемых поставок и облагаемого импорта товаров за исключением поставок, подлежащих обложению НДС по нулевой ставке. Обратите внимание на то, что ставка НДС установлена только на импорт товаров, но не на импорт услуг. Облагаемая поставка имеет нулевую ставку, если это :

- (1) экспорт товаров, за исключением золотого сплава и аффинированного золота (статья 150);
- (2) международные перевозки пассажиров, багажа и грузов (статья 150-1)
- (3) поставки, применение нулевых ставок к которым является дипломатической или приравненной к ней привилегией (статья 151), а также поставки товаров или услуг представительств международных организаций, аккредитованных в Кыргызской Республике. Порядок применения нулевых ставок по ст. 151 НК КР устанавливается Правительством КО и утверждается Жогорку Кенешем КР.

Экспорт товаров.

В процессе продвижения товаров от продавца к покупателю могут участвовать несколько хозяйствующих субъектов - транспортные компании, таможенные перевозчики, посредники, производители товаров, продавец и покупатель. Для правильного определения в этой цепочке субъекта, осуществляющего экспорт товаров, следует определиться - что означает понятие «экспорт» для целей НДС.

Часть 50 статьи 9 НК КР определяет экспорт товаров как поставку товаров облагаемым субъектом в таможенном режиме «Экспорт товаров», определяемом Таможенным кодексом КР . Таможенный кодекс ст.96 указывает, что экспорт товаров имеет место в том случае, если товары вывозятся за пределы таможенной территории КР без обязательства *об их ввозе на эту территорию*. Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод, что экспорт имеет место, если товары *вывезены* за пределы таможенной территории Кыргызской Республики *в результате договора купли — продаж или иного отчуждения имущества*, заключенного облагаемым субъектом со стороной — нерезидентом Кыргызской Республики (смотрите демонстрационную задачу). При экспорте товаров облагаемый субъект для обоснования льгот по налогообложению экспортируемых товаров предъявляет в налоговый орган среди других документов **контракт с иностранной фирмой на поставку товаров или приравненный к нему документ**.

Экспорт золотого сплава и аффинированного золота не является поставкой с нулевой ставкой. В соответствии со статьей 139-1 - это поставки, освобожденные от НДС. Налоговый Кодекс не дает определения «золотой сплав и аффинированное золото», и не отсылает к другим источникам, из которых можно его получить.

Международные перевозки пассажиров, багажа и грузов (статья 150-1)

Подтверждением того, что субъект осуществляет международные перевозки является договор на перевозку пассажиров, багажа и грузов. Например, компания «А» заключает договор с компанией «Б» на перевозку продукции в Новосибирск. При этом компания «А» заключает в свою очередь договор на перевозку продукции с компанией «Аэрофлот». Компания «Б» оплачивает компании «А» 100 тыс. сомов, а та в свою очередь оплачивает компании «Аэрофлот» 80 тыс. сомов.

Поскольку между компаниями «А» и «Б» заключен договор перевозки и компания «А» несет ответственность за продукцию как перевозчик, следовательно, поставка услуг компании «А» в размере 100 тыс. сомов является поставкой с нулевой ставкой. *Дипломатические и приравненные к ним привилегии*.

Согласно статье 151 поставками с нулевой ставкой являются поставки товаров и услуг для официального использования иностранными дипломатическими, консульскими и приравненными

к ним представительствами, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала, включая проживающих вместе с ними членов семей *при условии*, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических, консульских или приравненных к ним представительств Кыргызской Республики, а также дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Поставки товаров или услуг международной организации.

Поставки в адрес международных организаций являются поставкой с нулевой ставкой, если только это прямо указано в международном договоре, на основании которого действует данная организация и одной из сторон которых выступает Кыргызская Республика..

Поставки, к которым применяется нулевая ставка НДС, являются облагаемыми. Налог, хотя и с нулевой ставкой, помещает эти поставки внутрь налоговой системы НДС, и позволяет субъектам, осуществляющим такие поставки, претендовать на зачет НДС по приобретенным материальным ресурсам, использованным на создание поставок.

Метод учета налога на добавленную стоимость. Дата налогового обязательства. Учет налога на добавленную стоимость основан на методе начисления, когда налоговое обязательство возникает в день отгрузки товаров или оказания услуг, именуемый датой поставки (статья 134 НК КР). Статья 134 НК КР определяет момент поставки товаров, работ, услуг и особо выделяет при этом поставки строительно-монтажных работ. При обычных условиях датой поставки признается: для поставки товаров - дата отгрузки; для поставки работ и услуг - дата их полного завершения; для поставки недвижимости - момент ее передачи потребителю;

В соответствии со статьей 156 НК КР облагаемый субъект обязан при совершении поставки выписать покупателю счет-фактуру, т.е. дата поставки и дата выписки счета-фактуры должны совпадать. Части 2 и 3 статьи 134 НК КР предполагают наличие других ситуаций и определяют для них дату налогового обязательства: датой налогового обязательства является дата одного из нижеследующих событий, *в зависимости от того, что имело место ранее*: осуществление поставки; выписка счета - фактуры; получение оплаты.

В части 4 статьи 134 НК КР определены особые условия определения даты поставки для строительно-монтажных работ: датой поставки является дата, когда работа завершена и *оплачена*. Очевидно, что если в отношении строительно-монтажных работ получена предварительная оплата, до завершения этих работ, то в момент получения оплаты налоговое обязательство не возникает. Если же до завершения и оплаты работ выписан счет-фактура, дата налогового обязательства возникает в момент выписки счета.

Что делать в ситуации, когда получена предварительная оплата за поставку, которая будет осуществлена как освобожденная или поставка с нулевой ставкой?

Поскольку вся операция освобождена от НДС, при получении предварительной оплаты налоговое обязательство просто не возникает, а в случае предварительной оплаты поставки с нулевой ставкой возникает налоговое обязательство, исчисленное по нулевой ставке. В обоих случаях полученная предварительная оплата не создает обязательства по уплате налога. В конечном счете, налогом облагается поставка, а не предварительная оплата. Просто дата возникновения обязательства по поставкам, оплаченным авансом, возникает раньше, чем поставка осуществлена.

Часть 3 статьи 134 устанавливает особый порядок определения даты налогового обязательства в случае, если товары, работы или услуги поставляются в течение длительного периода (более одного года). В этой ситуации необходимо либо регулярно выписывать счета-фактуры, либо платить НДС в момент получения каждого регулярного платежа. Настоящее положение порождает несколько спорных вопросов, на которые Налоговый кодекс не дает ответа:

Что такое регулярная выписка счетов - фактур?

Что такое регулярный платеж?

Специалисты полагают, что если условиями договора предусмотрены либо отдельные этапы выполнения работ, либо сроки уплаты авансовых платежей, то именно эти сроки и будут являться основанием для признания поставки. Если же договором такие сроки не предусмотрены, то регулярность выписки счетов-фактур должна определяться налоговым периодом по НДС, то есть ежемесячно.

Зачет налога на добавленную стоимость.

Общее правило представления зачета: зачет налога разрешается только **облагаемым** субъектам (субъектам, осуществляющим облагаемые поставки), и только в отношении товаров, работ и услуг, используемых **для создания облагаемых поставок** (статья 121, части 1 и 2). Не подлежит зачету НДС, уплаченный за приобретенные материальные ресурсы, *используемые для производства товаров, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от уплаты НДС*. Логичным будет предположить, что под товарами, работами и услугами, освобожденными от НДС, следует понимать не только поставки, названные в НК КР освобожденными, но и продажи товаров работ и услуг вне пределов сферы НДС (например, поставки, осуществленные за рубежом). Другими словами, **не подлежит зачету НДС за приобретенные материальные ресурсы, использованные для создания поставок, с которых не взимается НДС за поставки.**

При уплате НДС в бюджет *облагаемому* лицу разрешается зачет налога, *уплаченного или подлежащего уплате* за приобретенные материальные ресурсы в течение налогового периода, при выполнении следующих условий:

- Приобретенные материальные ресурсы используются в *производственных* целях (ст.1214.1)
- Приобретенные материальные ресурсы используются для создания *облагаемых* поставок (ст. 121 ч.1),
- Товары или услуги были *поставлены* в адрес облагаемого субъекта или *импортированы* облагаемым субъектом
- *Облагаемому* субъекту была *выдана счет-фактура по НДС* установленного образца в отношении этой поставки (поставка осуществлена облагаемым лицом) или им был *уплачен налог*.

В отношении субъектов, осуществляющих строительно-монтажные работы, Налоговый кодекс устанавливает, что право зачета возникает только по *уплаченным* за приобретаемые материальные ресурсы, используемые в производственных целях для создания облагаемых поставок.

Зачет предоставляется путем вычета из налога, начисленного за поставки за определенный налоговый период, суммы налога, уплаченного за приобретенные материальные ресурсы за тот же налоговый период (статья 120, часть 2 статьи 121).

Практическое применение зачета реализуется статьей 122 «Порядок распределения налога за приобретаемые материальные ресурсы».

Сначала рассмотрим определение двух ключевых терминов:

«налог за приобретаемые материальные ресурсы» означает НДС, уплаченный или подлежащий уплате облагаемым субъектом за приобретаемые (приобретенные) материальные ресурсы (часть 23 статьи 9);

«налог, подлежащий зачету» - НДС за приобретенные материальные ресурсы, который согласно Налоговому кодексу подлежит вычету из суммы НДС за отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги, возникающие в процессе экономической деятельности за определенный налоговый период.

Таким образом, налог за приобретенные материальные ресурсы становится налогом, подлежащим зачету, при наличии условий, определенных Налоговым Кодексом (смотрите общее правило). В соответствии со статьей 122 налог за приобретаемые материальные ресурсы должен быть распределен на подлежащий зачету и не подлежащий зачету. Положения статьи 122 хорошо реализуются, если, например, субъект ведет разные виды деятельности, и при этом поставки, возникающие в результате одного из видов деятельности, НДС не облагаются. Процесс распределения НДС за приобретенные материальные ресурсы в этом случае очень похож на процесс распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете. Сложнее обстоят дела, когда поставки, возникшие в результате одного и того же вида деятельности, могут облагаться и не облагаться НДС, и это становится ясным только в момент осуществления поставки.

Рассмотрим проблему на примере.

Компания производит мебель. В январе 2001 года она приобрела материалы для производства мебели и уплатила НДС за приобретенные материальные ресурсы в сумме 200 тыс. сомов. Приобретенных материалов достаточно для обеспечения производства в течение полугода. Обычно компания поставляет мебель в рамках облагаемых поставок. В марте месяце была поставка, освобожденная от НДС - мебель отгружена покупателю, поставки в адрес которого являются освобожденными. Вопрос - каким образом компания должна подсчитать НДС за приобретенные материальные ресурсы, использованные на создание освобожденных поставок, (а она должна это сделать в соответствии с общим правилом зачета)?

Первый вопрос, которой необходимо решить - определить в соответствии с Налоговым кодексом, в каком периоде часть НДС за приобретенные материальные ресурсы превращается в НДС, подлежащий зачету, т.е. когда может быть получен зачет?

Содержание части 2 статьи 121 позволяет сделать вывод, что НДС подлежит зачету в том периоде, в котором материальные ресурсы приобретены. Из этой же статьи следует, что материальные ресурсы используются в этом же налоговом периоде или должны будут использоваться в других периодах исключительно в целях создания облагаемых поставок. Как должна поступить компания, если она в январе месяце даже не предполагала, что часть этих ресурсов будет использована на создание освобожденных поставок?

Выход только один - в январе месяце предъявить к зачету всю сумму 200 тыс. сомов, исходя из вполне разумного предположения, что все приобретенные материальные ресурсы будут использованы на создание облагаемых поставок.

Второй вопрос - как выполнить требование общего **правила** предоставления зачета, если в последующие налоговые периоды произведены поставки, НДС по которым не уплачивается? Логичным было бы обратиться к статье 122 и распределить НДС за приобретенные материальные ресурсы в порядке, предусмотренном статьей. Однако, правила, определенные в части 1 статьи 122, позволяют распределить НДС, уплаченный или подлежащий уплате за материальные ресурсы, приобретенные в том налоговом периоде, в котором произведены поставки. В нашем примере в марте месяце материальные ресурсы не приобретались вообще, следовательно, налога, не подлежащего зачету, в марте не будет.

Получаем в итоге, что компания, выполнив все требования, касающиеся техники зачета, получила зачет по приобретенным материальным ресурсам, использованным на создание освобожденных поставок, что противоречит общему правилу предоставления зачета.

Существует и такая точка зрения. При покупке материальных ресурсов в январе сумма НДС не зачитывается налогоплательщиком в полном объеме в данном налоговом периоде. Налогоплательщик осуществляет зачет в тот момент, когда данные материальные ресурсы будут им израсходованы на создание облагаемых поставок, а при осуществлении необлагаемых поставок налог на добавленную стоимость налогоплательщик отнесет на затраты. На практике использовать данный подход довольно сложно. Кроме того, возникает вопрос, а как быть с приобретенными основными средствами, ведь их участие в создании облагаемых или необлагаемых поставках проследить на протяжении их срока полезной службы невозможно.

Излишки налоговых Возмещение НДС из бюджета.

Если в каком-либо налоговом периоде НДС, подлежащий зачету, превышает сумму налогового обязательства за этот же отчетный период, то излишек **подлежит зачету** в счет уплаты **налога** в следующем отчетном периоде или **может быть** использован для уплаты других видов **налогов** (статьи 125 и 126 НК КР). Обратите внимание, что излишек зачета не возвращается налогоплательщику так, как это предусмотрено статьей 45 НК КР для других видов налогов. Возмещение НДС из бюджета предусмотрено только для субъектов, которые регулярно осуществляют поставки с нулевой ставкой налога (статья 159 НК) при условии, что субъект не имеет задолженности по **другим налогам и суммам штрафных санкций**. В случае наличия других налоговых обязательств сумма возмещения должна быть использована для их погашения.

Отдельные слова и фразы выделены жирным шрифтом с тем, чтобы обратить внимание слушателей на разницу в порядке использования излишка зачета и суммы, подлежащей возмещению на погашение других налоговых обязательств. Дело в том, что статьей 126 предусмотрено погашение за счет излишка зачета только налогов, а статьей 159 предусмотрено погашение как налогов, так и других налоговых обязательств, связанных с этими налогами.

Сбор налога

(**регистрация субъектов - учет налога - отчеты по НДС - налоговый период - сроки уплаты налога**)

Регистрация субъектов. Аннулирование регистрации. Все облагаемые субъекты должны быть зарегистрированными - каждому из них должен быть присвоен регистрационный номер плательщика по НДС. Налоговый кодекс не требует, чтобы регистрационный номер по НДС отличался от идентификационного налогового номера присваиваемого налогоплательщику в соответствии со статьей 17 НК^V КР. Однако, налоговая служба обязана выдать субъекту регистрационную форму по НДС. Безусловно, регистрационная карточка, выдаваемая в соответствии со статьей 17, может служить и регистрационным свидетельством по НДС, **если только в нем указана дата вступления в силу регистрации по НДС**, что чрезвычайно важно, т.к. по условиям регистрации, определенным статьей 128, субъект становится облагаемым с момента получения регистрационной формы по НДС. Регистрации по НДС подлежат субъекты:

- (1) осуществляющие облагаемые поставки, и к которым предъявляются требования о регистрации (обязательная регистрация);
- (2) субъекты, осуществляющие облагаемые поставки, к которым не предъявляются требования о регистрации, но которые зарегистрировались добровольно;
- (3) субъекты, не осуществляющие поставки, но намеренные их осуществлять (добровольная регистрация с последующим контролем со стороны налоговой службы);

- (1) требования о регистрации по НДС предъявляются субъекту, если он в течение 12 последовательных календарных месяцев или за какой-либо более короткий период осуществлял **облагаемые поставки или облагаемый импорт**, оборот которых превысил регистрационный порог, устанавливаемый Правительством Кыргызской Республики.

Учитывая формулировки части 1 статьи 128, расчет общего оборота для сравнения его с регистрационным порогом определяется следующим образом:

-если субъект осуществляет поставки, кроме освобожденных, и не осуществляет облагаемого импорта, то в общий оборот включается стоимость этих поставок;

-если субъект осуществляет только облагаемый импорт, и не осуществляет поставок, кроме освобожденных, общий оборот определяется по стоимости облагаемого импорта;

-если субъект осуществляет и поставки, и облагаемый импорт, то отдельно подсчитывается общий оборот по поставкам и общий оборот по облагаемому импорту, и требование к регистрации предъявляется, если хотя бы один из них превысил установленный регистрационный порог.

В течение месяца по истечении периода, в котором превышен регистрационный порог, субъект должен выполнить регистрационные процедуры (заявить о регистрации и получить регистрационную форму). **Регистрация вступает в силу с даты получения регистрационной формы по НДС (ст.128, чл НК КР).** С даты вступления в силу регистрации субъект должен исчислять НДС за поставки и имеет право на зачет НДС.

Таким образом, субъект, который зарегистрирован в силу того, что к нему предъявлено требование о регистрации, не уплачивает НДС по поставкам (и не имеет право на зачет) за период, **предшествующий дате регистрации**, даже если оборот поставок значительно превышает регистрационный порог.

- (2) субъект, осуществляющий поставки, кроме освобожденных, может зарегистрироваться добровольно, даже если эти поставки не превысили регистрационного порога в сроки, установленные частью 1 статьи 128, однако, срок такой регистрации не может быть менее, чем 2 года. Другими словами, субъект, зарегистрировавшийся добровольно, не может аннулировать регистрацию в соответствии со статьей 130 до истечения двух лет после даты вступления в силу регистрации. Это требование минимального срока регистрации введено для того, чтобы сократить манипуляции налогами и зачетами, возможные, когда субъект может регистрироваться в системе НДС на короткие периоды времени.
- (3) Субъект, не осуществляющий поставки, но намеренный их осуществлять, может зарегистрироваться добровольно, до осуществления какой-либо поставки. В период действия регистрации субъект, не осуществляя облагаемых поставок, имеет право на зачет НДС за приобретенные материальные ресурсы. Следовательно, у него всегда будет излишек

налогового зачета - превышение сумм зачета над суммами уплаченными, который субъект может использовать для уплаты других налогов (статья 126 НК). С целью предотвращения манипуляций с зачетами частью 4 статьи 128 предусмотрена норма, согласно которой налоговая служба ежегодно проверяет регистрацию. Регистрация может быть аннулирована, если налоговая служба установит, что намерение осуществлять поставки прекращено (часть 4 статьи 128).

Практическое применение части 4 статьи 128 весьма затруднено наличием такой неопределенности, как «намерение осуществлять поставки». Налоговый кодекс устанавливает право налоговой службы проверять наличие намерения, не устанавливая при этом каких-либо критериев, которыми налоговая служба должна руководствоваться в проверке, или которыми должен руководствоваться налогоплательщик, доказывая свое право на продолжение регистрации. Отсутствие таких критериев неизбежно влечет за собой возникновение конфликтных ситуаций, т.к. каждая из сторон - налоговая служба и налогоплательщик - можно приводить в доказательство своей правоты любые аргументы, а другая сторона может не принимать их в расчет.

Кроме ситуации, предусмотренной частью 4 статьи 128, регистрация по НДС аннулируется, если (1) субъект прекратил осуществлять облагаемые поставки и (2) если облагаемые поставки не превысили требуемый регистрационный порог за последние 12 месяцев.

- (1) Субъект, прекративший осуществлять облагаемые поставки, **обязан** обратиться в налоговую службу с целью аннулирования регистрации. Аннулирование вступает в силу немедленно (пункты 1 частей 1 и 2 статьи 130)
- (2) Субъект, у которого облагаемые поставки за последние 12 месяцев не превысили регистрационный порог, **может (но не обязан)** аннулировать регистрацию. Аннулирование вступает в силу в первый день месяца, следующего за месяцем, в котором субъект подал заявление об аннулировании (пункты 2 частей 1 и 2 статьи 130). Если субъект в свое зарегистрировался добровольно, то он не может аннулировать регистрацию ранее, чем через 2 года после вступления в силу регистрации (часть 3 статьи 128).

Аннулирование регистрации рассматривается как поставка остатков товарно-материальных запасов и основных средств. облагаемой стоимостью поставки является себестоимость остатков.

Поскольку Налоговый кодекс не дает определения термина «себестоимость», налогоплательщик имеет право воспользоваться терминологией, применяемой в бухгалтерском учете. Понятие «себестоимость запасов» определено в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), стандарте 2 «Запасы», согласно которому себестоимость запасов должна включать все затраты на их приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для доставки запасов до места их настоящего нахождения и приведения в надлежащее состояние.

Оно соответствует понятию «стоимость активов», данному в статье 33 Налогового Кодекса, за исключением той части стоимости актива, по которой налогоплательщик имеет право на вычет.

Следуя выше указанным положениям, можно сделать вывод, что основой для начисления НДС при аннулировании регистрации является:

- для остатков сырья и готовой продукции - цена их приобретения и затраты на доставку и последующую обработку;
- для осьюных производственных средств (ст.9, п.37) - стоимость их приобретения, доставки, монтажа и установки, за минусом накопленной амортизации, так как по ней налогоплательщик имел право на вычет;
- для основных средств, не используемых в производстве (ст.9 п.36), таких как оборудование на складе или основные средства, предназначенные для продажи - стоимость их приобретения и доставки.

Следует отметить, что в составе активов субъекта на момент аннулирования регистрации могут быть и активы, не перечисленные в части 3 статьи 130, например дебиторская задолженность или нематериальные активы. Стоимость таких активов не включается в базу для исчисления НДС, так как в вышеуказанной статье дан исчерпывающий перечень активов, по которым субъект обязан рассчитаться по налогу за поставки.

Партнерство как облагаемый субъект. В соответствии с частью 46 статьи 9 Налогового кодекса субъектами являются не только лица, но и группа лиц, именуемых в НК «партнерство». Это положение созвучно гражданскому законодательству Кыргызской Республики, которое

предусматривает возможность ведения предпринимательской деятельности двумя или более лицами без образования юридического лица, на основании договора простого товарищества (статья 970 Гражданского кодекса КР) - два или более лиц (товарищей) объединяют свои вклады и совместно действуют для извлечения прибыли. Сторонами договора простого товарищества (далее по тексту - товарищи) могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации (юридические лица). Вопросы регистрации простого товарищества как облагаемого НДС субъекта, вопросы отчетности, уплаты налога Налоговым кодексом не решены. Тем не менее, простое товарищество имеет право на существование, и вопросы ответственности за налоговое обязательство технически могут быть решены на основании норм Гражданского кодекса, регулирующих деятельность простого товарищества, (статьи 976 и 313 Гражданского кодекса). Простые товарищества как облагаемые субъекты - это тот самый вопрос, инструкции по которому не только уместны, но необходимы.

Учет налога. Основным документом налогового учета НДС является счет-фактура. Облагаемый субъект, осуществляющий облагаемую поставку, обязан предоставлять получателю счет-фактуру НДС на поставку (часть 1 статьи 156 НК КР).

Плательщик НДС должен хранить выданные и полученные счета - фактуры, заносить их в специальные книги. Суммы НДС, внесенные в книги, должны совпадать с суммами, указанными в отчете по НДС. Поскольку обязательства по НДС возникают не только в дату выдачи счета-фактуры (статья 134), но и по факту получения оплаты до осуществления поставки или выписки счета - фактуры, в книге учета поставок следует сделать соответствующую запись в том налоговом периоде, в котором получен аванс, и корректирующую запись в том периоде, в котором поставка осуществлена.

Отчеты по НДС. Налоговый период.

Отчет по НДС составляется за каждый налоговый период. В отчет включаются все обязательства по НДС за поставки, дата возникновения которых приходится на данный налоговый период, и все зачеты, разрешенные в данном налоговом периоде. Налоговым периодом считается период в один календарный месяц (статья 158 НК КР). Исключения составляют следующие случаи:

для налогоплательщика, впервые и добровольно зарегистрировавшегося в качестве налогоплательщика, регистрация вступает в силу с даты выдачи регистрационной формы по НДС. Зге дата может приходиться на любой день месяца (обычного налогового периода). Часть 2 статьи 158 устанавливает, что в этом случае налоговый период начинается с даты выдачи регистрационной формы по НДС;

если в соответствии со статьей 130 аннулирование регистрации вступает в силу в один из дней календарного месяца, то налоговый период заканчивается в тот же день.

Отчет представляется в срок не позднее одного месяца после окончания налогового периода. К 25 числу месяца, следующего за отчетным, налог должен быть уплачен (ст. 123 НК КР).

Органы, администрирующие НДС.

Администрирование НДС осуществляется: с облагаемых поставок и облагаемого импорта - Комитетом по доходам.

Следовательно, Комитет по доходам, администрируя НДС на импорт, должен руководствоваться Налоговым кодексом, т.к. НДС на импорт - это налог. Следовательно, и штрафные санкции в случае нарушения налогового законодательства в отношении налога на импорт, должны применяться и назначаться в соответствии с Налоговым кодексом. Для того, чтобы таможенное законодательство применялось к НДС, необходимо, чтобы в Налоговом кодексе были предусмотрены соответствующие положения. В отношении НДС Налоговый кодекс отсылает к таможенному законодательству при определении товаров, освобождаемых от НДС на импорт (статья 147), а также при определении понятия «импорт» (часть 14 статьи 9). Подобных ссылок на таможенное законодательство в отношении ответственности налогоплательщика Налоговый кодекс не содержит.

**Демонстрационные примеры к теме «Косвенные
(потребительские) налоги. Налог на добавленную стоимость»**

Статья 132. «Поставки, осуществляемые агентами и служащими».

«Агент» - это субъект, который осуществляет деятельность от имени облагаемого субъекта, но не является его сотрудником» (часть 1 статьи 9 НК КР).

1. Субъект передал товар агенту для реализации 25 августа, а агент реализован этот товар 18 сентября.

Передача товара от субъекта агенту не является поставкой. Реализация товаров агентом не будет являться поставкой, произведенной агентом. Субъект должен отразить реализацию товара, произведенную агентом, как свою собственную поставку, в налоговом периоде - сентябре.

2. Агент, являющийся облагаемым субъектом, реализует по поручению субъекта товары на сумму 120 тыс.сомов. Согласно условиям договора агент получает от субъекта вознаграждение за свои услуги в размере 10% от стоимости реализованных товаров. Реализация в размере 120 тыс.сомов будет учтена субъектом как облагаемая поставка, а вознаграждение в сумме 12 тыс.сомов будет облагаемой поставкой для агента.

Статьи 152 часть 3: «Облагаемая стоимость поставки также включает сумму всех других сборов, налогов, пошлин, уплачиваемых за поставку или в связи с поставкой...»

1. Табачная фабрика в фирменном магазине реализует сигареты по цене 24 сома за пачку. Поскольку сигареты реализуются населению, должен быть уплачен налог с розничных продаж по ставке 4%. Акцизный налог на пачку сигарет составляет 10 сомов. Требуется определить сумму НДС за поставку 1 пачки сигарет.

Облагаемая стоимость поставки - сумма, уплаченная покупателем, и включает в себя все начоги, уплаченные за поставку (в данном случае - акциз и налог с розничных продаж:), за вычетом НДС. Следовательно, сумма НДС составит 4 сома ($24 : 1,2 \times 20\%$), а облагаемая стоимость поставки - 20 сомов ($24 - 4 = 20$).

Статья 153. «Корректировки и скидки»

1. Строительная компания произвела ремонт офиса заказчика и, в соответствии с договором, выставила счет на сумму 60000 сом, в том числе НДС 10000 сом. Однако, позже стороны договорились, что заказчик возместит удорожание стоимости материалов в сумме 10000 сом. В этой ситуации облагаемая стоимость поставки будет 60000 сом, а НДС составит 12000 сом. На 12000 сом должна быть выписана дополнительная счет-фактура.

2. Компания А продает телефонные аппараты, стоимость которых в прейскуранте на август 2001 года составляет 2400 сомов, включая НДС в сумме 400 сомов. При покупке более чем 5 аппаратов, компания предоставляет покупателю скидку в сумме 2% от цены каждого приобретенного аппарата. Компания Б купила у компании А 7 аппаратов. Обработка отгрузочных документов в компании А автоматизирована; при этом в компьютерную программу заложена основная цена товара и условия предоставления скидок. Счет-фактура для покупателя 5 аппаратов будет содержать следующие данные:

Количество - 7 штук

Цена за единицу - 2000 сомов

Стоимость - 14000 сомов

Скидка - 280 сомов

Стоимость с учетом скидки - 13720 сомов

НДС - 2744 сом.

Итого к оплате 16464 сома

Облагаемая стоимость поставки в данном примере составляет 13720 сомов.

3. Поставщик отпустил в марте в кредит товар на общую стоимость 120000 сом, в том числе 20000 сом - налог на добавленную стоимость. При этом покупателю были предъявлены условия, что в случае оплаты до 10 апреля ему будет предоставлена скидка 10%. Покупатель произвел оплату 8 апреля и получил скидку. Продавец должен отразить в марте поставку на

сумму 120000 сом, в том числе НДС 20 000 сом, а в апреле выписать возвратную счет-фактуру на сумму 120000сом, в том числе НДС 20000 сом.

Статьи 9 часть 50 «Экспорт товаров» означает поставку товаров облагаемым субъектом в таможенном режиме «Экспорт товаров», определяемом Таможенным кодексом.

Ситуация : Компания А , производящая строительные материалы (например, кирпич). Заключила договор купли-продажи с компанией Б на поставку кирпича. Обе компании являются резидентами Кыргызской Республики; производство кирпича также расположено на территории Кыргызской Республики. Согласно договора покупатель - компания Б распоряжается отправить кирпич в Казахстан в адрес компании С. Компания А проводит все таможенные процедуры и груз отправляется в Казахстан.

Вопрос: Будет ли поставка кирпича поставкой с нулевой ставкой для компании А? **Решение вопроса.** Поставка - это отгрузка товаров в результате договора купли-продажи, дарения или иного договора, предусматривающего отчуждение (изменение собственника) товара, т. е. сторонами поставки являются покупатель и продавец. С момента вступления в силу договора товар представлен в распоряжение покупателя (компании Б). Таким образом, с точки зрения Налогового кодекса, в данной ситуации вывоз товаров в Казахстан-это результат двух поставок: компания А - компании Б (облагаемая по ставке 20%), компания Б - компании С (поставка с нулевой ставкой).

Вопросы для самопроверки по теме «Косвенные налоги. НДС»

1. Компания А - юридическое лицо Кыргызской Республики, заключила договор купли-продажи с казахстанской компанией Б, купив у нее партию товаров, и распорядилась отгрузить эти товары казахстанской компании В. Компания А уплатит НДС за данную поставку:

- А. по ставке 20%
- Б. эта поставка налогом не облагается.,
- В. по ставке «0»

2. Компания за 2001 год реализовала подакцизный товар стоимостью 3000 тыс.сомов. Акцизный налог, начисленный за реализованный товар, составил 600 тыс.сомов, НДС - 500 тыс.сомов. Какой доход от реализации компания укажет в декларации по налогу на прибыль (налога с розничных продаж не было):

- А. 2500 тыс.сомов
- Б. 1900 тыс.сомов
- В. 3000 тыс.сомов

3... Некоммерческая организация, зарегистрированная в организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством Кыргызской Республики в январе месяца осуществляла поставки услуг городской больнице, которая действует на основании положения об учреждении, на сумму 180 тыс.сомов. Некоммерческая организация:

- А. не будет начислять НДС за поставки
- Б. начислит НДС за поставки по ставке 20%
- В. начислит НДС по ставке «0»
- Г. чтобы ответить на этот вопрос, нужны дополнительные сведения, которых в вопросе нет

4. Акционерное общество арендует земельный участок, на котором выращивает пшеницу. Часть выращенной пшеницы продана, часть обменена на картофель, и к а р т о ф е л ь продан. Акционерное общество зарегистрировано как облагаемый по НДС субъект. Будут ли поставки картофеля облагаться НДС ?

- А. будут, так как Налоговый кодекс не предусматривает освобождение от НДС поставок сельскохозяйственной продукции
- Б. не будут, так как Налоговый кодекс предусматривает освобождение от НДС сельскохозяйственной продукции
- В. будут, потому что акционерное общество не является сельхозпроизводителем
- Г. будут, потому что акционерное общество не является владельцем земельного участка, а только арендует его

5. Компания А зарегистрирована в качестве налогоплательщика 25 сентября 2003 года. Одновременно с общей регистрацией была произведена регистрация по НДС, о чем в регистрационной карте сделана запись, что регистрация вступила в силу с 25 сентября 2003г. Компания должна отчитываться по НДС, начиная с отчета :

- А. за сентябрь 2003 года
- Б. за месяц, в котором будет превышен регистрационный порог
- В. в первый день следующего месяца после месяца, в котором превышен регистрационный порог
- Г. все три ответа неверны

6. К субъектам в целях Налогового кодекса не относится:

- А. филиал юридического лица - резидента Кыргызской Республики, расположенный в Кыргызской Республике
- Б. иностранный гражданин, ведущий экономическую деятельность в Филиал Кыргызской Республике
- В. представительство иностранной компании -нерезидента, расположенное на территории Кыргызской Республики и осуществляющее экономическую деятельность
- Г. простое товарищество, учрежденное в Кыргызской Республике

7. Компания А, зарегистрированная в г.Бишкек, имеет филиал в г. Ош. П р и регистрации в качестве налогопла!ельщика компания не изъявила желания добровольно

зарегистрироваться. За 4 месяца, прошедших с даты регистрации, объем поставок (кроме тех, которые относятся к освобожденным) составил :

- со складов головного офиса в г. Бишкек - 200 тыс.сомов.,
- со складов филиала в г.Ош - 350 тыс.сомов.

Налоговая служба в месяце, следующим за четвертым, предъявит требования о регистрации:

- А. компании А как субъекту, объем поставок которого превысил регистрационный порог
- Б. филиалу в г.Ош как субъекту, объем поставок которого превысил регистрационный порог

8. Компания (облагаемый субъект) имеет сеть пунктов розничных продаж жареной кукурузы, одна кружка которой стоит 6 сомов. Если покупатель покупает 5 кружек, то шестую ему дают бесплатно. Какую сумму НДС уплатит компания, отдав покупателю 6 кружек и получив с него 30 сомов?

- А. 5 сомов
- Б. 6 сомов, потому что бесплатная поставка товаров является облагаемой поставкой

9. Компания А в январе месяце заключила договор на поставку товаров на сумму 600 тыс.сомов на условиях предварительной оплаты 50%. В конце января покупатель перечислил компании аванс 250 тыс. сомов. Компания произвела отгрузку в следующие сроки: на сумму 120 тыс.сомов - в конце января, на сумму 480 тыс. сомов - в феврале. Какая сумма НДС за поставки будет начислена в январе:

- А. 20 тыс.сомов
- Б. 62 тыс.сомов
- В. 42 тыс.сомов

10. Компания поставляет ГСМ сельскохозяйственному товаропроизводителю. 15 октября 2003 г. произведена отгрузка на сумму 120 тыс.сомов. Оплата за поставку получена в декабре 2003 года. Поставщик должен уплатить НДС за данную поставку :

- А. к 25 ноября 2003 года
- Б. к 25 января 2004 года
- В. до 30 ноября 2003 года

11. Верно ли утверждение, что облагаемый субъект не имеет право на зачет НДС за приобретенные материальные ресурсы (исключая облагаемый импорт), если эти ресурсы получены, но не оплачены в этом же отчетном периоде?

- А. верно по отношению к любым облагаемым субъектам
- Б. верно только по отношению к субъектам, осуществляющим строительные-монтажные работы
- В. неверно по отношению к любым субъектам

12. Перечень поставок с нулевой ставкой, предусмотренный Налоговым кодексом, может быть расширен:

- А. Указом Президента КР
- Б. Постановлением Правительства Кыргызской Республики
- В. если ратифицированными международными договорами и другими актами предусмотрены поставки с нулевой ставкой, не включенные в Налоговый кодекс

13. Субъект зарегистрировался по НДС добровольно, и регистрация вступила в силу с сентября 2002 года. За 12 последующих месяцев объем облагаемых поставок, осуществленных субъектом, не превысил регистрационного порога. Субъект продолжает осуществлять облагаемые поставки

Регистрация:

- А. аннулируется налоговой службой в сентябре 2003 года в обязательном порядке
- Б. может быть аннулирована в сентябре 2003 года только по требованию самого субъекта
- В. не может быть аннулирована в сентябре 2003 года вообще

14. Субъект, не зарегистрированный по НДС, в течение 6 месяцев произвел облагаемые поставки, общий оборот которых составил 150 тыс.сомов. За это же о время общий оборот облагаемого импорта составил 160 тыс.сомов. Субъект :

- А. превысил регистрационный порог
- Б. не превысил регистрационного порога

Тема 4: Косвенные (потребительские) налоги. Акциз

(- объект обложения акцизным налогом -экспорт подакцизных товаров- ставки акцизного налога, облагаемая стоимость - плательщики акцизного налога - облагаемые *at* события - специальные правила-)

Объект обложения акцизным налогом.

Акцизный налог является косвенным налогом, Объектом обложения акцизным налогом в соответствии со статья 160 НК КР являются некоторые товары, производимые на территории Кыргызской Республики или импортированные в Кыргызскую Республику (далее по тексту -подакцизные товары).

Перечень товаров, облагаемых акцизом, приводится в статье 162 НК КР. К этим товарам относятся вино-водочная продукция, спирт, табачные , ювелирные изделия, изделия из натуральной кожи, нефтепродукты, кофе, какао, ковры и т.д.

Ставки акцизного налога. Облагаемая стоимость.

Ставки акцизного налога утверждаются:

- *в денежном выражении на единицу физического объема или*
- *в процентах к стоимости товара.*

Ставки налога одинаковы как для импортируемых товаров, так и для товаров, производимых на территории Кыргызской Республики.

Порядок утверждения ставок акцизного налога установлен статьей 163 НК. Ставки принимаются ежегодно по представлению Правительства Кыргызской Республики Законодательным собранием Жогорку Кенеша *отдельным законом* и одобряются Собранием народных представителей Жогорку Кенеша.

База для исчисления акцизного натога по импортируемым и отечественным товарам разная в том случае, если ставка установлена в процентах к стоимости товара:

(1)По товарам, произведенным на территории Кыргызской Республики, базой для исчисления налога является стоимость, определяемая по ценам, не включающим акцизы, по которым производитель поставляет данный товар, или их физический объем, если ставка устанавливается в денежном выражении на единицу объема. (2)По товарам, импортируемым в Кыргызскую Республику, базой для исчисления акцизного налога является их таможенная стоимость, или физический объем, если ставка установлена в денежном выражении к физическому объему. Методика определения суммы акцизного налога устанавливается Инструкцией о порядке исчисления и уплаты акцизного налога по товарам, производимым в Кыргызской Республике.

Сумма акцизного налога определяется по формуле: $S \times A$

$N = \frac{S \times A}{100}$, где N - сумма акцизного налога;
S - оптовая цена товара (цена без косвенных налогов) или таможенная стоимость, или физический объем. A - ставка акцизного налога

В пособии представлен демонстрационный пример расчета акцизного налога.

В тех случаях, когда цена подакцизного товара не фигурирует в сделке (например, подакцизный товар передается его производителем в качестве подарка или же является предметом бартерной операции) база для исчисления акцизного налога определяется по стоимости товаров, продаваемых за деньги (ч.1 ст165, ч.2 НК КР смотрите демонстрационный пример).

Плательщики акцизного налога.

Плательщиками акцизного налога (ст.161 НК КР) являются все юридические и физические лица, производящие подакцизные товары на территории Кыргызской Республики (а также получающие подакцизные товары путем смешивания компонентов без придания конечному продукту характеристик, существенно отличающих его от исходных составляющих - Закон о

толковании статьи 161 НК КР от 11.04.02 № 46), или импортирующие подакцизные товары, или осуществляющие игорный бизнес на территории Кыргызской Республики.

Налоговый кодекс не определяет понятие «лицо, производящее подакцизные товары». Необходимость в таком определении возникает сразу же, как только речь заходит о подакцизных товарах, выработанных из так называемого «давальческого» сырья. По договору на переработку компания - переработчик осуществляет услугу по переработке сырья, принадлежащего заказчику, в готовый продукт. При этом владельцем как сырья, так и продукта переработки является заказчик. Возникает вопрос - кто является производителем подакцизных товаров - владелец сырья или владелец производственных мощностей, на которых осуществляется производство подакцизных товаров (переработчик). Инструкция о порядке исчисления и уплаты акцизного налога по товарам, производимым в Кыргызской Республике, утвержденная постановлением Правительства Кыргызской Республики от 17 марта 2000 года №142, определяет в качестве производителя подакцизного товара *переработчика*, но, наверное, правильно было бы определить в качестве производителя собственника продукта.

Инструкция основывается на положениях части 3 статьи 165, где говорится, что по продукции, выработанной из давальческого сырья, акциз исчисляется в момент передачи продукцию заказчику. Облагаемая база для товаров, произведенных из давальческого сырья, определяется также, как для таких же товаров, произведенных из собственного сырья. Исполнить данное положение Инструкции не представляется возможным, если переработчик только и делает, что перерабатывает в готовую продукцию в давальческое сырье. Собственная продукция у него отсутствует, а, значит, он не может исчислить акциз при передаче готовой продукции заказчику. Например, ковровый завод. Не имея собственного основного сырья, завод перерабатывает сырье, принадлежащее заказчику, в шерстяную пряжу или готовые ковровые изделия, взимая с заказчика плату за услуги по переработке и стоимость вспомогательных материалов. Начислить акцизный налог не представляется возможным в такой ситуации. Аналогичные примеры можно привести с ювелирными мастерскими, изготавливающими ювелирные изделия из золота, серебра и платины, принадлежащих заказчику, мастерские, изготавливающие изделия из натурального меха, принадлежащего заказчику. Инструкция в этом случае просто предлагает включить сумму акциза в стоимость услуги, но каким образом это сделать не указывается. Все эти вопросы снимаются, если в качестве производителя определяется собственник товара, а не переработчик

Методы и сроки уплаты акцизного налога.

Формы, методы и сроки уплаты акциза устанавливаются Правительством Кыргызской Республики согласно статье 166 НК. Правительство КР утвердило Инструкцию о порядке исчисления и уплаты акцизного налога, от 17 марта 2000 года № 142, которая устанавливает следующие сроки уплаты налога, исчисляемые со дня наступления налогового обязательства.

для всех подакцизных товаров, кроме спирта, ювелирных изделий и товаров, обозначаемых акцизной маркой, облагаемым событием является *отгрузка товаров потребителю или собственнику сырья* (день выписки счета-фактуры); срок уплаты налога - 15 дней после даты отгрузки потребителю;

для этих же подакцизных товаров, если товары продаются через структурные подразделения компании - производителя облагаемым событием является день, когда товары отгружены структурным подразделением потребителю (очевидно, под структурными подразделениями имеются в виду филиалы, фирменные магазины, через которые производится реализация продукции); срок уплаты налога - 15 дней после даты отгрузки потребителю;

для спирта, если хозяйствующие субъекты, производящие его, отгружают его субъектам, *не имеющим лицензии на производство* алкогольной продукции на территории Кыргызской

Республики - дата отгрузки; срок уплаты налога - 10 дней после даты отгрузки;

Хозяйствующие субъекты, производящие спирт и отгружающие его предприятиям,

имеющим лицензию на производство алкогольных напитков на территории КР, оплату акцизного налога на спирт не производят

для ювелирных изделий - дата отгрузки и срок уплаты налога - 30 дней после даты отгрузки;

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

229

для товаров, подлежащих обозначению акцизной маркой, облагаемым событием является день приобретения акцизной марки. При приобретении акцизной марки для маркировки произведенных подакцизных товаров производитель уплачивает номинальную стоимость акцизной марки, а также акцизный налог по ставкам, существующим на момент приобретения марки. Если ставки акцизного налога в последующем были изменены, то пересчет налога на оставшиеся в запасе акцизные марки, не наклеенные на товар, не производится. Возврат неиспользованных акцизных марок и возврат акцизного налога, уплаченного при их приобретении, предусмотрен для субъектов, которые прекратили выпуск товаров, маркируемых акцизными марками. Порядок применения акцизных марок на товары, производимые в Кыргызской Республике, регулируется Положением, утвержденным Постановлением Правительства КР от 8 января 1996 года № 9.

По импортируемым товарам налог уплачивается в сроки, установленные для уплаты таможенных платежей. Однако, для товаров, маркируемых акцизными марками, установлены особые сроки уплаты акциза на импорт. Порядок и сроки уплаты акцизного налога по импортируемым подакцизным товарам регламентируются Положением о порядке применения марок акцизного сбора в Кыргызской республике на производство, импорт и реализацию алкогольных напитков и табачных изделий от 22.05.2003г.

№294

Сроки уплаты акцизного налога продлению не подлежат (статья 166 НК).

Принцип обложения товаров акцизным налогом.

Принцип обложения товаров акцизным налогом схож с принципом обложения поставок налогом на добавленную стоимость. Акциз уплачивается в соответствии с *принципом страны назначения*. Принцип страны назначения заключается в том, что косвенные (потребительские) налоги уплачиваются в стране потребления (часть 55 статьи 9 НК КР). Следовательно:

- В соответствии с принципом страны назначения акциз на товары, импортируемые в Кыргызскую Республику, взимается в Кыргызской Республике.
- Акциз на товары, произведенные в Кыргызской Республике, уплачивается только в отношении товаров, потребляемых на территории Кыргызской Республики.
- Товары, произведенные на территории Кыргызской Республики и экспортируемые за ее пределы, освобождаются от уплаты акцизного налога. Исключение из этого правила составляют подакцизные товары, экспортируемые в страны, не применяющие в отношении к Кыргызской Республике принцип страны назначения.

Налоговый кодекс (ч.2 и 3, ст. 160) определяют, что освобождение товаропроизводителя от уплаты акциза при экспорте подакцизных товаров производится при условии предоставления им подтверждения вывоза товара на экспорт. При этом Налоговый кодекс не указывает, какой документ является достаточным подтверждением того, что товар действительно вывезен на экспорт.

Налоговые органы придерживаются позиции по этому вопросу, которая обозначена в Инструкции о порядке исчисления и уплаты акцизного налога по товарам, производимым в Кыргызской Республике, утвержденной постановлением Правительства Кыргызской Республики от 17 марта 2000 года №142. В Инструкции... условием подтверждения вывоза на экспорт признано наличие у товаропроизводителя следующих документов:

- грузовой таможенной декларации на вывоз;
- декларация страны ввоза;
- товарно-транспортные накладные.

Специальные правила

Статья 169 Налогового кодекса устанавливает правило, согласно которому производители подакцизной продукции из сырья, по которому акциз уплачен на территории Кыргызской Республики, получают зачет уплаченного за сырье акциза при уплате акциза по реализованным товарам. Сумма зачета определяется исходя из объема сырья, фактически использованного на изготовление этих товаров, **при этом учитывается как импортированное сырье, так и произведенное в Кыргызской Республике**. В статье используется термин «реализация», т.е. предполагается, что налоговое обязательство возникает в момент реализации подакцизного товара. Однако, это далеко не так: инструкция... предписывает уплачивать акцизный налог по товарам, маркируемым акцизными марками задолго до реализации, а иногда и до начала производства подакцизных товаров. Поэтому зачету подлежит сумма акцизного налога,

уплаченного за сырье, использованное или которое будет использовано на производство подакцизных товаров, по которым облагаемое событие наступило.

Учитывая перечень подакцизных товаров, можно сделать вывод, что зачет предоставляется, как минимум, производителям алкогольной продукции (подакцизное сырье - спирт), нефтепродуктов (подакцизное сырье - сырая нефть), табачных изделий (подакцизное сырье - ферментированный табак, изделий из натурального меха (подакцизное сырье - выделанные меховые шкурки). Рассматривая порядок зачета, разделим производителей подакцизных товаров на три группы:

- (1) Производители алкогольной продукции (подакцизное сырье - спирт), которые имеют лицензию на производство алкогольных напитков на территории Кыргызской Республики;
- (2) производители подакцизных товаров, маркируемых акцизными марками, за исключением производителей, упомянутых в п.(1);
- (3)) прочие производители подакцизных товаров, не упомянутые в п.п. (1) и (2).

- (1) Производители спирта не уплачивают акцизный налог на спирт, если они отгружают его производителям алкогольной продукции, имеющим лицензию на ее производство на территории Кыргызской Республики (Закон Кыргызской Республики от 24 марта 2001 г № 3

3 «О базовых ставках акцизного налога на подакцизные товары, ввозимые и производимые юридическими и физическими лицами в Кыргызской Республике, на 2001 год»). Отсюда автоматически следует, что потребители спирта, производящие алкогольную продукцию, уплачивают акциз на продукцию полностью, т.к. производители спирта не уплатили акциз на сырье.

В то же время производители алкогольной продукции из импортированного сырья зачет должны получить, т.к. они уплатили акциз на импорт (статья 169 НК), приобретая акцизные марки.

- (2) Производители подакцизных товаров, маркируемых акцизными марками (например, производители табачных изделий из ферментированного табака) имеют право на зачет, т.к. все производители ферментированного табака, в отличие от производителей спирта, уплачивают акциз. П.26 Инструкции определяет, что в таких случаях зачет предоставляется при приобретении акцизных марок - из суммы налога за продукцию, уплачиваемую при приобретении акцизных марок, вычитается сумма налога за сырье, использованное на изготовление этой продукции.

- (3) Что касается прочих производителей подакцизных товаров из подакцизного сырья, то инструкция умалчивает, каким образом предоставляется зачет. Очевидно, производитель должен самостоятельно подсчитать зачет и включить его в декларацию.

Право зачета производитель может реализовать согласно п.26 Инструкции только при подтверждении оплаты платежными документами: как минимум, производитель подакцизных товаров должен иметь на все сырье счета-фактуры поставщиков с указанием в ней суммы акцизного налога, а на импортируемое сырье - грузовые таможенные декларации.

Декларации Налогоплательщик представляет в ГНИ ежемесячную декларацию не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным..

Освобождение от акциза. Освобождение от акциза Налоговый кодекс предоставляет только по товарам, импортируемым в Кыргызскую Республику. Перечень освобождений помещен в статье 172 НК.

Особые положения. В соответствии со статьей 1 особенности налогообложения субъектов СЭЗ устанавливаются соответствующим законодательством Кыргызской Республики о них. Обратимся к Закону Республики Кыргызстан «О свободных экономических зонах» от 16 декабря 1992 года в редакции Закона от 12 января 2002 года. В соответствии со статьей 6 Закона субъекты СЭЗ не уплачивают акциз на импорт товаров в СЭЗ. Подакцизные товары, поставляемые субъектами СЭЗ на территорию Кыргызской Республики, независимо от степени переработки в СЭЗ, облагаются акцизом в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

Таким образом, единственной льготой для субъектов СЭЗ в отношении акциза является освобождение от налога импорта в СЭЗ.

**Демонстрационные примеры к теме
«Косвенные (потребительские) налоги.
Акциз».**

Статья 165 НК КР. «Объектом обложения для товаров отечественного производства является стоимость, определяемая по ценам, не включающим акцизы, по которым производитель поставляет данный товар »

Компания «А» производит ковры. Ставка акцизного налога на ковры установлена в размере 10% к стоимости. Продажная цена ковра составляет 4680 сомов. Требуется определить, какую сумму акцизного налога должна уплатить компания за один ковер. Подсчитаем сумму НДС: $4680 : 1,2 \times 20\% = 780$ сомов Сумма акцизного налога будет равна: $(4680 - 780) : 1,1 \times 10\% = 355$ сомов.

Статья 165, часть 2. При передаче товаропроизводителем подакцизного товара в качестве натуральной уплаты, подарка, при передаче заложенных товаров в собственность залогодержателя или обменной операции объектом налогообложения является стоимость товара, определяемая по ценам товара собственного производства, не включающая акцизы или физический объем готовой продукции.

Компания «А» произвела за январь текущего года 1000 штук мужских курток из натуральной кожи. Отпускная цена одной куртки установлена в размере 6300 сомов (отпускная цена без косвенных налогов — 5000 сомов, НДС - 1050 сомов, акциз — 250 сомов $(5000 \times 5\%)$). За этот у/се период предприятием реализовано 10 штук курток по цене 6300 сомов. Еще 100 штук было отгружено компании «Б» в счет погашения задолженности за электроэнергию. Предприятие «Б» выставило счет предприятию «А» за электроэнергию на сумму 600000 сомов. Вопрос: в каком размере компания «А» должна начислить акциз за январь текущего года?

В соответствии с частью 2 статьи 165 НК КР при передаче товаропроизводителем подакцизного товара в качестве натуральной уплаты или обменной операции объектом обложения является стоимость товара, определяемая по ценам товара собственного производства, не включающая акцизы.

Таким образом, сумма акциза за январь текущего года составит: $10 \text{ шт.} \times 250 \text{ сом} + 100 \text{ шт.} \times 250 \text{ сом} = 27500 \text{ сом}$.

Вопросы для самопроверки по теме
«Косвенные (потребительские) налоги.

Акциз»

1. **Ставки акцизного налога принимаются:**
 - А. Постановлением Правительства Кыргызской Республики
 - Б. Законом Кыргызской Республики
 - В. определены в Налоговом Кодексе
 - Г. местными Кенешами
2. **Экспорт подакцизных товаров в страны, применяющие по отношению к Кыргызской Республике принцип страны назначения :**
 - А. облагается акцизным налогом по ставке «О»; Б. освобождается от акцизного налога.
3. **Перечень подакцизных товаров устанавливается:**
 - А. Правительством Кыргызской Республики;
 - Б. местными кенешами;
 - В. Законодательным собранием Жогорку Кенеша;
 - Г. Налоговым кодексом.
4. **Отсрочка по уплате акцизного налога предоставляется:**
 - А. по товарам, импортируемым в Кыргызскую республику - таможенной службой
 - Б. отсрочка Законом не предусмотрена
 - В. по товарам, производимым в Кыргызской Республике - налоговой службой
5. **Производитель подакцизного товара продает товар, облагаемый НДС, по стандартной ставке, оптовому покупателю по цене 3000 сомов за единицу. Ставка акцизного налога на данный товар - 15 % . Какую сумму акцизного налога уплатит продавец (округлите ответ до целого числа) :**
 - А. 326 сомов
 - Б. 375 сомов
 - В. 450 сомов
 - Г. правильного ответа нет
6. **Производитель подакцизного товара планирует стоимость, по которой товар будет продаваться оптовым покупателям. Полная себестоимость единицы товара равна 3000 сомов, ставка акцизного налога - 10% , НДС -20%. Какую цену он должен установить на единицу товара, чтобы получить прибыль от его реализации в сумме 300 сомов :**
 - А. 4320 сомов
 - Б. 3960 сомов
 - В. 4356 сомов
 - Г. правильного ответа нет
7. **Компания, производящая алкогольные напитки, приобрела акцизные марки на товар, ставка акцизного налога на который в момент приобретения марок составила 40 сомов за литр. Вскоре ставка акцизного налога была изменена, и установлена в сумме 15 сомов за литр. Компания справедливо считает, что изменение ставок акцизного налога не должно повлиять на прибыль от реализации. Компания добьется своей цели, если:**
 - А. предъявит налоговой службе остатки неиспользованных марок, и потребует возврата излишка уплаченного налога
 - Б. предъявит налоговой службе остатки неиспользованных марок, и потребует зачесть излишек уплаченного налога в счет будущих платежей по акцизному налогу
 - В. оставит налоговую службу в покое, но и оптовые цены на товар не изменит
 - Г. возвратит налоговой службе марки как неиспользованные и купит новые
 - Д. все ответы неверны, т.к. проблема в принципе неразрешима
8. **Субъект, имеющий лицензию на производство спиртных напитков на территории Кыргызской Республики, импортирует 10000 литров спирта, ставка акцизного налога на который составляет 70 сомов за литр. Субъект**
 - А. уплатит акцизный налог в сумме 700000 сомов
 - Б. не будет платить налог, т.к. у него имеется лицензия на производство спиртных напитков

- 9. Компания «А» импортирует сырую нефть и передает ее на переработку заводу, производящему нефтепродукты. Нефть и выработанные из нее нефтепродукты являются собственностью компании «А». Акциз на нефтепродукты, выработанные из «давальческой» нефти, будет уплачен:**
- А. компанией «А» в течение 15 дней после отгрузки нефтепродуктов покупателю
 - Б. заводом в течение 15 дней после даты отгрузки нефтепродуктов компании «А»

В. оба ответа неверны

Тема 4а: Косвенные (потребительские) налоги. Налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж.

Налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж установлен статьей 195 НК. По сути и по определению (часть 54 статьи 9) налог является косвенным. Это значит, что налог, включенный в цену товара или услуг, взимается продавцами с покупателей, но при этом не увеличивает доходы продавцов, т.е. не учитывается в составе выручки от реализации.

Налог за оказание платных услуг ... является местным налогом. Для местных налогов Налоговый кодекс устанавливает некоторые особенности в части введения налога, порядка исчисления и уплаты.

В частности, налог вводится решением районных и городских органов местного самоуправления - местных кеңешей, а порядок исчисления определяется местными государственными администрациями (статьи 201 и 202 НК КР). Полномочия местных органов власти в части введения данного налога ограничены. При установлении налога к конкретной местности местные органы власти должны соблюдать следующие требования:

- ставка налога не должна превышать ставку, установленную статьей 195, т.е. 4%;
- база для исчисления налога, установленная статьей 195, не может быть изменена;
- плательщики налогов, определенные статьей 195, не могут быть изменены;
- сроки уплаты налога, установленные статьей 195, не могут быть изменены;
- льготы отдельным категориям налогоплательщиков по данному налогу, не предусмотренные Налоговым кодексом, устанавливать запрещается (часть 4 статьи 206 НК).

Таким образом, местные органы власти, вводя данный налог на своей территории, могут только изменить ставку в сторону уменьшения.

Плательщики налога

Плательщиками налога являются юридические и физические лица (часть 1 статьи 195), а также представительства и филиалы иностранных юридических лиц (часть 67 статьи 9).

Объект налогообложения. Налогооблагаемая база.

Как определяет часть 2 статьи 195, объектом налогообложения являются платные услуги населению и товарооборот розничной торговли. Налоговый кодекс не определяет границы объекта налогообложения, однако логичным будет предположить, что, поскольку налог местный, то налогом облагаются платные услуги населению, оказанные на территории определенного административного образования, и товарооборот розничной торговой сети, расположенной на этой же территории.

Например, если компания, зарегистрированная в г.Бишкек, имеет магазин розничной торговли в г. Ош, то компания является плательщиком налога с розничных продаж в г. Ош, но только по объемам продаж, произведенным на территории г.Ош. Поскольку администрирование данного налога осуществляет ГНИ по г.Ош, компания, помимо налоговой регистрации по юридическому адресу, должна зарегистрироваться в налоговой службе по г.Ош как плательщик налога с розничных продаж.

Налогооблагаемая база в Налоговом кодексе определена чрезвычайно плохо. В соответствии с частью 2 статьи 195, налогооблагаемой базой является стоимость оказанных услуг населению и товарооборот розничной торговли. При этом не дается ни определение понятия «стоимость», ни определение понятия «товарооборот розничной торговли», и не делается ссылки на нормативные документы, которыми нужно руководствоваться, чтобы определить эти понятия. Вспомните НДС, где облагаемой стоимостью является стоимость поставки. При этом понятие «стоимость» четко определено и не вызывает сомнений, чего нет в статье 195.

Тем не менее, учитывая, что согласно ст. 9 ч.54 НК КР налог с розничных продаж и за оказание платных услуг является косвенным налогом, который оплачивается потребителем, предлагаем следующую схему расчета данного налога, которая не включает сам местный налог в стоимость оказанных платных услуг и розничного товарооборота

Пример: Розничная цена товара 360 сомов. НДС со стоимости поставки в 300 сомов составит 60 сомов, цена без НДС - 300 сомов. Налогооблагаемая база при ставке налога с

розничных продаж 4% от стоимости равна $300 : 1,04\% = 288,46$ сомов. Следовательно, налог с розничных продаж равен $300 - 288,46 = 11,54$ сома.

На практике для определения платных услуг населению и розничного товарооборота часто обращаются к инструкциям Национального статистического комитета.

Это Инструкция по учету платных услуг населению, утвержденная постановлением Национального статистического комитета от 29.07.1997 г. №67 и Инструкция по учету розничного товарооборота и товарных запасов в торгующих организациях утвержденная постановлением Национального статистического комитета от 04.12.1998 г. № 85.

Так, в соответствии с Инструкцией по учету розничного товарооборота **«основным содержанием розничного товарооборота является продажа товаров населению для конечного потребления или использования в домашнем хозяйстве за наличные деньги»**. Розничный товарооборот охватывает все каналы реализации товаров населению как через стационарные пункты розничной торговли, так и со складов, цехов и т.д. Отсюда следует, что продавец, продавая товары не через розничную торговую сеть за наличный расчет (например, со склада), должен иметь доказательства того, что товары проданы не для личного потребления населением. Это могут быть:

- доверенности на получение товаров, выданные юридическими лицами;
- договоры купли-продажи с физическими лицами - частными предпринимателями, в том числе
- работающими по патенту.

В то же время Инструкция относит к розничному товарообороту продажу товаров некоторым предприятиям, даже если эти продажи осуществляются за безналичный расчет, т.к. эти товары в конечном счете будут использованы на личное потребление: продажу продуктов питания больницам, детским учреждениям, другим предприятиям социального назначения.

Инструкция определяет, что в состав розничного товарооборота не включаются некоторые поставки товаров физическим лицам, хотя они и будут использоваться для личного потребления - например, выдача рабочим и служащим товаров в счет погашения задолженности по заработной плате, выдача юридическими лицами подарков рабочим и служащим, продажа квартир физическим лицам и др.

Инструкция по учету платных услуг населению определяет перечень услуг и большой перечень ситуаций, не включаемых в объем платных услуг. Главным признаком отнесения услуги к платным услугам населению, является тот факт, что услуга оказана физическим лицам по их заказам, но, в ряде случаев к платным услугам населению относятся услуги, выполненные по заказам юридических лиц, но потребляемые населением. Это услуги лечебно-профилактическим учреждениям, оздоровительным учреждениям, социально-бытовым организациям, ритуальные услуги, выполненные по заказам предприятий, услуги прачечных, химчисток, выполненные по заказам общежитий учебных заведений, предприятий гостиничного хозяйства, туризма, железных дорог, аэропортов и др. Однако, если руководствоваться этим положением. Инструкции при исчислении налога за оказание платных услуг населению, можно прийти к абсурдному результату, когда налог будет уплачен дважды - один раз населением, второй раз - предприятием, оказавшим услуги населению. Так, например, гостиницы используют услуги прачечных для оказания другой (своей) услуги населению и будут взимать налог при оказании своих услуг, в стоимость которых, безусловно, входят и услуги прачечных. Это же замечание в полной мере может быть отнесено и к продаже продуктов питания, например, детским учреждениям.

Таким образом, применяя положения вышеуказанных инструкций в целях исчисления налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж, следует к ним относиться критически.

Срок уплаты налога.

Налог подлежит уплате в местный бюджет по месту осуществления розничной торговли или месту оказания услуг. Налог уплачивается ежемесячно до 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Тесты по теме: Косвенные (потребительские) налоги.

Налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж.

1. **Налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж является:**
 - А. местным налогом
 - Б. общереспубликанским налогом
 - В. оба ответа неверны
2. **Плательщиками налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж являются:**
 - А. только юридические лица
 - Б. только физические лица
 - В. юридические и физические лица, а также представительства и филиалы иностранных юридических лиц
3. **Срок уплаты налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж:**
 - А. ежеквартально
 - Б. ежемесячно до 20 числа месяца, следующего за отчетным
 - В. один раз в год
4. **Какая из поставок, перечисленных ниже, освобождается от налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж:**
 - А. Поставка фермером сельскохозяйственной продукции населению
 - Б. Поставка предприятием товаров в адрес частного предпринимателя
 - В. Поставка товаров частным предпринимателем населению
 - Г. Поставка услуг частным предпринимателем населению

Задача 1

Компания А (облагаемый субъект) оказала в июле услуги компании Б на сумму 120,0 тыс. сом. (в т.ч. НДС). Оплату за оказанные услуги компания А получила в августе в полном объеме товаром - канцелярскими товарами. В этом же месяце (августе) руководство компании А принимает решение выдать заработную плату за июль своему коллективу канцелярскими товарами. Общий фонд заработной платы за июль составляет 75,0 тыс. сом., в том числе 12,9 тыс. сом. - это выплаты в социальный фонд (8%) и подоходный налог. Имеет ли компания А в данной ситуации обязательство по уплате налога с розничных продаж населению?

Тема 5: «Налог на прибыль юридических лиц»

(- ключевые моменты- плательщики налога на прибыль - особенности налогообложения налогоплательщиков-нерезидентов - особенности налогообложения простых товариществ - формирование совокупного годового дохода - порядок применения вычетов из совокупного годового дохода - особенности налогообложения страховых организаций и инвестиционных фондов - ставки налога, льготы и освобождения, администрирование)

Ключевые моменты

1. Налог, установленный разделом 1У Налогового кодекса, является прямым налогом, уплачиваемым непосредственно с доходов налогоплательщика, полученных в течение года.

В названии используется понятие «прибыль», которое привычно отождествляется с прибылью как результатом экономической деятельности, определенным по правилам бухгалтерского учета и отраженным в финансовой отчетности. На самом деле, объектом налогообложения является далеко не прибыль, а сумма, называемая объектом налогообложения и определенная в соответствии с правилами, установленными Налоговым кодексом.

2. Объект обложения налогом является прибыль, исчисляемая как разница между совокупным годовым доходом налогоплательщика и вычетами, предусмотренными настоящим кодексом.

3. Доходы налогоплательщиков, облагаемые налогом, включают в себя доходы, полученные в Кыргызской Республике и иностранные доходы (доходы, полученные за пределами Кыргызской Республики). Доходы, полученные в Кыргызской Республике, именуется доходами от источника доходов в Кыргызской Республике.

4. В целях налогообложения плательщики налога разделяются на налогоплательщиков -резидентов и налогоплательщиков -нерезидентов, определение которых дано в частях 73 и 74 статьи 9 Налогового кодекса. Налогоплательщики - резиденты уплачивают налог по доходам, полученным как из источника доходов в Кыргызской Республике, так и по иностранным доходам. Налогоплательщики - нерезиденты уплачивают налог только по доходам, полученным из источника в Кыргызской Республике.

5. В целях налогообложения из полученного дохода вычитаются издержки, произведенные налогоплательщиком в течение налогового года в целях ведения экономической деятельности. Расходы, не подлежащие вычету, специально определены.

6. Налоговый кодекс предусматривает перенесение убытков, полученных от экономической деятельности, на последующие годы.

7. Налоговый кодекс предусматривает освобождение отдельных налогоплательщиков и отдельных доходов от налогообложения.

8. Налоговый кодекс предусматривает единую ставку налога на прибыль в размере 20%, за исключением прибыли от страховой деятельности, процентных доходов и доходов нерезидентов, не связанных с постоянным учреждением в Кыргызской Республике.

Плательщики налога на прибыль.

Налог на прибыль юридических лиц уплачивают все субъекты, которые не являются физическими лицами. Это на первый взгляд корявое определение наиболее полно отвечает содержанию статьи 91, устанавливающей налогоплательщиков по данному налогу. Статья использует термины «юридические лица - резиденты» и «юридические лица -нерезиденты», при этом соответствующее определение в Налоговом кодексе дается пунктами 73 и 74 статьи 9. То есть «юридическое лицо-резидент» должно быть зарегистрировано в соответствии с законодательством Кыргызской Республики (смотрите Закон Кыргызской Республики «О государственной регистрации юридических лиц» от 12 июля 1996 года № 39», а юридическое лицо - нерезидент, это юридическое лицо, которое не признается резидентом».

Очень часто юридические лица - резиденты имеют территориально обособленные подразделения, расположенные вне места нахождения органа управления, и, следовательно, вне

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

239

места налоговой регистрации (представительства, филиалы, отдельные производства, расположенные как на территории Кыргызской Республики, так и за ее пределами). Обособленные подразделения юридического лица - резидента, расположенные на территории Кыргызской Республики, не являются самостоятельными плательщиками налога на прибыль. Доходы, полученные обособленными подразделениями, облагаются налогом в совокупности с доходами головной компании. При этом не имеет значения, как организован бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности обособленного подразделения - на отдельном балансе или на счетах головного предприятия.

Зарубежные подразделения юридического лица - резидента уплачивают налог в соответствии с законодательством тех стран, в которых они ведут экономическую деятельность. В то же время доходы таких подразделений облагаются налогом и в Кыргызской Республике (статья 91, часть 1). Таким образом, доходы, полученные зарубежными подразделениями, будут дважды обложены налогом. Если с другим государством, в котором был уплачен налог, Кыргызская Республика имеет соглашение об избежании двойного налогообложения, то сумма налога, уплаченная в этом государстве, может быть зачтена при уплате налога в Кыргызской Республике (статья 44 НК).

Особенности налогообложения налогоплательщиков - нерезидентов.

«Юридическое лицо- нерезидент» - любое иностранное корпоративное объединение, или любая другая иностранная организация (далее по тексту - иностранные юридические лица), осуществляющее экономическую деятельность в Кыргызской Республике и имеющее доход от источника доходов в Кыргызской Республике является налогоплательщиком -нерезидентом, т.е. уплачивает налог на доходы в Кыргызской Республике. (смотрите демонстрационные примеры).

Вернемся к статье 91 и заглянем в статью 109. Из содержания этих статей следует, что налогоплательщики нерезиденты разделяются на (1) нерезидентов, которые получают доходы из источника доходов в Кыргызской Республике, осуществляя экономическую деятельность через постоянное учреждение (далее по тексту - нерезиденты(1), и (2) нерезидентов, которые получают доходы из источника доходов в Кыргызской Республике, не открывая здесь постоянного учреждения (далее по тексту - нерезиденты 2).

Нерезиденты (1) уплачивают налог также, как и резиденты - самостоятельно подсчитывают совокупный годовой доход, полученный через постоянное учреждение, применяют вычеты расходов, понесенных постоянным учреждением, разрешенные Налоговым кодексом, сдают декларации, и уплачивают налог по тем же ставкам, что и налогоплательщики - резиденты.

Постоянное учреждение -постоянное место деятельности, через которое юридическое лицо-нерезидент полностью или частично осуществляет экономическую деятельность в Кыргызской Республике. Наличие или отсутствие в Кыргызской Республике постоянного учреждения юридического лица-нерезидента определяется в соответствии с положениями части 39 статьи .9 Налогового кодекса, и части 5 «Постоянное учреждение» Инструкции «О порядке применения Соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Кыргызской Республикой с иностранными государствами», утвержденной приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 7 февраля 2002 года № 29-п. При наличии международных соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющих приоритет над положениями Налогового кодекса, следует руководствоваться соответствующими определениями Соглашений. В частности, срок продолжительности работ или услуг, установленный Налоговым кодексом как признак наличия постоянного учреждения, составляет не менее 183 дней в течение любого календарного периода, в то время, как отдельные Соглашения устанавливают этот срок не менее, чем 12 месяцев.

Юридическое лицо-нерезидент, чья деятельность в Кыргызской Республике имеет признаки постоянного учреждения, обязано зарегистрировать в Кыргызской Республике представительство или филиал и зарегистрироваться в качестве налогоплательщика в порядке, предусмотренном статьей 17 Налогового кодекса.

Пример: Иностранная компания заключила договор на поставку оборудования, в соответствии с которым монтаж оборудования осуществляется специалистами компании-поставщика. Договором определено, что работы будут осуществляться в течение 14 месяцев. Иностранная компания-поставщик должна учредить в Кыргызской Республике филиал, зарегистрировать его в Министерстве юстиции Кыргызской Республики в порядке, предусмотренном законодательством, и зарегистрироваться в качестве налогоплательщика налога в налоговом, органе по месту расположения монтажной площадки.

Если юридическое лицо - нерезидент имеет в Кыргызской Республике зарегистрированный филиал или представительство, и эта деятельность хотя и не отвечает понятию «постоянное учреждение», юридическое лицо - нерезидент является плательщиком налога на прибыль по факту регистрации филиала или представительства, если иное не предусмотрено Соглашением об избежании двойного налогообложения.

Пример: Иностранная компания содержит в Кыргызской Республике складские помещения и персонал с целью закупки сельскохозяйственного сырья для переработки его на предприятиях, расположенных за пределами Кыргызской Республики. Таким образом, иностранная компания создала в Кыргызской Республике обособленное подразделение, которое отвечает понятию «филиал», определенному Гражданским кодексом Кыргызской Республики, и должна зарегистрировать филиал в Министерстве юстиции Кыргызской Республики (учетная регистрация). Такого рода деятельность не включается в понятие «постоянное учреждение» (часть 39 статьи 9 Налогового кодекса). Тем не менее, иностранная компания должна зарегистрироваться в качестве налогоплательщика по месту расположения филиала и самостоятельно уплачивать налог на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль юридического лица-нерезидента, осуществляющего экономическую деятельность в Кыргызской Республике в составе постоянного учреждения, определяется так, как если бы постоянное учреждение было отдельным юридическим лицом, и действовало самостоятельно, независимо от юридического лица, постоянным учреждением которого оно является.

При этом:

А) передача имущества, являющегося частью коммерческого (предназначенного для п р о д а ж и) актива постоянного учреждения, в адрес головной компании или других постоянных учреждений этой компании, рассматривается как реализация.

Пргьчер: Филиал иностранной компании в Кыргызской Республике производит и продает товары. Часть товаров отгружается в адрес головной компании. Стоимость товаров, отгруженных в адрес головной компании, определяется на основе рыночных цен и включается в состав совокупного годового дохода филиала.

Б) не относятся к коммерческим активам постоянного учреждения сырье и товары, закупаемые специально для головной компании или ее других постоянных учреждений. Соответственно, передача таких активов головной компании или другим постоянным учреждениям головной компании, не является реализацией. Любые расходы, связанные с такой закупочной деятельностью, не подлежат вычету из совокупного годового дохода постоянного учреждения;

В) при определении прибыли постоянного учреждения допускается вычет документально подтвержденных расходов, действительно понесенных для целей предпринимательской деятельности постоянного учреждения, независимо от того, где и кем эти расходы понесены. Общие и административные расходы, понесенные головной компанией для нужд постоянного учреждения, могут быть вычтены из совокупного годового дохода постоянного учреждения на основе счетов, предъявленных годовой компанией своему постоянному учреждению. Сумма общих и административных расходов, равно, как и стоимость услуг, оказанных непосредственно головной компанией постоянному учреждению, рассматривается как доход юридического лица-нерезидента, полученного из источника в Кыргызской Республике, и, на основании пункта г) части 72 статьи 9 Налогового кодекса облагается налогом по соответствующим ставкам статьи 1 0 9 Налогового кодекса у источника выплаты - постоянного учреждения.

Пример: Филиал иностранной компании в Кыргызской Республике производит и продает товары.

В течение налогового года головная компания приобрела для деятельности филиала расходные материалы на сумму 100,0 тыс.долларов , оплатила транспортной организации услуги

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

241

по доставке материалов до склада филиала в сумме 30,0 тыс.долларов. Кроме того, головная компания прислала специалистов для наладки и ремонта производственного оборудования, используемого филиалом, понесла при этом расходы (командировка, заработная плата и т.д) на сумму 50,0 тыс.долларов.

Головная компания считает, что часть общих и административных расходов, понесенных ею, должно быть отнесено к деятельности филиала, и эта сумма составляет 700 тыс.долларов.

При составлении декларации по налогу на прибыль филиала будут учтены расходы на приобретение и доставку материалов.

Если головная компания сочтет нужным отнести расходы по ремонту и часть общих и административных расходов на вычеты из совокупного годового дохода филиала, то она представит ему счет на сумму 750 тыс.долларов. Эта сумма будет включена в налоговую декларацию филиала, однако, 30% этой суммы будет перечислено в бюджет Кыргызской Республики как налог с доходов нерезидентов, не связанных с постоянным учреждением. Г) внутренние расчеты между юридическим лицом - нерезидентом и его постоянным учреждением не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли постоянного учреждения. *Пример:* Филиал иностранной компании в Кыргызской Республике продает товары, произведенные головной компанией. Выручка от реализации товаров поступает на счета филиала, а затем часть средств перечисляется на счета головной компании. По мере необходимости головная компания перечисляет денежные средства на счета филиала для оплаты расходов, понесенных филиалом. Денежные средства, полученные от головной компании, не включаются в состав совокупного годового дохода; денежные средства, перечисленные головной компании, не подлежат вычету из совокупного годового дохода.

При наличии международных соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющих приоритет над положениями налогового кодекса, совокупный годовой доход и вычеты, относящиеся к постоянному учреждению, определяются в соответствии с пунктами 25-29 Инструкции «О порядке применения Соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), заключенных Кыргызской Республикой с иностранными государствами», утвержденной приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 7 февраля 2002 года № 29 -п.

Выставки, проводимые иностранным юридическим лицом, образуют постоянное учреждение, если вход на выставку платный или с выставки производится продажа товаров. Иностранное юридическое лицо обязано встать на учет в налоговой службе по месту проведения выставки.

Доходы нерезидентов (1) облагаются налогом в Кыргызской Республике, если только они получены из источника доходов в Кыргызской Республике (часть 3 статьи 93 НК), независимо от места выплаты доходов. Иностранные доходы нерезидентов (1) налогом в Кыргызской Республике не облагаются.

Нерезиденты (2) уплачивают налог по ставкам, определенным в статье 109, в порядке, определенном статьей 109 (налог удерживается лицом, выплачивающим доход, по ставкам, определенным в статье 109; вычеты не применяются). Доходы нерезидентов (2) облагаются налогом в Кыргызской Республике, если только они получены из источника доходов в Кыргызской Республике (часть 72 статьи 9). Иностранные доходы нерезидентов (2) налогом в Кыргызской Республике не облагаются.

На основании статьи 109 Налогового кодекса у источника выплаты без осуществления вычетов облагаются налогом следующие доходы:

доходы, определяемые как дивиденды частью 9 статьи 9 Налогового кодекса, выплачиваемые юридическими лицами-резидентами -10%; проценты, полученные от юридических лиц-резидентов и (или) физических лиц-резидентов Кыргызской Республики - 10%

проценты, полученные от юридического лица-нерезидента, имеющего постоянное учреждение или имущество, расположенное на территории Кыргызской Республики, если заем, по которому начислены проценты, относится к его постоянному учреждению или имуществу- 10%.

доход в форме страховых платежей, выплачиваемых иностранным компаниям по договорам страхования или перестрахования рисков в Кыргызской Республике -5%; авторские гонорары - 30%;

- доходы по работам и услугам, выполненным и предоставленным налогоплательщиком-нерезидентом на территории Кыргызской Республики;
 - 1) от телекоммуникационных и транспортных услуг в международной связи и перевозках между Кыргызской Республикой и другими государствами - 5%;
 - 2) от услуг по управлению и консультационных услуг - 30%;
 - 3) от других работ и услуг - 30%.

Другие доходы юридических лиц -нерезидентов, полученные из источника в Кыргызской Республике, кроме вышеперечисленных, могут облагаться налогом, если по ним будет установлена ставка.

Пример: Юридическое лицо - резидент выплачивает иностранной компании штрафные санкции за невыполнение обязательств, предусмотренных договором поставки. В соответствии с частью 72 статьи 9 Налогового кодекса имеет место выплата дохода из источника в Кыргызской Республике. Однако, ставка налога на этот вид дохода не установлена, следовательно, до внесения изменений в Налоговый кодекс налог с таких видов дохода не взимается..

При наличии международных соглашений об избежании двойного налогообложения, имеющих приоритет над положениями Налогового кодекса, налогообложение доходов юридических лиц-нерезидентов, не связанных с постоянным учреждением в Кыргызской Республике, производится в соответствии с условиями соглашений.

Налоги у источника выплаты применяются независимо от того, произведен платеж внутри или за пределами Кыргызской Республики. Налог с доходов налогоплательщиков-нерезидентов, не связанных с постоянным учреждением, из источников в Кыргызской Республике удерживается субъектом, выплачивающим доход, в валюте перевода с полной суммы дохода при начислении каждого платежа и перечисляется в бюджет. Предприятие, выплачивающее доход налогоплательщику-нерезиденту, обязано вместе с декларацией о совокупном годовом доходе представить справку о суммах налога с доходов нерезидента согласно форме, утвержденной Налоговой службой.

Особенности налогообложения простых товариществ.

Гражданское законодательство Кыргызской Республики предусматривает возможность ведения предпринимательской деятельности двумя или более лицами без образования юридического лица, на основании договора простого товарищества (статья 970 Гражданского кодекса КР). В отличие от юридического лица, полученные от такой деятельности доходы признаются как Гражданским, так и Налоговым кодексами общей долевой собственностью товарищей, а налог на прибыль уплачивает каждый товарищ отдельно в соответствии со своей долей.

Механизм уплаты налога на прибыль сторонами договора простого товарищества ни в Налоговом кодексе, ни в инструкциях к нему, к сожалению, не определен, а применение части 3 статьи 91 Налогового кодекса вызывает ряд вопросов по администрированию налога. Ниже предлагается схема администрирования, которая, отвечает требованиям как налогового, так и гражданского законодательства:

ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей и налогового учета поручается одному из участвующих в товариществе юридических лиц (часть 2 статьи 972 ГК). Данное лицо исчисляет налогооблагаемую прибыль простого товарищества также, как если бы простое товарищество являлось плательщиком налога на прибыль, т.е. по форме декларации по налогу на прибыль;

лицо, ведущее налоговый учет, подготавливает расчет распределения налогооблагаемой прибыли между товарищами. Налогооблагаемая прибыль распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей (статья 977 ГК). Лицо, ведущее налоговый учет, предоставляет всем товарищам и ГНИ письменную информацию о начисленных каждому товарищу суммах налогооблагаемой прибыли (статья 25 НК);

каждый из товарищей, основываясь на данном письменном сообщении, учитывает начисленную сумму прибыли в своей налоговой декларации в составе совокупного годового дохода;

доначисленный налог, а также финансовые санкции и штрафы, начисленные ГНИ в результате налоговой проверки в соответствии с Налоговым кодексом, являются общим обязательством товарищей, по которому они отвечают солидарно (976 ГК) в порядке, предусмотренном статьей 313 ГК. Как следует из данной статьи, ГНИ вправе требовать уплаты начисленных сумм как от всех должников совместно, так и от любого из них в отдельности, притом как полностью, так и в части долга. Следовательно, уведомление с требованием уплатить произведенные начисления ГНИ может направить как лицу, ведущему налоговый учет, так и любому из товарищей, на всю сумму, или на часть суммы; целесообразно, если в уведомлении ГНИ будет отражен тот факт, что начисления произведены по результатам проверки финансово-хозяйственной деятельности товарищества, а не конкретного товарища, которому уведомление направлено.

Формирование совокупного годового дохода.

Объектом налогообложения налогом является прибыль, исчисляемая как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом. Состав совокупного годового дохода определяется статьей 93 НК.

Прежде, чем рассмотреть состав совокупного годового дохода, обратимся к определению «доход», данному в части 11 статьи 9 НК (цитата): «доход» - это вновь созданная стоимость (выручка от реализации товаров, выполненных работ за вычетом материальных затрат и услуг сторонних организаций). Определение абсолютно неудачное, в связи с чем практическое применение его невозможно. Оно говорит о том, что доход и выручка - это разные понятия. Налогоплательщику предписывается сначала из выручки вычесть материальные затраты и услуги сторонних организаций, связанные с получением этой выручки, и только затем полученную сумму включить в доход. Теоретически это возможно, практически - нет. Поэтому решение, реализованное в Инструкции «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль с юридических лиц», утвержденной постановлением Правительства Кыргызской Республики от 17 марта 2000 года № 142, представляется достаточно логичным и отвечающим требованиям Налогового в части исчисления объекта налогообложения. Инструкция определяет, что в совокупный годовой доход включается выручка юридического лица (без косвенных налогов), полученная от реализации товаров, выполнения работ и услуг. При этом себестоимость реализованных товаров (работ, услуг), включая материальные затраты и услуги сторонних организаций, учитывается в составе вычетов.

Рассмотрим отдельные статьи доходов, включаемых в совокупный годовой доход: - *все доходы от реализации продукции (работ, услуг);*

все доходы от реализации активов, не подлежащих амортизации, с учетом корректировки их стоимости на инфляцию.

В соответствии со статьей 97: к средствам, не подлежащим амортизации, относятся земля, товарно-материальные запасы, имущество, стоимость которого полностью переносится в текущем налоговом году в стоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Таким образом, на основании п. 2 части 1 статьи 93 не включаются в совокупный годовой доход, доход от реализации основных средств, подлежащих амортизации.

Это не значит, что прибыль от реализации основных средств вовсе не облагается налогом. облагается, но не путем включения выручки от реализации в совокупный годовой доход, а путем уменьшения вычетов на амортизацию- выручка от реализации основных средств вычитается из балансовой стоимости категории (*).

(*) Балансовая стоимость категории - это расчетная стоимость основных средств, объединенных в 5-ть категорий для начисления амортизации в налоговых целях. Подробно этот вопрос будет рассмотрен при изучении вычетов на амортизацию. - *доходы по процентам, кроме ранее обложенных у источника выплаты.*

Юридические лица могут получить доходы по процентам как в Кыргызской Республике, так и за ее пределами (например, по вкладам в иностранные банки). В Кыргызской Республике доходы по процентам облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10% от причитающейся суммы. Налогоплательщик получает доход уже за минусом налога, и не включает его в совокупный годовой доход (статья 108 НК) при условии наличия документов,

подтверждающих уплату данного налога. Данное положение не распространяется на проценты, получаемые банками - резидентами.

Лица, выплачивающие процентный доход банкам-резидентам, не удерживают налог у источника выплаты (часть 2 статьи 108 НК). Таким образом, банки учитывают доходы по процентам в составе совокупного годового дохода

Однако, если банк получает проценты по договорам финансовой аренды (лизинга), то данные проценты подлежат обложению налогом у источника выплаты по ставке 10% (статья 108 часть 2).

Статья 9 пункт 71 дает понятие «финансовой аренды (лизинга)».

В соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики аренда является финансовой, то есть лизингом, если срок аренды превышает 12 месяцев, а также при выполнении одного из следующих условий:

- переход права собственности к арендатору к концу аренды;
- арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая указана в договоре;
- срок аренды превышает 75 процентов срока полезной службы основных средств;
- сумма текущих платежей превышает 90 процентов рыночной стоимости основных средств в начале аренды;
- основные средства носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций.

Стоимость основных средств определяется на момент заключения договора и равняется справедливой стоимости с учетом дисконтной ставки, т.е. это проценты, которые арендатору пришлось бы заплатить, если бы он получил кредит для приобретения данного основного средства.

Для налогообложения - заключение договора финансовой аренды и передача основных средств в пользование рассматривается как покупка основных средств арендатором, а с суммы выплаченных процентов арендатор обязан удержать налог на проценты.

Например: ОсОО «Успех» заключило договор аренды полиграфического оборудования на 7 лет, с правом выкупа оборудования по окончании срока договора. Цена оборудования на момент заключения договора составляет 1 460 520 сом и оплатой равными суммами 300 000 сом ежегодно (дисконтная ставка 10%).

Так как в сумму 300 000 сом включена основная сумма, которая погашается ежегодно и сумма процентов по ставке дисконтирования, то данную сумму следует разделить и определить какова будет сумма процентов, которые выплачиваются в связи с финансовой арендой, в виду того, что критерии договора подходят под определение «финансовая аренда».

Произведем расчет процентов по каждому году и для наглядности оформим это в таблицу: (т.сом)

Период	Сумма для расчета процентов	Сумма погашения процентов (ставка 10%)	Сумма погашения основного долга	Общая сумма выплат ежегодно	Оставшаяся сумма основного долга
1 год	1460,52	146,05	153,95	300,00	1306,57
2 год	1306,57	130,66	169,34	300,00	1137,23
3 год	1137,23	113,72	186,28	300,00	950,95
4 год	950,95	95,10	204,90	300,00	746,05
5 год	746,05	74,61	225,39	300,00	520,66
6 год	520,66	52,07	247,93	300,00	272,73
7 год	272,73	27,27	272,73	300,00	-

В графе «сумма погашения процентов» определена для каждого года и в 1 году сумма процентов равна 146,05 т. сом, с данной суммы арендатор должен удержать налог на проценты $146,05 \times 10\% = 14,61$ т. сом и выплатить ежегодную сумму, определенную договором за минусом, начисленной суммы процентов ($300,00 - 14,61 = 285,39$), а начисленные проценты перечислить в бюджет. Такой вычет процентов необходимо будет производить ежегодно.

Доходы по процентам, полученными из источника за пределами Кыргызской Республики, полностью включаются в совокупный годовой доход лица, их получившего.

дивиденды. В состав совокупного годового дохода включаются дивиденды, однако, в соответствии с частью 4 статьи 112 НК дивиденды, полученные юридическими лицами-резидентами, освобождаются от налогообложения. Практически эти два положения Налогового кодекса при составлении налоговой декларации реализуются следующим образом: сумма полученных дивидендов отражается по строке «Другие доходы», и эта же сумма указывается по строке «Другие льготы, предусмотренные законодательством». Определение «дивиденды» смотрите в части 9 статьи 9. Дивидендами в целях налогового кодекса являются не только доходы по акциям акционерных обществ, но и выплаты других хозяйственных товариществ и обществ в соответствии с долей юридического лица в капитале этого хозяйственного товарищества и общества, за исключением выплат держателям акций или участникам общества в пределах номинальной стоимости акций или доли в уставном капитале при ликвидации юридического лица.

Не облагаются налогом дивиденды, полученные как из источника в Кыргызской Республике, так и из источника за ее пределами, поскольку иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

страховые суммы по договорам страхования, за исключением выплат по страховому случаю (событию) в части основных средств в пределах их балансовой стоимости в случае направления этих выплат на восстановление основных средств или приобретения аналогичного вида основных средств

Применение данного положения статьи 93 не вызывает вопросов, если затраты на восстановление или приобретение аналогичных основных средств произведены в том же налоговом году, в котором получена выплата по страховому случаю, приведшему к порче или уничтожению застрахованного основного средства. На практике весьма вероятны ситуации, когда полученный доход (страховые выплаты) и вышеупомянутые затраты не совпадают по времени, т.е. относятся к разным налоговым периодам. Возникает вопрос: применимо ли в таких случаях данное положение статьи 93, и, если «да», то каков механизм применения?

На первую часть вопроса следует ответить «да»: рассматриваемое положение применимо, независимо от того, совпадают ли по времени получение страховых выплат и затрат, которые возмещаются этими выплатами. Норма статьи 93 прямо требует соотнесения источника дохода (страховые выплаты) с затратами, и не прямо и не косвенно не устанавливает каких-либо временных рамок такого соотнесения. Механизм реализации нормы рассмотрим на примерах (смотрите демонстрационные примеры).

безвозмездно полученное имущество и денежные средства. Налоговый кодекс не содержит специального понятия «безвозмездно полученное имущество и денежные средства». Очевидно, что имущество, включая денежные средства, может считаться полученным безвозмездно только тогда, когда его получение не влечет за собой встречную передачу имущества либо встречное обязательство. Следовательно, в целях налогообложения под безвозмездно полученным имуществом и денежными средствами следует понимать имущество и денежные средства, на которые юридическое лицо приобрело право собственности на основании договора дарения (статья 509 ГК), или по некоторым другим основаниям, предусмотренным гражданским законодательством, (например, движимые вещи, от которых собственник отказался, находки, безнадзорные животные и др.). Когда юридическое лицо получает в собственность имущество безвозмездно, стоимость этого имущества включается в состав совокупного годового дохода. Возникает вопрос: как определить стоимость имущества, полученного безвозмездно, если в Налоговом кодексе не содержится прямого указания на этот счет? В этом случае налогоплательщик должен руководствоваться соответствующей инструкцией, изданной во исполнение Налогового кодекса, если положения инструкции не противоречат Налоговому кодексу. Инструкция «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль юридических лиц» пытается дать ответ на поставленный выше вопрос: «По предприятиям, получившим безвозмездно от других предприятий основные средства, товары и иное имущество, совокупный годовой доход увеличивается на стоимость имущества, равную балансовой (остаточной - по основным средствам) стоимости, числящейся у передающих предприятий. При этом их стоимость, по данным бухгалтерского учета передающей стороны, указывается в документах о передаче». Если же остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета передающей стороны равна нулю, Инструкция предписывает оценивать безвозмездно полученные основные средства по обоснованной рыночной стоимости. На наш взгляд, Инструкция (1) не отвечает на поставленный вопрос и (2) противоречит Налоговому кодексу:

- (1) Инструкция не объясняет, как определить доход от безвозмездно полученного имущества, если передающая сторона не имеет бухгалтерского баланса (например, физическое лицо). Кроме того, если следовать Инструкции, то возникает вопрос - кто несет ответственность за правильное определение стоимости имущества, если данные о стоимости, указанные в документах о передаче, не соответствуют данным бухгалтерского учета передающей стороны. Если ответственность несет передающая сторона, то как эта ответственность будет реализована - будет ли произведено доначисление налогового обязательства дарителю, или же одаряемому, с применением финансовых санкций или без применения таковых и т.д., т.е. следование Инструкции потянет за собой бесконечный шлейф практически неразрешимых вопросов;
- (2) В соответствии со статьей 31 НК учет товарно-материальных запасов (а к этой категории относятся и основные средства) для налоговых целей производится в соответствии с бухгалтерским учетом. Бухгалтерские стандарты предписывают оценивать безвозмездно полученные не денежные активы по справедливой стоимости, а справедливая стоимость - это не что иное, как рыночная стоимость актива. Устанавливая иной порядок определения стоимости актива, Инструкция тем самым противоречит статье 31 НК.

Учитывая изложенное, приходим к выводу, что единственный критерий оценки безвозмездно полученных активов в целях налогообложения, отвечающий требованиям Налогового кодекса - это рыночная стоимость, определенная экспертным путем лицами, которым законодательством разрешено проведение такого рода экспертиз. В частности, это могут быть независимые оценщики, имеющие соответствующую лицензию. Налогоплательщик, принимая в дар имущество, должен быть готов к тому, что потребуются экспертная оценка.

Кроме того, необходимо учитывать, что гражданское законодательство не допускает дарения в отношениях между коммерческими организациями (статья 511 НК).

В подпункте г) пункта 3 части 1 статьи 93 указаны ряд исключений из общей нормы, которые достаточно четко определены и не требуют пояснений.

все доходы от сдачи имущества в аренду. Налоговый учет доходов от сдачи имущества в аренду зависит от классификации аренды. В зависимости от условий договора в бухгалтерском учете аренда классифицируется на текущую и финансовую, и нет никаких препятствий тому, чтобы в налоговых целях классифицировать аренду точно также, как это предусмотрено стандартами бухгалтерского учета.

Учет доходов от текущей аренды в целях налогообложения достаточно прост. Если компания определяет выручку от реализации кассовым методом, то в состав совокупного годового дохода включаются суммы заработанной и полученной арендной платы. Если компания применяет метод определения выручки от реализации на основании счетов-фактур, то доход от аренды отражается на равномерной основе на протяжении срока аренды, даже если оплата производится на другой основе.

Учет доходов от финансовой аренды в целях налогообложения несколько сложнее. В отличие от текущей аренды, где арендная плата представляет собой плату за временное владение или временное пользование имуществом, арендные платежи при финансовой аренде включают как плату за владение и пользование (финансовый доход), так и «выкупную» стоимость имущества (чистые инвестиции в аренду).

Примечание: Определение финансовой аренды дается пунктом 71 ст 9 НК КР.

В состав совокупного годового дохода арендодателя при финансовой аренде включается только финансовый доход, определенный в порядке, предусмотренном правилами бухгалтерского учета, то есть МСФО-17 «Учет аренды», и признанный либо кассовым методом, либо согласно счетов-фактур. Стоимость предмета лизинга должна быть включена в расчет балансовой стоимости соответствующей категории основных средств арендатора (лизингополучателя), к которой относятся основные средства, переданные в финансовую аренду (лизинг), и в том налоговом периоде, в котором это событие состоялось.

доходы от реализации и передачи нематериальных активов (неимущественных прав) другому лицу. Вернемся к этому вопросу, когда рассмотрим вычеты расходов на приобретение и производство нематериальных активов, установленные статьей 100 НК.

субсидии. Налоговый кодекс не дает специального определения понятия «субсидия», используемого в целях Налогового кодекса. Определения субсидии содержится в некоторых других законодательных актах Кыргызской Республики (например, Закон «О субсидиях и

компенсационных мерах»). Но, поскольку Налоговый кодекс в определении субсидии не делает ссылки на какой-либо другой законодательный акт, определение, взятое из любого другого закона, при применении его в целях Налогового кодекса в той или иной степени будет некорректным. Бесспорно только одно - Налоговый кодекс разграничивает понятия «безвозмездно полученные имущество и денежные средства» и «субсидия»; следовательно, можно предположить, что получение субсидии влечет за собой выполнение субъектом каких-либо обязательств, в отличие от безвозмездного получения имущества или денежных средств, в результате которого встречные обязательства не возникают.

Наиболее полно отвечает целям статьи 93 НК, а также определению «доход», данному в статье 9 НК, понятие «субсидия», данное в Кыргызских стандартах бухгалтерского учета *МСФО-20* «Учет государственных субсидий и других видов государственной помощи»: «Государственные субсидии - это помощь, предоставляемая правительством в виде передачи ресурсов субъекту в обмен на прошлое или будущее выполнение определенных условий, связанных с его производственной деятельностью, за исключением тех видов государственной помощи, стоимость которых не может быть оценена, или которые невозможно выделить из обычных торговых операций субъекта». Редакция МСФО-20 немного видоизменена, но, по сути, не отличается. В соответствии с Законом «О субсидиях и компенсационных мерах» к субсидиям относится не только помощь государства, но и помощь общественных организаций.

Таким образом, можно считать, что **в целях налогообложения по налогу на прибыль юридических лиц понятие «субсидия» определяется как помощь в виде денежных средств, долгосрочных активов или других ресурсов, предоставляемая субъекту правительством или некоммерческими организациями в обмен на выполнение определенных условий, связанных с его экономической деятельностью.**

Получение субсидии само по себе не означает получение дохода. В большинстве случаев в момент получения субсидия представляет собой аванс на оплату расходов, которые субъект понесет в будущем при выполнении обязательств, связанных с получением субсидии. Точно также, как любой аванс в счет будущей поставки товаров, работ или услуг не является доходом до тех пор, пока не будет иметь место реализация товаров, работ и услуг (см. понятие «доход», часть 11 статьи 9), субсидия не признается доходом до тех пор, пока условие (или часть его), связанное с получением субсидии, не будет выполнено. В бухгалтерском учете данное положение реализуется следующим образом: субсидия признается доходом на систематической основе в течение отчетных периодов, необходимых для соотношения ее (субсидии) с расходами, связанными с выполнением условий получения субсидии (см. МСФО-20). Этот же метод должен применяться и для налогового учета субсидий, предоставляемых в обмен на будущее выполнение определенных условий (смотрите демонстрационный пример)

В некоторых случаях субсидии изначально обуславливают, что получивший их субъект должен купить, построить или приобрести иным способом долгосрочные активы. В этом случае расходы, связанные с выполнением условий субсидии, измеряются амортизацией, начисленной по этим активам. Следовательно, доход в виде субсидий, признанный в отчетном периоде, будет равен сумме расходов на амортизацию долгосрочных активов, начисленную по бухгалтерскому учету в этом же отчетном периоде (смотрите демонстрационный пример).

Субсидия может быть предоставлена в обмен на прошлое выполнение определенных условий, или в связи с событиями, произошедшими в прошлые отчетные периоды. Если к моменту предоставления субсидии условия выполнены или события свершились, согласно правилам бухгалтерского учета субсидия признается доходом в том отчетном периоде, в котором она получена. Данное правило отвечает требованиям Налогового кодекса в части признания дохода, и должно применяться в налоговом учете субсидий.

Субсидия может быть предоставлена как в денежной форме (денежная субсидия), так и в форме передачи долгосрочного актива или других ресурсов (не денежная субсидия). Форма получения субсидии не влияет на метод ее отражения в налоговом учете в качестве дохода. Проблема оценки активов, полученных в качестве субсидии, должна решаться также, как и в случае безвозмездного получения имущества.

средства, полученные за согласие ограничить предпринимательскую деятельность или закрыть предприятие;

Законодательство Кыргызской Республики провозглашает свободу предпринимательской деятельности и охраняет ее. Однако, возможны ситуации, когда предприниматель добровольно ограничивает свои права на предпринимательскую деятельность в результате договоренности с

другим субъектом в обмен на определенное вознаграждение (компенсацию), выплаченное этим субъектом. Сумма вознаграждения включается в состав совокупного годового дохода субъекта, получившего его.

доходы, возникшие от списания и сокращения долгов юридического лица другому лицу;

Налоговый кодекс устанавливает обязанность налогоплательщика включать в состав совокупного годового дохода суммы, возникшие от списания или сокращения его долгов другим лицам, но при этом не определяет, в каких случаях и при каких обстоятельствах возникает объект налогообложения, т.е. когда долг должен быть списан или сокращен. Достаточно разумным и логичным представляется следующее: обязанность субъекта списать кредиторскую задолженность возникает в случаях, если обязательство, в результате которого возникла отраженная в учете кредиторская задолженность, фактически прекращено по основаниям, предусмотренным гражданским законодательством. В таких случаях наличие объекта налогообложения бесспорно (смотрите демонстрационный пример).

На практике часты случаи, когда Налоговая служба требует от налогоплательщика списать долг другому лицу на том основании, что кредитором пропущен срок, в течение которого он мог взыскать долг через суд - срок исковой давности. Это требование правомерно при условии, что срок исковой давности исчислен в соответствии с нормами Гражданского кодекса. С точки зрения гражданского законодательства сам по себе пропуск кредитором срока исковой давности не означает, что кредитор лишился возможности истребовать долг через суд. В соответствии со статьей 215 ГК, иск кредитора о возврате долга принимается к рассмотрению судом независимо от истечения срока исковой давности; исковая давность применяется только судом и только по заявлению должника, сделанному до вынесения судом решения. Таким образом, если кредитор не обращался в суд, и ему не было отказано в иске по причине истечения срока исковой давности, нет основания считать, что обязательство должника прекращено. Однако, по мнению автора, применение срока исковой давности в целях налогообложения отличается от соответствующих норм гражданского законодательства. Обратимся к понятию «безнадежный долг», определенному в части 3 статьи 9. Кредитор признает долг безнадежным, т.е. невозможным к получению, в ряде случаев, определенных в части 3 статьи 9, в том числе и по причине истечения срока исковой давности. При этом Налоговый кодекс делает отсылку к гражданскому законодательству только в части исчисления самого срока, но не в части применения исковой давности. Другими словами, если срок исковой давности, установленный гражданским законодательством для истребования долга через суд истек, налоговое законодательство признает такой долг безнадежным в момент истечения срока исковой давности, исчисленного в соответствии с нормами гражданского законодательства, **независимо от того, имело ли место истребование долга через суд.** В части 3 статьи 9 упоминаются только кредитор, и ничего не говорится о должнике. Вполне логично предположить, что обязанность должника списать долг в доход возникает по тем же основаниям, по которым кредитор признает долг безнадежным.

Обобщая вышесказанное, приходим к выводу, что в соответствии с подпунктом и) пункта 3) части 1 статьи 93 налогоплательщик обязан включить в состав совокупного годового дохода суммы, возникшие от списания (сокращения) кредиторской задолженности, если обязательства, в связи с которыми задолженность возникла, фактически прекращены по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом, а также задолженность по долгам с истекшими сроками исковой давности.

суммы, полученные от реализации изношенных активов;

Очевидно, что термин «изношенные активы» применим только по отношению к активам, подверженным постепенному износу в процессе эксплуатации, а именно к основным средствам. Актив можно считать изношенным, если в процессе эксплуатации он настолько утратил свои эксплуатационные качества, что не может быть использован по назначению. Однако, материалы, полученные от ликвидации изношенных активов (назовем их условно вторичными материалами), могут быть реализованы. Выручка, полученная от реализации таких материалов, включается в совокупный годовой доход.

отрицательные суммы балансовой стоимости амортизируемых активов на конец года согласно части 7 статьи 97 Налогового кодекса.

К этому вопросу вернемся при рассмотрении вычетов на амортизацию.

доходы от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой;

Курсовые разницы возникают при операциях, которые выражены в иностранной валюте (покупка- продажа товара, услуг по ценам в иностранной валюте; обязательства по кредитам, займам, полученным в иностранной валюте; заключение валютных договоров или принятие обязательства погасить задолженность в пересчете на курс иностранной валюты). Денежные статьи в иностранной валюте при первичном признании учитываются по курсу иностранной валюты на дату совершения операции. В последующем они должны пересчитываться на каждую отчетную дату или на дату совершения операции.

Инструкция о порядке отражения курсовых разниц от операций в иностранной валюте (от 2.02.2000г № 32-п) и МСФО -21 достаточно хорошо дают понятия, когда надо признавать курсовую разницу.

«Курсовая разница представляет собой разницу между сомовой оценкой валютного имущества или обязательств по курсу на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период и сомовой оценкой их на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Курсовые разницы возникают по:

операциям по полному или частичному погашению дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте. Если курс Национального банка

Кыргызской Республики на дату расчета отличался от его курса на дату принятия этой погашению дебиторской и кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде, либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

операциям по пересчету стоимости денежных средств в кассе, средств в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с любым юридическим и физическим лицом, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Кыргызской

Республике.

Курсовые разницы подлежат зачислению в прибыль или убыток предприятия, кроме курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала».

в совокупный годовой доход некоммерческих организаций не включаются:

1. членские и вступительные взносы;
2. безвозмездно передаваемые активы, при условии их использования в уставных целях;
3. гуманитарная помощь и гранты, при условии их использования в уставных целях. Налоговый кодекс пункты 68 и 69 статьи 9 дают понятия «членских взносов» и «вступительных взносов» и определяет их как активы, получаемые организациями, основанными на членстве и при условии, что при получении членских или вступительных взносов в ответ не будет предоставлена услуга бесплатно или по цене ниже себестоимости.

Вышеуказанные формулировки говорят о том, что если НКО получает членские и вступительные взносы и расходует их в соответствии с Уставом, то они не будут включаться в совокупный доход при заполнении декларации по налогу на прибыль, а также и расходы по членским и вступительным взносам не будут являться вычетами.

Налоговый кодекс дает понятия «грант» и «гуманитарная помощь» пунктами 4-2 и 4-3 статьи 9. Грант может быть получен Правительством, органом местного самоуправления, государственной и некоммерческой организациями (кроме организаций, преследующих политические цели). Данные организации, могут получить безвозмездно активы (денежные средства, основные средства и т.д.), а также гранты, **но только некоммерческие организации в соответствии со статьей 93 НК могут не включать их в налоговую декларацию и не учитывать их в совокупном годовом доходе**, при условии, если это используется в соответствии с Уставом данной некоммерческой организации.

Например: НКО создано для защиты окружающей среды и улучшения экологии.

НКО получила грант в виде основных средств (компьютер, принтер, ксерокс) и использует для распространения информации об экологической обстановке в данном регионе и путях улучшения ее. Т.к. НКО использует средства в соответствии с Уставом, то при заполнении декларации по налогу на прибыль эти средства не будут учитываться в составе совокупного годового дохода.

Гуманитарная помощь может быть получена Правительством, органом местного самоуправления, государственной и некоммерческой организацией, а также физическими лицами, при условии потребления (продовольственные товары народного потребления, техника,

снаряжение, оборудование, медицинские средства и медикаменты) и (или) дальнейшего безвозмездного распределения их. В соответствии со статьей 93 НК **только некоммерческие организации могут не включать гуманитарную помощь в совокупный годовой доход для налогообложения по прибыли, если используют ее в соответствии с Уставом.**

Хотя существует порядок распределения гуманитарной помощи, который определяется отдельным «Положением о порядке приема и распределения гуманитарной помощи» в КР от 4 мая 2001 года за № 211, им предусмотрено, что в случае необходимости оплаты донору за его услуги по сбору, хранению, сортировке, упаковке и транспортировке гуманитарной помощи в КР получатель имеет право, с согласия донора и Департамента (Департамент координации национальных, международных программ и содействия привлечения гуманитарной помощи Министерства труда и социальной защиты КР) реализовать часть гуманитарной помощи на сумму произведенной донору оплаты по ценам, предусмотренным в инвойсе. Исходя из данного положения следует сделать вывод, что только та часть, которая была распределена безвозмездно может не включаться в совокупный годовой доход, а сумма реализации гуманитарной помощи, для покрытия расходов по доставке, должна включаться в совокупный годовой доход и заноситься в декларацию по налогу на прибыль.

Доходы, облагаемые налогом, включаются в совокупный годовой доход независимо от того, каким способом произведена (или будет произведена) оплата дохода: оплата включает все виды платежей, осуществленные прямо получателю дохода или третьему лицу в счет взаиморасчетов с получателем, прямо потребителем или третьим лицом в счет расчетов с потребителем, денежными средствами или натуральной оплатой товарами, работами, услугами (полностью или частично).

Методы определения дохода (статья 29 НК).

Статья 29 НК называется «Методы налогового учета», однако, она устанавливает только методы определения выручки в целях налогообложения и не устанавливает методов определения вычетов.

1. Налоговый кодекс устанавливает два возможных метода определения **выручки**.

Налоговый кодекс *не* увязывает методы определения выручки в целях налогообложения с методами, принятыми налогоплательщиком для составления финансовой отчетности.

Налоговым кодексом не дается определения «Выручка».

В бухгалтерском учете под выручкой понимается выручка от реализации товаров, работ и услуг. Следовательно, в целях налогообложения под выручкой следует понимать поступления денежных средств, которые в бухгалтерском учете классифицируются как выручка от реализации товаров, работ, услуг. Отсюда следует, что денежные средства, полученные в качестве аванса за предстоящие продажи товаров, работ и услуг, не являются выручкой до тех пор, пока компания, руководствуясь правилами бухгалтерского учета, не признает доход от реализации. Другими словами, выручка может иметь место только после того, как товары отгружены, а работы и услуги выполнены (смотрите демонстрационный пример).

2. После осуществления отгрузки (продажи) товаров, работ и услуг выручка в целях налогообложения признается одним из двух методов:

- а) на основе счетов-фактур;
- б) на основе платежей.

а) Методу, именуемому в статье 29 «на основе счетов-фактур», в бухгалтерском учете соответствует метод начисления, или, как его иногда называют, по отгрузке. В соответствии с этим методом выручка признается в момент отгрузки товаров или окончания выполнения работ или услуг, независимо от срока получения денежных средств за отгруженные товары или выполненные работы и услуги. Налоговый кодекс, именуя данный метод «согласно счетов-фактур», подразумевает, что счет-фактура является неотъемлемым документом, сопровождающим отгрузку, и он выписывается той датой, когда отгрузка осуществлена. Если счет-фактура фактически выписывается другой датой, отличной от даты отгрузки, то это ошибка в системе бухгалтерского учета, и она не должна влиять на налоговые расчеты, за исключением расчетов НДС (смотрите демонстрационные примеры).

б) При применении метода на основе платежей налогоплательщик фиксирует выручку в том отчетном периоде, в котором поступила оплата за отгруженные товары, выполненные работы и услуги. Метод на основе платежей в бухгалтерском учете иногда называют кассовым методом (смотрите демонстрационные примеры).

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

251

3. Статьей 29 Налогового кодекса предусмотрены методы налогового учета доходов от реализации товаров, работ и услуг в целях налогообложения. Одно из условий, которое должно выполняться при признании дохода: товар должен быть продан, услуги и работы полностью завершены. Однако, положения статьи 29 должны быть скорректированы в соответствии со статьей 34, если речь идет о долгосрочных контрактах, определение которым дано в части 10 статьи 9 Налогового кодекса: "долгосрочный контракт" - означает контракт на производство, строительство и поставку товаров, материальных ценностей и оборудования, установку или монтаж собственности, если контракт не завершен в течение 18 месяцев после даты его заключения". В соответствии со статьей 34 Налогового кодекса налогоплательщик должен признать доход по долгосрочным контрактам, даже если они в налоговом году не завершены.

Доходы и вычеты, касающиеся долгосрочных контрактов, учитываются в течение налогового года на основе процентного исполнения контракта (фактического исполнения). Процент исполнения контракта - это условная величина, которая определяется посредством сопоставления расходов, понесенных до конца налогового года, с совокупными запланированными расходами по контракту.

Доходы по долгосрочным контрактам, подсчитанные таким способом, могут учитываться как методом, основанным на основе платежей, так и методом на основе счетов - фактур. При применении метода на основе счетов фактур в совокупный годовой доход налогоплательщика будет включена сумма, определенная на основе процентного исполнения контракта; при применении метода на основе платежей величина процентного исполнения контракта сопоставляется с фактически полученной оплатой по контракту, и включается в совокупный годовой доход только в оплаченной ее части (смотрите демонстрационные примеры).

Порядок применения вычетов из совокупного годового дохода.

Вычеты из совокупного годового дохода для определения размера прибыли, подлежащей налогообложению, определены в главе 19 НК. В ней также определены статьи расходов, которые нельзя вычитать из совокупного годового дохода, а также некоторые статьи расходов, которые не являются вычитаемыми сразу (в текущем налоговом году) в полном объеме (например, расходы по процентам за долговое обязательство, амортизация и др.).

Налоговый кодекс в отношении вычетов издержек экономической деятельности (бизнеса) построен, исходя из общего критерия - были ли издержки понесены в целях экономической деятельности. Причем разумность этих издержек определяется администрацией компании, а не налоговым администратором. В связи с этим Налоговый кодекс не содержит перечня всех издержек, подлежащих вычету, а действует методом исключения - **вычету подлежат все издержки бизнеса, за исключением перечисленных в статье 105 НК.**

Пример; Компания А занимается производством медикаментов. В ходе экономической деятельности компания понесла убытки:

- в связи с производственным браком;
- в связи с тем, что часть медикаментов с истекшим сроком годности были возвращены из торговой сети;
- в связи с тем, что часть готовой продукции была испорчена из-за неполадок с коммуникациями на складе.

В данных случаях, Компания А имеет право на вычет всех вышеперечисленных расходов из совокупного годового дохода, ввиду того, что данные расходы подпадают под категорию предпринимательских расходов. Согласно статье 9 НК КР "предпринимательские расходы" - все виды расходов, понесенные налогоплательщиком в ходе получения доходов от экономической деятельности.

В состав издержек бизнеса не включаются издержки на организацию праздников и развлечений.

Не подлежат вычету издержки, направленные на создание запасов (стоимость остатков сырья, материалов, готовой продукции, незавершенного производства, запасов основных средств).

Учитывая все вышесказанное, можно определить общую схему определения расходов, подлежащих вычету как связанные с получением дохода (статья 94 НК).

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

общая сумма издержек, понесенных налогоплательщиком, уменьшается на сумму издержек, не имеющих отношения к бизнесу (праздники и развлечения). Оставшаяся сумма уменьшается на сумму издержек, направленных на создание товарно-материальных запасов, запасов основных средств и сумму издержек, предусмотренных статьей 105. Оставшаяся сумма уменьшается на сумму издержек, порядок вычета которых определяется отдельными статьями Налогового кодекса и получается сумма расходов, связанная с получением дохода, подлежащая вычету.

На практике часты случаи, когда налогоплательщики и работники налоговой службы определяют понятие «расходы, связанные с получением дохода» как расходы, оправданные полученным доходом. Они считают, что если товар, на производство и реализацию которого компания затратила материальные и денежные ресурсы, не продан, то стоимость этих ресурсов не является расходами, связанными с получением дохода, и, следовательно, не подлежат вычету.

Пример: Компания выпускает газету «Апельсин». Часть тиража зачастую остается не проданной. Компания уценивает экземпляры, не проданные в течение 2-х дней, а затем, если они не продаются по новой цене еще в течение недели, компания изымает их из продажи и уничтожает. Налоговый инспектор в ходе налоговой проверки указал бухгалтеру компании на то, что расходы, равные себестоимости уничтоженных экземпляров, не подлежат вычету из совокупного годового дохода по той причине, что они не принесли дохода.

Это неверно, так как предпринимательскими называются расходы, понесенные в ходе получения доходов, а не в случае получения доходов. То есть, вычету подлежат расходы, связанные с получением доходов, даже если в результате доходы не были получены.

Министерство финансов Кыргызской Республики приказом от 18 апреля 2000 года № 120-п утвердило Положение о порядке определения расходов, связанных с получением дохода, подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли, которое может служить практическим руководством при применении статьи 94 НК. Положение поясняет порядок определения расходов, связанных с получением дохода (например, таких расходов, как себестоимость реализации, общие и административные расходы), но не содержит исчерпывающего перечня возможных издержек бизнеса, т.к. его просто быть не должно. Ограничения предусмотрены Налоговым кодексом только в отношении командировочных расходов (смотрите часть 2 статьи 94).

Для отдельных категорий налогоплательщиков предусмотрены исключения - в вычеты расходов, связанных с получением дохода, включаются капитальные расходы (часть 3 статьи 94), которые остальные налогоплательщики вычитают через амортизацию.

Однако, часть 3 статьи 94 содержит ряд существенных неопределенностей, которые не позволяют однозначно определить круг налогоплательщиков, на которых она распространяется: отсутствуют критерии, по которым налогоплательщик может быть отнесен к учреждению, организации или предприятия образования науки, культуры и спорта. Попробуйте ответить на вопрос - если компания имеет спортивный комплекс, магазины, бензозаправки, является ли она предприятием (организацией) спорта?

отсутствует понятие "смета расходов, утвержденная в установленном порядке". Налоговый кодекс не устанавливает порядка утверждения сметы, который был бы приемлем в целях части 3 статьи 94, и несылает к какому-либо законодательному акту, определяющему такой порядок. Достаточно логичным будет предположение, что налогоплательщик отвечает рассматриваемому критерию, если для него наличие утвержденной сметы расходов обязательно в соответствии с законом. Такое требование установлено Гражданским кодексом по отношению к юридическим лицам, организованным в форме учреждений.

Бесспорно только одно - право на вычет капитальных расходов в порядке, определенном статьей 94, имеют юридические лица. Созданные в форме учреждений, осуществляющие экономическую деятельность исключительно в области образования, науки, культуры, спорта и здравоохранения. Право других субъектов, строго не отвечающих данным критериям, предположительно, но не бесспорно. Требуется толкование данной статьи законодателем.

Часть 5 ст. 94 предусматривает включение в вычеты убытков от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой, пересчитанных на дату совершения операции или на каждую отчетную дату.

Издержки, понесенные в налоговом году, но распределяемые на несколько налоговых периодов.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

253

Вычет сумм амортизационных начислений

Прежде, чем рассмотреть принципы налоговой амортизации, необходимо обратиться к определению "Основные средства" в целях налогового учета, это - активы, стоимость каждого из которых составляет более 45 минимальных месячных заработных плат и имеющие срок службы более одного года, за исключением земли, запасов сырья и готовой продукции. "Основные производственные средства" - активы, стоимость каждого из которых составляет более 45 минимальных месячных заработных плат, имеющие срок службы более одного года и подлежащие амортизации.

В отличие от бухгалтерского учета, все основные средства в целях начисления амортизации делятся на 5 групп. Таким образом, учет выбытия и прироста основных средств ведется по группам в целом, амортизация исчисляется по нормам, установленным для каждой группы отдельно. Исключение составляют здания (сооружения, строение), налоговый учет амортизации по которым осуществляется по каждому строению отдельно.

Причем, в расчет амортизационных начислений берутся те основные средства, которые используются в производстве (иными словами, задействованы в экономической деятельности субъекта).

Начисления на амортизацию подсчитываются путем применения нормы амортизации к балансовой стоимости группы на конец налогового года. Как подсчитывается балансовая стоимость группы на конец налогового года? Приведем формулу подсчета:

Балансовая стоимость группы на конец предыдущего года
МИНУС (-) Амортизационные отчисления по группе, начисленные в предыдущем году
ПЛЮС (+) Стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года
МИНУС (-) Отпускная стоимость основных средств, реализованных в налоговом году
РАВНО (=) Балансовая стоимость группы на конец налогового года

Отдельные положения установлены для случаев, когда:

- балансовая стоимость группы на конец года становится меньше суммы в 45 минимальных заработных плат. Начисление амортизации прекращается, а вычету подлежит вся балансовая стоимость группы;
- балансовая стоимость группы на конец года меньше нуля. В этом случае она приравнивается к нулю, а отрицательный остаток включается в совокупный годовой доход.
- учет по группе в целом может привести к ситуации, когда все основные средства, включаемые в группу, физически отсутствуют (были ликвидированы, переданы другому лицу или реализованы), а балансовая стоимость группы на конец налогового года имеет положительное значение. В этом случае амортизация продолжает начисляться до тех пор, пока балансовая стоимость группы не станет менее суммы в 45 минимальных заработных плат.

Рассмотрим вопросы, наиболее часто встречающиеся в практике применения статьи 97.

1. *Должны ли вычеты на амортизацию в целях налогообложения рассчитываться ежемесячно, а потом суммироваться в целях определения общего вычета из совокупного годового дохода?*

В статье 98 содержится прямой ответ на этот вопрос: начисление амортизации по каждой группе подсчитывается путем применения норм, указанных в части 3 настоящей статьи к **балансовой стоимости группы на конец года.**

2. *Применяется ли статья 98 к основным средствам, используемым на условиях финансируемой аренды?*

С финансируемой арендой связаны два вида расходов: расходы по выплате стоимости основного средства и расходы по выплате арендной платы. Общие расходы по аренде должны быть разделены в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Расходы по выплате арендной платы будут вычитаться по мере наступления сроков выплаты, а расходы по выплате стоимости

основных средств будут вычитаться посредством амортизации. Таким образом, стоимость основных средств, используемых на условиях финансируемой аренды, должна включаться в балансовую стоимость группы наравне с собственными основными средствами в том налоговом периоде, в котором арендатор начал использовать основные средства, независимо от того, перешло ли к нему право собственности в момент передачи, перейдет ли в будущем, или никогда не перейдет.

3. *Если налогоплательщик произвел дополнительные вложения в основные средства, которые с точки зрения бухгалтерского учета увеличивают стоимость актива, должны ли эти расходы включаться в балансовую стоимость группы?*

Вопрос вызван тем, что в соответствии с частью 6 НК в балансовую стоимость **группы включается стоимость основных средств, добавленных к группе** в течение налогового года, и не следует под добавлением понимать увеличение количества основных средств? Автор считает, что в балансовую стоимость группы должна быть добавлена сумма капитальных расходов в действующие основные средства, если только это признается бухгалтерским учетом. В бухгалтерском учете дополнительные вложения в действующие основные средства капитализируются в том случае, если в результате появляется качественно новый актив.

4. *Если налогоплательщик произвел капитальные расходы в основные средства, арендованные на условиях текущей аренды, то каким образом он вычитет эти расходы из совокупного годового дохода?*

Точно также, как и капитальные расходы в собственные основные средства. Статья 97 распространяется как на собственные основные средства, так и на арендованные, т.к. иное Налоговым кодексом не предусмотрено.

5. *Как быть, если основные средства, которые использовались в производстве, навсегда изъяты из производства или временно законсервированы?*

Это проблема классификации основных средств как производственных основных средств или запасов.

(1) основные средства навсегда изъяты из производства и удерживаются компанией для последующей реализации. В этом случае основные средства переходят в категорию запасов и начисление амортизации в налоговом учете должно быть прекращено. В расчете балансовой стоимости группы должно быть указано выбытие основных средств. Сумма выбытия должна быть равна чистой стоимости реализации основных средств, переведенных в категорию запасов, определенной по правилам бухгалтерского учета.

(2) Если основные средства законсервированы, но намерение их дальнейшего использования не прекращено, то основные средства не могут классифицироваться как запасы. Следовательно, амортизация должна начисляться в обычном порядке. Если ситуация такова, что по правилам бухгалтерского учета эти основные средства все же должны учитываться как запасы, то начисление амортизации должно быть прекращено также, как и в первом случае.

Налоговый администратор может не согласиться с мнением. Изложенным в пункте (2) . и будет требовать прекращения начисления амортизации на основании того, что в части 1 статьи 97 сказано, что амортизация начисляется только на основные средства, используемые в процессе производства, а законсервированные основные средства не используются в этом процессе. Возможно, с ним стоит согласиться, и тогда начисление амортизации должно быть прекращено в порядке, указанном в пункте (1).

Попутный вопрос, косвенно имеющий отношение к статье 97. Предусматривает ли налоговое законодательство вычет затрат налогоплательщика на приобретение земли, если земля приобретается не для целей купли-продажи?

Затраты на приобретение земли являются затратами бизнеса и они должны вычитаться, если в Налоговом кодексе не предусмотрено иное. Вычет может быть произведен в полном размере, или переноситься на несколько налоговых периодов путем начисления амортизации. Статья 97 не относит землю к основным средствам, подлежащим амортизации, следовательно, это должны быть прямые вычеты. Однако, статья 105 предусматривает, что капитальные расходы не подлежат вычету из совокупного годового дохода, за исключением сумм, вычитаемых в соответствии со статьей 100-1, а статья 100-1 распространяется на основные производственные средства, к которым земля не относится (части 36 и 37 статьи 9). Расходы на приобретение земли, купленной не с целью перепродажи - это, безусловно, расходы капитального характера. **Следовательно, расходы на приобретение земли вычету не подлежат.**

Расходы на приобретение или производство основных средств вычитаются из совокупного годового дохода того налогового периода, в котором они понесены, только в размере 15% от их стоимости. При этом надо помнить, что приобретаются или производятся основные средства для собственного пользования, а не для продажи. Собственным использованием основных средств в налоговых целях признается любое их использование в качестве основных средств, при сохранении права собственности субъекта на данные основные средства, в том числе использование основных средств путем сдачи в аренду. Оставшаяся сумма расходов подлежит вычету в течение нескольких налоговых периодов в виде амортизационных начислений, исчисляемых в соответствии со статьей 97 НК.

Налогоплательщик может не воспользоваться вычетом из совокупного годового дохода 15% от стоимости приобретенных или произведенных основных средств. Пункт 2 статьи 100-1 начинается со слов « в случае отнесения налогоплательщиком на вычеты расходов...», тем самым налогоплательщик может самостоятельно принять решение в пользу того, или иного варианта.

Вычеты расходов на ремонт, произведенных в налоговом году, также распределяются на несколько налоговых периодов. В текущем году вычету подлежит только сумма, равная 20% балансовой стоимости группы на конец предыдущего налогового года. Разница между фактическими расходами на ремонт и вычитаемыми расходами добавляется к балансовой стоимости группы и подлежит амортизации.

К расходам на ремонт следует относить все расходы в основные средства, если только это не эксплуатационные расходы (смазка, чистка, заправка ГСМ), и не расходы, капитализируемые на стоимость основных средств.

Данное положение распространяется как на собственные основные средства, так и на арендованные, т.к. иное Налоговым кодексом не предусмотрено. Если же налоговый администратор возражает против включения в вычеты, определяемые по статье 97, расходов на ремонт арендованных основных средств, то налогоплательщик вправе вычесть эти расходы на основании статьи 94, поскольку они являются расходами бизнеса, и не упоминаются в статье 105 как не вычитаемые.

Часть 4 статьи 97 предусматривает исключение из общего правила вычета расходов на ремонт для ремонта железнодорожного подвижного состава и пути, пассажирского транспорта государственной и коммунальной собственности. Исключение носит дискриминационный характер - спрашивается, почему оно относится только к пассажирскому транспорту государственной и коммунальной собственности и не распространяется на транспорт, находящийся в частной собственности?

Вычеты расходов на приобретение и производство нематериальных активов производится в соответствии со статьей 100 НК.

Положения этой статьи применяются только к нематериальным активам со сроком эксплуатации свыше одного года, и не применяются к финансовым активам. Предупреждение о том, что статья не применяется к финансовым активам излишне, т.к. это само собой следует из понятия "нематериальные активы", определенного в части 30 статьи 9 НК.

Затраты на нематериальные активы, срок эксплуатации которых менее одного года, вычитаются в текущем налоговом году полностью. Затраты на нематериальные активы со сроком эксплуатации свыше одного года распределяются на несколько налоговых периодов. Часть 1 статьи 100 может пониматься двояко:

- (1) расходы на приобретение нематериальных активов включаются в балансовую стоимость второй группы основных средств, и амортизация подсчитывается в порядке, предусмотренном статьей 97. В частности, выручка от реализации нематериальных активов не будет включаться в состав совокупного годового дохода, а на сумму выручки будет уменьшена балансовая стоимость группы.
- (2) расходы на приобретение нематериальных активов распределяются на 4 налоговых периода в размере 25% стоимости ежегодно, т.е. применяется ставка второй группы, но метод начисления вычетов не соответствует статье 97. При этом выручка от реализации нематериальных активов будет включена в состав совокупного годового дохода. Правильным представляется второй вариант. Во - первых, в статье 100 нет прямого

указания на то, что амортизация должна подсчитываться в соответствии со статьей 97, а есть только указание на то, что для исчисления амортизации должна применяться норма, установленная для второй группы основных средств. Во - вторых, применение первого метода противоречит статье 93, т.к. в соответствии со статьей 93, часть 1 п. е) доходы от реализации и

передачи нематериальных активов другому лицу включаются в состав совокупного годового дохода.

Часть 3 статьи 100 рассмотрим на примере:

Пример. Компания производит промышленную продукцию в течение нескольких лет. Замечено, что при особых режимах настройки оборудования качество выпускаемой продукции резко повышается. Компания решила запатентовать такой технологический процесс и для этого пригласила экспертов из компании А, которые дали заключение, что такое повышение качества произошло случайно. На проведение исследования компания потратила 5 000 сом. Основываясь на результатах этого исследования, компания включила в состав затрат текущего года сумму выплаченного гонорара. На следующий год было проведено еще одно исследование, связанное с изучением причин, вызвавших повышения качества продукции, на что потрачено 50 000 сом. Результаты этого исследования позволили зарегистрировать изобретение в Агентстве по интеллектуальной собственности при Правительстве КР.

В соответствии с комментируемой статьей, стоимость нематериального актива (патента на изобретение) составит 50 000 тыс. сом, несмотря на то, что общие размеры расходов, связанных с проведенными исследованиями составили 55 000 сом (5 000 сом + 50 000 сом).

Правило, установленное частью 4 статьи 100, соответствует правилам бухгалтерского учета по определению стоимости нематериальных активов, созданных самим налогоплательщиком в результате произведенных исследований. В соответствии с этими правилами расходы на длительные разработки и исследования редко признаются нематериальными активами, а если и признаются, то только те расходы, которые произведены в отчетном периоде, в котором стало ясно, что затраты можно признать нематериальным активом.

Вычеты расходов, связанных с добычей природных ресурсов, производятся в соответствии со статьей 99. Сравним статью 99 со статьей 82 которая определяет правила вычета аналогичных расходов в целях исчисления подоходного налога с физических лиц. В статье 82 говорится, что расходы образуют отдельные группы основных средств, и амортизация исчисляется по ставкам, установленным для второй группы. В статье 99 ничего подобного не сказано. Возникает та же проблема с толкованием, что и для нематериальных активов. Обратимся к Основам Мирового Налогового Кодекса (ОМНК). Статья 37 ОМНК говорит о том, что все затраты на разведку месторождений образуют отдельную группу основных средств, а затраты на освоение месторождений будут добавляться к этой группе. Поступим так, как определяет ОМНК: образуем отдельную группу основных средств и будем начислять амортизацию по ставке, установленной статьей 97 для второй группы.

Другие вычеты, определяемые отдельными статьями.

Отчисления в Социальный фонд при Правительстве Кыргызской Республики вычитаются из совокупного годового дохода полностью, даже если по правилам бухгалтерского учета они отнесены не стоимость товарно-материальных запасов. Любые отчисления в Социальный фонд при Правительстве КР, произведенные сверх установленных норм отчислений, а также отчисления в иностранные социальные фонды вычету не подлежат.

Резервы на погашение банковских убытков вычитаются в размерах, установленных Национальным банком Кыргызской Республики для банков и иных финансово-кредитных учреждений, лицензируемых НБ.

Отчисления в резервные фонды страховых организаций вычитаются в размерах, утвержденных Правительством Кыргызской Республики. В связи с внесением поправок в статью 114 статья 104-1 потеряла актуальность.

Пролонгация убытков, связанных с экономической деятельностью. Убытками признается превышение вычетов, разрешенных налогоплательщику, над совокупным годовым доходом. Убытки подлежат переносу на последующие годы, и учитываются в качестве вычетов в следующих налоговых периодах. Налогоплательщик имеет право распределить суммы вычетов на пролонгацию убытков равными частями на пять лет или каким - либо другим способом, но не более, чем на пять лет после года, в котором убытки получены.

При выполнении формальной процедуры - заполнении налоговой декларации увеличение вычетов за счет включения убытков прошлых лет может привести к увеличению убытков за отчетный год. Очевидно, "то вычеты на убытки прошлых лет не должны приводить к возникновению убытков в

отчетном году. В налоговую декларацию должна быть включена такая сумма убытков прошлых лет, которая не превышает сумму налогооблагаемой прибыли, подсчитанной без включения в вычеты суммы пролонгации (смотрите демонстрационный пример). Налогоплательщик должен вести учет сумм убытков, подлежащих пролонгации, в отдельном регистре налогового учета с тем, чтобы по истечении срока пролонгации, установленного Налоговым кодексом, прекратить вычеты.

Вычеты расходов на уплате процентов за долговое обязательство. Расходы налогоплательщика по уплате процентов по долговому обязательству подлежат вычету (далее по тексту) - разрешенный вычет) **в размере фактически уплаченных процентов**, но не более суммы, рассчитанной, исходя из суммы долга, подлежащей погашению в текущем налоговом году (суммы обязательства, которую заемщик обязуется оплатить в текущем налоговом году по договору займа (кредита)), умноженной на 1,5 учетной ставки, установленной Национальным банком Кыргызской Республики на момент образования долга. Вычету из совокупного годового дохода отчетного года подлежит сумма разрешенного вычета, но не более, чем 50% налогооблагаемого дохода налогоплательщика без включения в него доходов и расходов по процентам, плюс доход с процентов. Если при этом разрешенный вычет не полностью будет учтен в налоговой декларации отчетного года, то оставшаяся сумма учитывается как разрешенный вычет в следующем налоговом году.

Расходы по уплате процентов по долговому обязательству подлежат вычету из его совокупного годового дохода в том случае, если сумма долга была использована на погашение любых издержек, связанных с экономической деятельностью, независимо от того, относятся ли эти издержки к расходам, или к активам.

Статья 95 предоставляет право налогоплательщику вычесть из совокупного годового дохода сумму процентов, если только средства были использованы на погашение издержек, связанных с экономической деятельностью. При этом не имеет значения, из каких источников были получены заемные средства (кредиты банков, других финансово-кредитных учреждений, займы, предоставленные физическими лицами, и др.), в какой валюте, в какой форме (денежной или в форме имущества).

В соответствии с частью 2 статьи 95 размер вычета определяется, исходя из суммы долга, подлежащей выплате за период с 1 января по 31 декабря отчетного года. На практике возникают ситуации, когда кредитные ресурсы используются в течение нескольких лет, причем период погашения основной суммы обязательства не всегда совпадает с периодом погашения процентов по данному долговому обязательству. Часть 2 статьи 95 устанавливает правило, согласно которому налогоплательщик может вычесть из совокупного годового дохода только те проценты, которые были выплачены в отношении суммы долга, которую он выплатил или обязан был выплатить именно в данном налоговом году.

Пример: в 2000 году налогоплательщик получил кредит сроком на 5 лет. По условиям договора погашение кредита начинается с 2002 года, а проценты за кредит выплачиваются ежегодно в сроки 30 июня и 31 декабря. Несмотря на то, что в 2000 году налогоплательщик понесет расходы по уплате процентов по долговому обязательству, в силу части 2 статьи 95 он не имеет права на вычет этих расходов в 2000 году, т.к. основной долг в 2000 году не подлежит погашению (по условию погашение кредита начинается с 2002 года).

Для определения размера вычетов важно правильно определить дату возникновения долгового обязательства. Основой возникновения долговых обязательств являются гражданско-правовые отношения, регулируемые Гражданским кодексом Кыргызской Республики. Основными видами договоров, при заключении которых возникают долговые обязательства, являются договор займа и кредитный договор. В соответствии со статьей 724 ГК датой заключения договора займа и кредитного договора является дата фактической передачи денег или вещей. Таким образом, датой возникновения долгового обязательства для налоговых целей является дата фактической передачи заемщику денег или вещей. При подсчете размера вычета применяется учетная ставка (ставка рефинансирования), установленная НБКР на эту дату.

Часть 3 статьи 95 устанавливает еще одно ограничение на сумму расходов по процентам, подлежащих вычету: сумма вычета должна находиться в пределах, ограниченных частью 2 статьи 95, но не превышать дохода по процентам, полученного в этом же отчетном году, плюс 50% другого (кроме дохода по процентам) налогооблагаемого дохода.

Часть 4 статьи 95 определяет, что сумма фактических расходов по уплате процентов, превышающая размеры, установленные частью 3 статьи 95, учитывается в следующем налоговом году при определении размера вычетов, (смотрите демонстрационный пример).

Порядок вычетов расходов на проценты, предусмотренный статьей 95 Налогового кодекса, не распространяется на банки и финансово-кредитные учреждения, работающие в системе кредитных союзов и лицензируемые Национальным банком. Данные налогоплательщики вычитают эти расходы на основании статьи 94 Налогового кодекса в составе прочих предпринимательских расходов.

Определение стоимости реализованных активов, подлежащей вычету как расход, связанный с получением дохода.

Расходы на создание запасов не вычитаются из совокупного годового дохода. Вычетом является затраты (стоимость) по реализованным запасам. В соответствии со статьей 33 «Стоимость активов» в стоимость активов не включаются затраты, по которым налогоплательщик имел право на вычеты. Таким образом, стоимость, например, готовой продукции, определенная по бухгалтерскому балансу, будет отличаться от стоимости, используемой в налоговых целях, т.к. стоимость готовой продукции, какой бы метод учета себестоимости не применялся, как минимум будет включать амортизацию, затраты на ремонт, отчисления в социальный фонд. Поскольку налогоплательщик имеет право на вычет этих затрат, они не должны включаться в «налоговую» стоимость. Возникает проблема (или задача?) ведения отдельного налогового учета с целью определения стоимости реализованной продукции (а иногда и работ и услуг, если есть незавершенное производство), подлежащей вычету из совокупного годового дохода. Можно порекомендовать следующую схему:

затраты, собранные на счете учета незавершенного производства в течение налогового периода (дебетовый оборот по счету) уменьшить на сумму амортизации, расходов на ремонт, отчислений в социальный фонд;

полученную сумму, условно считая затратами в незавершенное производство, распределить на готовую продукцию и остатки незавершенного производства методом, принятым в бухгалтерском учете (например, пересчитать товарный баланс);

сумму, приходящуюся на готовую продукцию, распределить на реализованную продукцию и остатки готовой продукции. Сумма, приходящаяся на реализованную продукцию, подлежит вычету из совокупного годового дохода, если субъект применяет метод начисления для определения выручки;

если субъект применяет кассовый метод, то сумму, приходящуюся на реализованную (отгруженную) продукцию, следует распределить на продукцию, за которую деньги получены, и на продукцию, числящуюся в товарах отгруженных, но не оплаченных. Вычету подлежит сумма, приходящаяся на оплаченную продукцию.

Таким образом, остатки готовой продукции, товаров отгруженных, но не оплаченных, незавершенного производства будут оценены так, как требует Налоговый кодекс.

Определение стоимости основных производственных средств, созданных самим налогоплательщиком. Очевидно, что в целях налогового учета из стоимости основных средств, созданных самим налогоплательщиком, также следует исключить расходы, по которым налогоплательщик имел право на вычет.

В противном случае одни и те же расходы будут вычтены дважды: в период создания как прямые вычеты, в период эксплуатации - через амортизацию.

Расходы, не подлежащие вычету. Перечень таких расходов помещен в статье 105. Этот перечень исчерпывающий и не может быть расширен или уменьшен без внесения поправок в Налоговый кодекс. Рассмотрим отдельные позиции этого перечня.

1. Не подлежат вычету из совокупного годового дохода капитальные расходы. Налоговый кодекс не дает определения капитальных расходов. Учитывая общий смысл статей Налогового кодекса, определяющих порядок вычетов из совокупного годового дохода, автор считает, что в понятие «капитальные расходы», используемое в Налоговом кодексе, заложено то же значение, что и в соответствующее понятие, используемое в бухгалтерском учете, а именно: капитальные расходы - это расходы, понесенные налогоплательщиком на приобретение и создание долгосрочных активов. Расходы на приобретение таких активов не вычитаются из совокупного годового дохода того отчетного периода, в котором они возникли, а распределяются на ряд учетных периодов посредством начисления и включения в вычеты амортизации. В соответствии с

Налоговым кодексом к расходам, формирующим долгосрочные активы, относятся расходы на основные средства, нематериальные активы со сроком эксплуатации более одного года, расходы, связанные с добычей природных ресурсов, определенные в статье 99. При этом к нематериальным активам не относятся финансовые активы.

2. Не подлежат вычету из совокупного годового дохода штрафы и пени, выплачиваемые в бюджет и в Социальный фонд. Аналогичные расходы, понесенные при осуществлении хозяйственных и иных договоров с организациями, доходы которых не являются доходами бюджета Кыргызской Республики, рассматриваются как расходы, подлежащие вычету.

3. Не подлежат вычету налоги, уплачиваемые согласно Налогового кодекса, за исключением земельного налога, налога на автодороги, отчислений в ФЛЧС и налога на имущество. Поскольку косвенные налоги не включаются в совокупный годовой доход, очевидно, речь идет о налоге на прибыль и местных налогах и сборах. Например, налог на рекламу, уплаченный в соответствии с Налоговым кодексом, не является вычетом.

Налоги на импорт, а также налоги, выплаченные или подлежащие выплате поставщикам товаров и услуг, которые не подлежат возмещению налогоплательщику в соответствии с Налоговым кодексом (невозмещаемые налоги), включаются в стоимость приобретенных товаров и услуг, и подлежат вычету в составе расходов, связанных с получением дохода.

Пример: Предприятие А пользуется услугами предприятия Б. При этом предприятие А не является плательщиком НДС, в то время, как предприятие Б является плательщиком НДС. Предприятие Б в соответствии с Налоговым кодексом предъявляет счет-фактуру предприятию А на сумму 120 тыс. сомов (в том числе 20 тыс. сомов НДС). Поскольку предприятие А не является плательщиком НДС, вся сумма (вместе с НДС) является расходом для предприятия А и подлежит вычету из совокупного годового дохода.

Что касается налога на прибыль, то возникает вопрос, суть которого состоит в следующем. Налогоплательщики - резиденты уплачивают налог по доходам, полученным как в Кыргызской Республике, так и за ее пределами. Например, доходы, полученные от деятельности зарубежных филиалов, должны включаться в совокупный годовой доход головной компании. Если с государством, в котором получен доход, заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, то этот налог может быть зачтен (уменьшена сумма налога к уплате) при уплате налога в Кыргызской Республике (статья 44) на условиях, предусмотренных соглашением, а условия могут быть разными, в результате чего налог может быть зачтен не в полной сумме. Еще хуже, если таких соглашений нет.

Вопрос - может ли налог, уплаченный в другом государстве, вычитаться из совокупного годового дохода?

Выплата этого налога - расход налогоплательщика, и он не вычитается при условии, если это определено в Налоговом кодексе, т.е. в статье 105. В статье 105 речь идет о налогах, выплачиваемых согласно настоящего Кодекса. Налог, выплачиваемый в другом государстве, не является налогом, выплачиваемым согласно Налогового кодекса Кыргызской Республики. Следовательно, он должен вычитаться из совокупного годового дохода при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

4. Не подлежат вычету расходы, характер и размер которых не могут быть определены подтверждающими документами: квитанциями, чеками, закупочными актами.

Документы, подтверждающие расходы налогоплательщика, должны иметь, во-первых, информацию, достаточную для проверки подлинности документа. Для налоговых целей достаточно, чтобы информация, содержащаяся в документе, подтверждалась документами поставщика. Для этого необходимо, чтобы в документе был указан идентификационный налоговый номер поставщика. Во-вторых, документы должны подтверждать характер расходов и размер расходов.

Пример

При покупке канцелярских товаров сотруднику предприятия А был выдан кассовый чек, в котором указан ИНН и стоимость товара, но отсутствует наименование товара. Данный кассовый чек является документом, подтверждающим размер расходов, но не подтверждает характер расходов. Такой документ не может быть признан подтверждающим и, следовательно, расходы по данному документу не являются вычетами.

В дополнение к кассовому чеку должен быть выписан документ, в котором указано наименование и количество канцтоваров (товарный чек, акт закупа и т.п.).

Кассовый чек, который помимо стоимости, указывает и наименование купленных товаров, является подтверждающим документом, и никаких дополнительных подтверждений не требуется. Акты закупа должны быть составлены с учетом вышеуказанных требований к подтверждающим документам: в них должны быть указаны реквизиты поставщика (ИНН, если таковой имеется, паспортные данные, номер патента, домашний адрес) характер и размер расходов, личная подпись лица, получившего денежные средства. Приложения копий каких-либо документов, подтверждающих реквизиты поставщика, к акту не требуется, однако, налогоплательщик, включивший в вычет расходы, подтвержденные закупочным актом, несет ответственность за достоверность данных, указанных в акте.

Расходы, произведенные без подтверждающих документов, могут быть признаны в финансовой отчетности, но не подлежат вычету из совокупного годового дохода.

5. Не подлежат вычету расходы, связанные с получением дохода, не включаемого в совокупный годовой доход. В статье 93 определено, что не включаются в совокупный годовой доход:

членские и вступительные взносы, безвозмездно полученные активы, гуманитарная помощь и гранты, если они используются в уставных целях и получены некоммерческими организациями. Некоммерческими организациями в соответствии со ст. 9 пункты 4 и 29 признаются благотворительные организации и зарегистрированные в соответствии с законодательством как некоммерческие организации, т.е. не преследующие извлечения и распределения прибыли.

Объекты социально-культурного, жилищно-коммунально-бытового назначения, дорог, электрических сетей, подстанций, котельных и тепловых сетей, водозаборных сооружений, горно-шахтного оборудования и подобных объектов, передаваемых безвозмездно по решению Правительства КР органам государственной власти, органам местного самоуправления, основные средства, нематериальные активы, денежные средства на капитальные вложения по развитию производственной и непроизводственной базы предприятиям, организациям, учреждениям (по решению Правительства). Следовательно, расходы связанные с получением такого имущества не будут включаться в вычеты.

Доходы, обложенные ранее у источника выплаты также не подлежат включению в состав совокупного годового дохода, следовательно, и расходы, связанные с получением такого дохода также не подлежат вычету. *Пример*

Компания предоставляет займы фермерам, которые в соответствии со статьей 108 НК производят удержание налога у источника выплаты с процентов по займам. Сумма полученных процентов, за минусом удержанного налога не подлежит включению в СГД. Следовательно, расходы данной компании по выплате этих займов не подлежат вычету.

Особенности налогообложения страховых организаций и инвестиционных фондов.

Обложение страховых компаний налогом на прибыль определяется статьей 114 НК, которая содержит больше вопросов, чем ответов. В целях налогообложения деятельность страховых компаний должна быть разделена на страховую (страхование и перестрахование) и не связанную со страхованием. Страховая деятельность облагается не налогом на прибыль, а неким другим налогом. Платежи производятся по ставке 5% общей суммы поступивших страховых платежей. Сразу возникает вопрос - а что такое страховые платежи? Если обратиться к Закону об организации страхования в Кыргызской Республике от 23 июля 1998 года № 96, то такого определения в Законе нет. Есть определение «страховые взносы» - страховая премия, периодически вносимая страховой организации лицами, заключившими договора страхования. Возможно, что именно страховые взносы подразумеваются под термином «страховые платежи».

Прибыль от другой, не связанной со страхованием, деятельности страховых компаний облагается налогом по ставке 20%. Таким образом, перед страховой компанией стоит задача определения налогооблагаемой прибыли, полученной от деятельности, не связанной со страхованием.

Обложение налогом инвестиционных фондов производится в соответствии со статьей 113 НК. Статья предполагает, что могут существовать инвестиционные фонды, не отвечающие требованиям ст. 113. Как следует из Закона «Об инвестиционных фондах» от 26 июля 1999 года №92 все инвестиционные фонды должны отвечать этим требованиям. Следует понимать, что все

инвестиционные фонды, действующие в соответствии с Законом, налогом на прибыль юридических лиц не облагаются.

Ставки налога. Льготы и освобождения. Администрирование.

Ставки налога.

В разделе Налогового кодекса «Налог на прибыль юридических лиц упоминаются следующие ставки:

- (1) стандартная ставка 20% от прибыли (статья 106);
- (2) нулевая ставка (статья 106);
- (3) ставка налога на проценты - 10%;
- (4) ставки на доходы нерезидентов, не связанные с постоянным учреждением в Кыргызской Республике (статья 109).

(2) Нулевая ставка налога на прибыль установлена для отдельных категорий налогоплательщиков, определенных в части 2 статьи 106. Перечень таких налогоплательщиков должен быть определен Правительством Кыргызской Республики. Смысл нулевой ставки не понятен. Возможно, что эти налогоплательщики должны предоставлять налоговые декларации, в которых будет определена прибыль, но сумма налога будет равна «0».

(1) Юридическое лицо, для которого земля является основным средством производства и основным источником дохода, налог на прибыль не уплачивает. В понятийном аппарате Налогового Кодекса отсутствует определение понятия «основное средство производства», поэтому применить его при определении круга лиц, на которых распространяется часть 3 статьи 106, не представляется возможным. Что касается понятия «основной источник дохода», то в соответствии с определением, данным в части 56 статьи 9, земля является основным источником дохода юридического лица, если выручка от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки составляет не менее 75% всей выручки. Формулировка определения земли как основного источника дохода предполагает, что любая сельскохозяйственная продукция получена с использованием земли, а не только продукция растениеводства, как это можно было бы предположить.

Таким образом, положение части 3 статьи 106 безусловно распространяется на производителей сельхозпродукции, являющихся плательщиками налога на землю, и получивших в отчетном году выручку от реализации сельхозпродукции и продуктов ее переработки не менее 75% от общей выручки.

Если земля не является основным источником дохода юридического лица (выручка от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки составляет менее 75% всей выручки), то юридическое лицо уплачивает налог на прибыль по всем доходам, определенным в статье 93, включая доход от реализации сельхозпродукции собственного производства и продуктов ее переработки (смотрите демонстрационный пример)

Юридические лица - производители сельхозпродукции не уплачивают текущих налоговых платежей по налогу на прибыль, т.к. они могут быть отнесены к налогоплательщикам по налогу на прибыль только по результатам налогового года.

(3) Статья 108 устанавливает специальную ставку налога на доходы по процентам и особый порядок выплаты налога. Удержание налога с дохода по процентам по ставке 10% производит лицо, выплачивающее доход.

Нормы части 1 статьи 108 не распространяются на банки. Процентные доходы, полученные банками - резидентами, включаются в состав совокупного годового дохода и облагаются налогом по ставке 20% (за исключением процентов, полученных по договорам финансовой аренды). Процентные доходы банков - нерезидентов облагаются налогом по месту выплаты дохода по ставке 10% (смотрите статью 109, пункт 1).

(4). Если нерезидент получает доходы из источника доходов в Кыргызской Республике, то эти доходы облагаются налогом без применения вычетов, и налог удерживается лицом, выплачивающим доход (109).

Льготы и освобождения.

Освобождается от налогов прибыль общественных организаций от благотворительной деятельности (должны иметь свидетельство от налоговых органов на право на льготы), прибыль

исправительно -трудовых учреждений Министерства юстиции Кыргызской Республики, прибыль кредитных союзов (статья 112), прибыль акционерного инвестиционного фонда, полученная им в результате инвестиционной деятельности (статья 113).

Освобождаются от налога дивиденды, полученные юридическими лицами - резидентами Кыргызской Республики. В соответствии со статьей 93 дивиденды включаются в состав совокупного годового дохода - следовательно, они в этой же сумме должны быть указаны в декларации по строке, содержащей льготы и освобождения.

Льготы предоставляются предприятиям с иностранными инвестициями на основании Закона об иностранных инвестициях.

Средства, направленные налогоплательщиком на благотворительную деятельность (благотворительным и бюджетным организациям), уменьшают сумму совокупного годового дохода на 5% от налогооблагаемого дохода^ предусмотренных частью 3 статьи 112.

Администрирование налога.

Налог на прибыль юридических лиц уплачивается налогоплательщиком самостоятельно. Отчет по налогу - это декларация о совокупном годовом доходе и вычетах, которая должна представляться до 1 марта года, следующего за отчетным. Декларацию должны предоставлять все налогоплательщики, уплачивающие налог, в том числе уплачивающие налог по нулевой ставке. Субъекты, освобожденные от уплаты налога, декларацию представлять не должны.

В течение года налогоплательщики уплачивают текущие платежи на основании статьи 115 и в порядке, предусмотренном статьей 40 .

Окончательная сумма налога должна быть уплачена вместе с представлением декларации, т.е. не позднее 1 марта года, следующего за отчетным.

**Демонстрационные примеры к теме
«Налог на прибыль юридических
лиц»**

Статья 91. Плательщики налога на прибыль

1. Иностранная компания «P & G», производящая моющие средства, открывает на территории Кыргызской Республики филиал, занимающийся продажей продукции компании. Филиал в соответствии с Законом «О государственной регистрации юридических лиц» проходит учетную регистрацию в Министерстве юстиции Кыргызской Республики. Вопрос: кто является плательщиком налога на прибыль по доходам, полученным от деятельности филиала в Кыргызской Республике?

В соответствии определениями, приведенными в комментарии:

юридическое лицо - компания «P & G»;

юридическое лицо - налогоплательщик - нерезидент - компания «P & G»;

постоянное учреждение в Кыргызской Республике налогоплательщика-нерезидента - филиал

Заключение: налогоплательщиком-нерезидентом является иностранная компания

«P & G», которая в соответствии с частью 3 статьи 91 Налогового кодекса уплачивает в Кыргызской Республике налог на прибыль по доходам, полученным от деятельности филиала.

2. Иностранная компания «P & G» с целью расширения рынка продажи своей продукции учреждает на территории Кыргызской Республики дочернюю компанию - общество с ограниченной ответственностью «P & G в Кыргызстане». Дочерняя компания в соответствии с Законом Кыргызской Республики «О государственной регистрации юридических лиц» регистрируется Министерством юстиции Кыргызской Республики как юридическое лицо, созданное на территории Кыргызской Республики. Вопрос: кто является плательщиком налога на прибыль по доходам, полученным компанией «P & G в Кыргызстане» от реализации продукции, произведенной материнской компанией, и реализованной в Кыргызстане?

Компания «P & G в Кыргызстане» является налогоплательщиком-резидентом, и уплачивает налог на прибыль по доходам, полученным ею, в соответствии с частью 2 статьи 91 Налогового кодекса.

Статья 93, часть 1 пункт 3 а).

А) выплата по страховому случаю получена в отчетном периоде, следующем за отчетном периодом, в котором произведены затраты на восстановление или замену пострадавшего актива:

Пример: В декабре 1999 года грузовой автомобиль, принадлежащий компании А, потерпел аварию и не подлежит восстановлению. Компания немедленно приобрела аналогичный грузовик за 200 тыс. сомов, и, поскольку автомобиль был застрахован, потребовала от страховой компании выплату страховой суммы. Страхования компания провела расследование и установила, что компания А имеет право на выплату по страховому случаю. Однако, расследование было завершено только в январе 2000 года, и в том же месяце была выплачена страховая сумма - 150 тыс. сомов. Балансовая стоимость автомобиля (первоначальная стоимость за вычетом износа, начисленного по бухгалтерскому учету на дату ликвидации) составила 100 тыс. сомов. Доход компании А по страховым выплатам, включенный в состав совокупного годового дохода по декларации за 2000 год, будет подсчитан как разница между суммой страховых выплат, полученных по данному страховому случаю в 2000 году, и балансовой стоимостью автомобиля, и составит 50 тыс. сомов (150 - 100).

Изменим условия примера и предположим, что грузовик был восстановлен, и затраты на его ремонт, произведенные в декабре 1999 года, составили 30 тыс. сомов, а страховая сумма, выплаченная страховой компанией в январе 2000 года, составила 100 тыс. сомов. Доход компании А по страховым выплатам, включенный в состав совокупного годового дохода за 2000 год, будет подсчитан как разница между суммой страховых выплат, полученных по данному страховому случаю, и фактическими затратами на ремонт, и составит 70 тыс. сомов (100 - 30). Б) выплата по страховому случаю получена в текущем отчетном периоде, а затраты на восстановление или замену пострадавшего актива произведены в следующем отчетном периоде:

Пример: В июне 1999 года грузовой автомобиль, принадлежащий компании А, потерпел аварию и не подлежит восстановлению. Автомобиль был застрахован. Страхования компания провела расследование и установила, что компания А имеет право на выплату по страховому

случаю и в августе этого же года выплатила страховую сумму - 150 тыс. сомов. В 2000 году компания приобрела аналогичный грузовик за 200 тыс. сомов. Балансовая стоимость автомобиля (первоначальная стоимость за вычетом износа, начисленного по бухгалтерскому учету на дату ликвидации) составила 160 тыс. сомов.

В состав совокупного годового дохода по декларации за 1999 компания включит всю полученную сумму страховых выплат, т.е. 150 тыс. сомов. Совокупный годовой доход 2000 года будет уменьшен на сумму затрат на приобретение нового грузовика, но не более балансовой стоимости ликвидированного грузовика, и не более суммы страховых выплат, полученных в 1999 году по данному страховому случаю, т.е. на 150 тыс. сомов.

Налогоплательщик должен помнить, что предлагаемые расчеты производятся только в целях налогового учета, и не влекут за собой каких-либо изменений в бухгалтерских записях. Бухгалтерский учет доходов по страховым выплатам и расходов на ремонт или приобретение основных средств, а также финансового результата от их ликвидации ведется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Статья 93, пункт ж)

Компания «А» в 2000 году получила государственную субсидию в сумме 1000 тыс. сомов на разработку нового технологического процесса, направленного на использование местного сырья. Предполагалось, что субсидия компенсирует все затраты на разработку. Разработка осуществлялась в течение 3-х лет. Фактические затраты, связанные с разработкой, понесенные компанией «А» составили 1300 тыс. сомов, в том числе:

2000 год - 200 тыс. сомов

2001 год - 500 тыс. сомов

2002 год - 600 тыс. сомов

При составлении декларации по налогу на прибыль компания учтет в составе совокупного годового дохода субсидии в следующих суммах:

2000 год - 200 тыс. сомов

2001 год - 500 тыс. сомов

2002 год - 300 тыс. сомов

Компания «В» производит продукцию, ориентированную на экспорт. Для расширения производства компания намерена приобрести дополнительно высокоэффективное оборудование, стоимостью 1200 тыс. сомов и обратилась в Правительство с просьбой о субсидии на приобретение оборудования. Решением Правительства компании была предоставлена субсидия в размере 250 тыс. сомов при условии, что в течение 3 лет не менее 90% продукции, производимой с использованием данного оборудования, будет экспортироваться. Компания приобрела оборудование в июне 2000 года, субсидия получена в августе этого же года. Условия получения субсидии компанией выполняются.

Расходы на амортизацию составили:

2000 год - 60 тыс. сомов;

2001 год - 120 тыс. сомов;

2002 год - 120 тыс. сомов.

При составлении декларации по налогу на прибыль компания учтет в составе совокупного годового дохода субсидии в следующих суммах:

2000 год - 60 тыс. сомов;

2001 год - 120 тыс. сомов;

2002 год - 70 тыс. сомов.

Статья 93, пункт и)

В финансовой отчетности компании «А» по состоянию на 31 декабря 2000 года числится кредиторская задолженность компании «Б» за полученную продукцию. Компания «Б» в 1999 году была объявлена неплатежеспособной, начат процесс ликвидации, который был завершен в августе 2000 года. Специальный администратор в процессе ликвидации не востребовал с компании «А» долг, т.к. посчитал, что затраты по истребованию долга могут превысить сумму долга.

Компания «А» обязана списать кредиторскую задолженность и отразить списанную сумму в составе совокупного годового дохода за 2000 год, т.к. ликвидацией компании «Б» обязательство компании «А» по отношению к компании «Б» прекращается (ст.380 ГК). **Статья 29. Методы налогового учета**

1. Компания А заключила договор с компанией Б на поставку продукции на сумму 1000 тыс. сомов в декабре месяце на условиях предварительной оплаты 100% стоимости поставки. Компания Б для оплаты покупки получила кредит в банке. Бухгалтер банка попросил выписать счет, чтобы произвести оплату. Бухгалтер компании А для выписки счета использовал бланк счета-фактуры, указал в нем количество продукции по договору и ее стоимость. В декабре 2000 года предварительная оплата была получена, а отгрузка состоялась в январе 2001 года. Компания А определяет выручку на основе счетов-фактур.

Счет-фактура, выписанная бухгалтером компании А, не может служить основанием для включения суммы 1000 тыс. сомов в совокупный годовой доход, т.к. соответствующая ему отгрузка товаров произведена только в 2001 году.

2. Изменим условия предыдущего примера и предположим, что компания А отгрузила компании Б в декабре 2000 года продукцию на сумму 1000 тыс. сомов на условиях оплаты в течение 30 дней с даты отгрузки. Компания Б заплатила компании А 1000 тыс. сомов в январе 2001 года. Компания А определяет выручку на основе счетов-фактур.

Несмотря на то, что оплата поступила в январе 2001 года, компания А учтет стоимость отгруженной продукции в совокупном годовом доходе за 2000 год.

3. Компания А в декабре месяце 2000 года отгрузила компании Б продукцию на сумму 1000 тыс. сомов на условиях оплаты в течение 30 дней с даты отгрузки. Оплата поступила в январе 2001 года. Компания А определяет выручку на основе платежей.

Выручка в 1000 тыс. сомов будет учтена в совокупном годовом доходе компании А за 2001 год.

4. Компания А заключила договор с компанией Б на поставку продукции на сумму 800 тыс. сомов на следующих условиях:

отгрузка продукции осуществляется в декабре 2000 года;
компания Б уплачивает компании А аванс в сумме 500 тыс. сомов в ноябре 2000 года, остальные 300 тыс. сомов - в январе 2001 года. Компания А определяет выручку на основе платежей.

Поскольку отгрузка осуществлена в декабре месяце, сумма, полученная в ноябре месяце, классифицируется как аванс и не учитывается в налоговых расчетах за ноябрь месяц. В декабре месяце отгрузка произведена, следовательно, сумма аванса должна быть учтена как выручка от реализации.

Оплата в сумме 300 тыс. сомов будет учтена как выручка в январе 2001 года.

5. Компания осуществляет оптовую продажу строительных материалов, и имеет при этом 20 постоянных клиентов, которые, как правило, расплачиваются за отгруженные товары в установленные сроки. В связи с этим компания решила, что метод определения выручки на основе счетов-фактур наиболее прост и приемлем. В конце 2000 года компания отгрузила товар новому клиенту на условиях отсрочки оплаты до декабря 2000 г, однако клиент не рассчитался в установленный срок. Бухгалтер компании решил, что, поскольку поступление выручки от данного клиента задерживается, то по отношению к этому клиенту он будет применять метод определения выручки на основе платежей, и поставил в известность налоговую службу о том, что компания, начиная с 2001 года, будет применять комбинированный метод определения выручки.

В данном случае объектом учета является доход от реализации продукции. Правилами бухгалтерского учета не допускается применение различных методов определения дохода от реализации внутри одной статьи финансовой отчетности. Поскольку в соответствии с частью 3 статьи 29 метод учета выручки, принятый при составлении бухгалтерской отчетности, должен применяться и при расчете налогов, бухгалтер не может применять комбинированный метод учета выручки от реализации продукции.

При изменении метода налогового учета с метода на основе платежей на метод на основе счетов-фактур одновременно увеличивается выручка от реализации, т.к. неоплаченные счета переводятся из статьи отгруженных, но не оплаченных товаров (работ, услуг) в статью счетов к оплате с одновременным отражением дохода от реализации. Доход, возникший при изменении метода учета, отражается в том отчетном периоде, в котором изменение произведено.

б. Компания А в 2000 году определяла выручку от реализации методом на основе платежей,

и решила в 2001 году изменить метод учета. На конец 2000 года компания имела 10 неоплаченных счетов за отгруженную продукцию на сумму 200 тыс. сомов. Изменение метода определения выручки проведено в бухгалтерском учете в январе 2001 года проводкой: Д-т сч. «Счета к получению»-200 тыс. сомов

К-т сч. «Доход от реализации продукции» - 200 тыс.сомов.

266

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Несмотря на то, что отгрузки произведены в 2000 году, доход в сумме 200 тыс.сомов будет отражен в 2001 году.

7. Компания в 2000 году определяла выручку методом на основе счетов- фактур и решила в 2001 году изменить метод учета. На конец года компания имела неоплаченные счета за отгруженную продукцию на сумму 200 тыс.сомов, доход по которым отражен в финансовой отчетности 2000 года. Начиная с 1 января 2001 года компания будет учитывать выручку на основе платежей только по отгрузкам, осуществленным в 2001 году; платежи по счетам, выписанным до 1 января 2001 года, в выручку 2001 года включаться не будут.

Статья 34. Доходы и вычеты по долгосрочным контрактам.

Компания А заключила контракт в апреле 2000 года на строительство здания. Срок окончания работ- декабрь 2001 года. Сметная стоимость работ 450,0 тыс. сомов, плановые затраты подрядчика на строительство-300,0 тыс. сомов. Согласно договора заказчик должен выплатить аванс в сумме 130,0 тыс.сомов до конца 2000 года, оставшиеся 320,0 тыс. сомов- по окончании работ и сдачи объектов в эксплуатацию.

Выполняя условия договора , заказчик уплатил подрядчику 130 тыс.сомов .Фактические расходы подрядчика на строительство данного объекта за 2000 год составили 100,0 тыс.сомов. Поскольку продолжительность исполнения контракта превышает 18 месяцев, контракт относится к категории долгосрочных , и подрядчик обязан в 2000 году включить в декларацию по налогу на прибыль доход, подсчитанный на основе процентного исполнения контракта, а именно: А) при применении метода на основе счетов-фактур сумма дохода составит 150,0 тыс. сомов, исходя из следующего расчета:

$$\begin{aligned} & \text{процент исполнения контракта: } 100,0 \text{ тыс.сомов} : 300,0 \text{ тыс.сомов} \times 100 \\ & = 33,3\% \text{ сумма дохода: } 450,0 \text{ тыс.сомов} \times 33,3\% : 100 = 150,0 \text{ тыс.сомов.} \end{aligned}$$

Б) при применении метода на основе платежей необходимо сумму дохода, подсчитанного на основе процентного исполнения контракта, сравнить с суммой поступившей оплаты и включить в декларацию меньшую из них.

Сумма дохода составляет 150,0 тыс. сомов, оплачено 130,0 тыс. сомов. В совокупный годовой доход будет включен доход в сумме 130 ,0 тыс.сомов. Изменим несколько условия примера, и предположим, что заказчик в 2000 гаду .выплатил подрядчику 250.0 тыс.сомов. Сумма дохода, включенная в декларацию, составит 150,0 тыс.сомов.

Вычеты расходов, связанных с получением доходов, а также вычеты других расходов, предусмотренных Налоговым кодексом (амортизация, затраты на ремонт и т. д.) определяются в обычном порядке, т.е. так, как если бы этот контракт не относился к категории долгосрочных.

Статья 95.

Пример:

Фирма А получила кредит 1 февраля 2002 года в размере 100,0 сомов под 80% годовых сроком на один год. По условиям договора фирма должна выплатить всю сумму долга в январе 2003 года, а проценты - ежемесячно. Учетная ставка Национального банка на момент образования долга составила 50%.

При составлении налоговой декларации за 2002 год фирма не сможет вычесть выплаченные проценты по долговому обязательству, ввиду того, что по условиям договора погашение основного долга в 2002 году не предусмотрено, и сумма разрешенного вычета равна нулю.

В 2003 году фирма будет иметь право на вычет процентов, выплаченных в этом году, т.к. по условиям договора в 2003 году должна быть выплачена основная сумма долга; при этом разрешенный вычет не превышает 75 тыс.сомов ($100000 * 1,5 * 50\%$)

Сумма процентов, фактически выплаченных в 2003 году, составляет 6667 сома ($100000 * 80\%/12*1$), следовательно, разрешенный вычет в 2003 году составляет 6667 сомов. В 2003 году фирма не имела доходов по процентам, а налогооблагаемый доход без вычета расходов на проценты составляет 60 тыс.сомов. Поскольку разрешенный вычет не превышает 50% указанной суммы, фирма имеет право на вычет всей суммы процентов, уплаченной в 2003 году, т.е. 6667 сомов.

Пример:

Фирма А получила кредит 1 февраля 2002 года в размере 100,0 тыс.сомов по 80% годовых сроком на один год. По условиям договора фирма должна выплатить долг равными долями: в 2002 году - 50,0 тыс.сомов, и в январе 2003 года - 50,0 тыс.сомов, а проценты - ежемесячно. Учетная ставка Национального банка на момент образования долга составила 50%.

Уплаченные проценты в 2002 году составили 73,3 тыс.сомов. При составлении налоговой декларации за 2002 год фирма имеет право на вычет процентов по долговому обязательству, ввиду того, что по условиям договора предусмотрено погашение части долга в 2002 году.

Разрешенный вычет ограничивается суммой 37,5 тыс.сомов ($50,0 * 1,5 * 50\%$). Поскольку фактические расходы превышают эту сумму, разрешенный вычет составит 37,5 тыс.сомов.

В 2002 году фирма не имела дохода с процентов, а налогооблагаемый доход без вычета расходов на проценты составляет 30,0 тыс.сомов. Поскольку разрешенный вычет превышает 50% указанной суммы, фирма имеет право на вычет расходов на проценты только в сумме 15,0 тыс. сомов. Разница между суммой разрешенного вычета (37,5 тыс.сомов) и суммой, включенной в налоговую декларацию за 2002 год (15,0 тыс.сомов), прибавляется к сумме разрешенного вычета в 2003 году/

Статья 97

Пример

Компания А зарегистрирована в июле 2002 года.

В начале деятельности компания арендовала помещение под офис и автомобиль.

Аренда-операционная, по условиям договора расходы по ремонту несет арендатор.

До конца года компания произвела ремонт автомобиля на сумму 7000 сом., и построила капитальный навес стоимостью 48000 сом.

В сентябре 2002 г. компания приобрела 3 компьютера каждый стоимостью 20000 сом., сейф стоимостью 6500 сом. НДС упускаем.

В 2003 году компания продала один компьютер за 21000сом., а один компьютер сдала в аренду на условиях финансовой аренды по чистой стоимости реализации -за 21 000сом.

Подсчитайте налоговую амортизацию за 2002 г и 2003 г. **Решение:**

Классифицируем по категориям ОС

Офис-5 категория Автомобиль-1

категория Компьютер-1 категория

сейф-2 категория

Расчет 2002 г

	1	2	5
Приобретение ОС (ст. 100-1) 15%	9000	975	7200
Добавить к группе по ст. 100-1	+51000	+5525	+40800
Фактические затраты на ремонт автомобиля	7000		
Добавить к стоимости группы. Т.к. стоимость группы на начало равна 0, то мы не сможем применить 10% разрешенного вычета, а все понесенные затраты добавляем к стоимости группы.	+7000		

Порядок расчета	1	2	5
Балансовая стоимость группы на конец предыдущего года	0	0	0
Амортизационные отчисления, начисленные в предыдущем году	0	0	0
Стоимость ОС, добавленных в течение налогового года	51000+7000	5525	40800
	0		
Отпускная цена ОС, реализованных в налоговом году	0	0	0
Балансовая стоимость группы на конец года	58000	5525	40800
Норма амортизации	30	25	10
Фактическая сумма амортизации	17400	1381	4080

2003 г.

Порядок расчета	1	2	5
Балансовая стоимость группы на конец предыдущего года	58000	5525	40800
Амортизационные отчисления, начисленные в предыдущем году	17400	1381	4080
Стоимость ОС, добавленных в течение налогового года			
Отпускная цена ОС, реализованных в налоговом году	42000	0	
Балансовая стоимость группы на конец года	-1400	4144	36720
Норма амортизации			10
Фактическая сумма амортизации			3672

Согласно статье 93 (л) отрицательный остаток балансовой стоимости группы (1400) включается в совокупный годовой доход; согласно статье 97 (п.8) , если величина балансовой стоимости группы меньше 45 минимальных заработных плат, то вычету подлежит вся балансовая стоимость группы, а именно 4144. Таким образом, в декларации по налогу на прибыль за 2003 год налогоплательщик укажет 3672 сом, как вычет по амортизационным начислениям; 1400 сом.

Курс «Налоги и право», раздел «Налоги»

включит в СГД, а 4144 сома покажет по строке - балансовая стоимость группы меньше 45 минимальных заработных плат.

Тема 6: Подоходный налог с физических лиц.

(- ключевые моменты- плательщики подоходного налога - совокупный годовой доход физических лиц - доходны налогоплательщиков-резидентов и доходы налогоплательщиков-нерезидентов - необлагаемые доходы - вычеты из совокупного годового дохода - сбор налога-)

Ключевые моменты

1. Налог, установленный разделом III Налогового кодекса, является прямым налогом, уплачиваемым непосредственно с доходов налогоплательщика, полученных в течение налогового года.
2. Доходы налогоплательщиков, облагаемые налогом, включают в себя доходы, полученные в Кыргызской Республике и иностранные доходы (доходы, полученные за пределами Кыргызской Республики). Доходы, полученные в Кыргызской Республике, именуется доходами у источника доходов в Кыргызской Республике.
3. В целях налогообложения плательщики налога разделяются на налогоплательщиков -резидентов и налогоплательщиков -нерезидентов, определение которых дано в частях 26 и 27 статьи 9 Налогового кодекса. Налогоплательщики - резиденты уплачивают налог по доходам, полученным как из источника доходов в Кыргызской Республике, так и по иностранным доходам. Налогоплательщики - нерезиденты уплачивают налог только по доходам, полученным из источника в Кыргызской Республике.
4. В целях налогообложения из полученного дохода вычитаются издержки, произведенные налогоплательщиком в течение налогового года в целях ведения экономической деятельности. Расходы, не подлежащие вычету, специально определены.
5. Налоговый кодекс предусматривает перенесение убытков, полученных от экономической деятельности, на последующие годы.
6. Налоговый кодекс предусматривает освобождение отдельных налогоплательщиков и отдельных доходов от налогообложения.

Плательщики подоходного налога.

Плательщиками подоходного налога являются все физические лица - резиденты и нерезиденты Кыргызской Республики, имеющие доход (статья 72 НК).

Статья 72 определяет, что при определенных условиях члены крестьянских и фермерских хозяйств

не уплачивают подоходный налог.

Крестьянское (фермерское) хозяйство может осуществлять деятельность как (1) с образованием юридического лица, так и (2) без образования такого.

- (1) **Если** крестьянское (фермерское) хозяйство является юридическим лицом, то при определенных условиях оно не уплачивает налога на прибыль (смотрите лекцию по налогу на прибыль юридических лиц). Однако, личные доходы лиц, работающих в таком хозяйстве, могут облагаться или не облагаться налогом. Не облагаются налогом доходы лиц, являющихся членами крестьянского хозяйства. Граждане, работающие в крестьянском хозяйстве по найму, налог на доходы уплачивают в общем порядке. Если крестьянское хозяйство - юридическое лицо не отвечает требованиям, установленным в статье 106 НК, то и члены такого крестьянского хозяйства не отвечают требованиям статьи 72. Следовательно, они должны уплачивать подоходный налог.

Например, за 2001 год крестьянское хозяйство - юридическое лицо получило выручку от реализации сельхозпродукции менее 75% общей выручки. Следовательно, для него земля не является основным источником дохода, и члены этого хозяйства должны уплатить налог на доходы, полученные от распределения доходов крестьянского хозяйства.

(2) Если крестьянское хозяйство действует без образования юридического лица, то его члены не уплачивают подоходный налог в том случае, если земля для этого крестьянства является основным источником дохода (смотрите определение в части 56 статьи 9). Лица, работающие в крестьянском хозяйстве по найму, подоходный налог уплачивают в любом случае.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

271

Объект налогообложения.

Подходным налогом с физических лиц облагается доход, исчисляемый как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом (статья 73).

Третий раздел Налогового кодекса содержит статью 88 «Необлагаемые доходы». Очевидно, что доходы, перечисленные в этой статье, не должны включаться в совокупный годовой доход смотрите пункт 3 части 1 статьи 74).

Совокупный годовой доход физических лиц.

Состав совокупного годового дохода.

Состав совокупного годового дохода физических лиц определяется статьей 74 Налогового кодекса.

В статье предпринята следующая классификация доходов:

- 1) доходы от занятости;
- 2) доходы от инвестиций и экономической деятельности;
- 3) доходы из любых источников, за исключением случаев освобождения, предусмотренных Налоговым кодексом.

Классификация носит иллюстративный характер и не влечет за собой различия в порядке налогообложения доходов того или иного класса. Однако, классификация становится важной, когда возникает вопрос по подпункту (3) пункта 1 части 1 статьи 74 - в каком случае возникает такой доход, как скидки на приобретение товаров?.

Инструкция «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц», утвержденная постановлением Правительства от 17 марта 2000 года № 142 отождествляет понятия экономическая и предпринимательская деятельность (смотрите пункт 9 Инструкции). Если следовать Инструкции, то классификация доходов физических лиц, включаемых в совокупный годовой доход, выглядит следующим образом: А) доходы физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями:

- доходы от занятости, определенные в пункте 1 части 1 статьи 74;
 - доходы от инвестиций (дивиденды, проценты), определенные в пункте 2 части 1 статьи 74;
 - доходы из любых других источников.
- Б) доходы физических лиц - индивидуальных предпринимателей:
- доходы от инвестиций и экономической деятельности, определенные в пункте 2 части 1 статьи 74.
 - доходы от занятости, определенные в пункте 1 части 1 статьи 74, если таковые имеются.
 - доходы из любых других источников
- Рассмотрим отдельные статьи совокупного годового дохода физических лиц.

- 1) доходы от занятости (доходы не от экономической деятельности или инвестиций)
плата в любой форме за предоставление любого движимого и недвижимого имущества. Сюда, безусловно, относится плата, получаемая любым физическим лицом за предоставление имущества в аренду. Однако, термин «предоставление» можно понимать и как продажа.

доход от реализации нематериальных активов (неимущественных прав другому лицу. Очевидно, что доход как от продажи (реализация) нематериальных активов, так и от предоставление их во временное пользование за плату являются облагаемыми доходами физических лиц.

любые льготы, полученные от занятости, если только предоставление этих льгот не установлено законодательством. Сюда относятся, в частности, скидки на товары (включая бесплатное предоставление товаров), предоставленные работодателям своим работникам при продаже им товаров, все виды материальной помощи, за исключением необлагаемых налогом в соответствии со статьей 88 НК, пенсии, выплачиваемые за счет средств работодателей, услуги, предоставленные работодателем бесплатно или скидка на услуги, страховые премии, выплаченные страховым организациям работодателем за работника, если только страхование не является обязательным в соответствии с законодательством Кыргызской Республики, стипендии студентам, выплачиваемые работодателем, оплата проезда к месту работы и обратно, бесплатное питание, если только это не предусмотрено законодательством..

- 2) доходы от инвестиций и экономической деятельности.

доходы по процентам, кроме ранее обложенных пологому источника выплаты.

Специальной ставки налога на проценты, получаемые физическими лицами, Налоговый кодекс не устанавливает. Следовательно, если проценты выплачиваются лицом, которое обязано удерживать налог при выплатах дохода в соответствии со статьей 50, то оно удерживает налог по ставке подоходного налога с физических лиц; и эти проценты не включаются в совокупный годовой доход. Кроме того, не включаются в совокупный годовой доход проценты, выплачиваемые по вкладам банками, финансово-кредитными учреждениями, работающими в системе кредитных союзов, которые имеют лицензии НБКР, проценты, получаемые по государственным казначейским обязательствам (статья 88 НК).

Учитывая исключения, предусмотренные Налоговым кодексом, можно считать, что облагаются налогом проценты, полученные от физических лиц, юридических лиц, если только это не банки и финансово-кредитные учреждения, имеющие лицензию НБКР. Если проценты обложены в Кыргызской Республике налогом лицом, выплатившим их, то они не включаются в совокупный годовой доход

дивиденды, кроме ранее обложенных налогом у источника выплаты в Кыргызской Республике. В соответствии со статьей 88 любые дивиденды, полученные физическими лицами, налогом не облагаются;

выручка от реализации активов, не подлежащих амортизации, с учетом корректировки их стоимости на инфляцию. Учитывая положения статьи 80, в совокупный годовой доход индивидуального предпринимателя включается выручка от реализации земли, товарно-материальных запасов (готовой продукции, сырья, материалов, незавершенного производства, основных средств, находящихся в запасе), мштоценных и быстроизнашивающихся предметов, и не включается выручка от реализации основных производственных средств. Это положение полностью согласуется с соответствующим положением для налога на прибыль юридических лиц. Обоснование приведено в лекции по налогу на прибыль.

В выручку от реализации не включена выручка от реализации работ и услуг. Очевидно, эта выручка должна быть включена в совокупный годовой доход на основании пункта 3 части 1 статьи 74 как доход, полученный из другого источника.

В совокупный годовой доход включаются доходы, полученные от экономической деятельности как в денежной форме, так и форме товаров, работ, услуг, скидок и льгот. Что касается скидок и льгот, то они включаются в совокупный годовой доход, если они получены взамен денежных выплат.

Пример: Индивидуальный предприниматель (ИП) поставляет компании «А» комплектующие детали, и в свою очередь, покупает у компании «А» материалы для их изготовления. ИП продал компании «А» очередную партию деталей на сумму 10 тыс. сом. Компания заплатила ему 7 тыс. сом, а на остальные 3 тыс. сом предоставила скидку на приобретенные ИП материалы. В совокупный годовой доход ИП в отношении сделки по поставке данной партии товара должна быть включена сумма денежных выплат 7 тыс. сом и скидка на материалы в сумме 3 тыс. сом.

материальной выгоды, полученной налогоплательщиком в виде положительной разницы между процентом, равным учетной ставке Национального банка КР на дату подписания договора займа (кредита), и процентом по займам (кредитам), предоставленным ему юридическими и физическими лицами.

Если физическое лицо получает беспроцентный заем или же процент определен ниже учетной ставки НБКР, то физическое лицо должно включить в свой совокупный годовой доход сумму неоплаченных процентов, рассчитанных по учетной ставке НБКР или разницу между учетной ставкой НБКР и процентом, подлежащим оплате.

Пример: Гражданин получил беспроцентный заем 2 января в организации, где он работает, в сумме 50000 сом на год, со сроком погашения 31 декабря. Учетная ставка НБКР на день получения займа равнялась 4,7%.

Рассчитаем материальную выгоду полученную гражданином.

$50000 \text{ сом} \times 4,7\% = 2350 \text{ сом}$, т.е. сумма 2350 сом - это выгода, полученная гражданином,

т.к. он не оплачивал проценты. Данная сумма должна быть включена им в декларацию по подоходному налогу в состав совокупного годового дохода самостоятельно, т.к. организация предоставившая ему заем не является источником выплаты данной материальной выгоды.

доходы из любых источников. Примерами таких доходов могут быть различного рода выигрыши: в конкурсах, лотереях, в казино. Общий подход - это любые доходы, не перечисленные в части 1 статьи 74 и не определенные статьей 88 как необлагаемые доходы.

Особые положения. В состав совокупного годового дохода физических лиц не включаются суммы полученных ипотечных кредитов. Включение этого положения в статью 74 несколько странно, т.к. любой полученный кредит, в том числе и ипотечный, является обязательством налогоплательщика, но не доходом (доход - это вновь созданная стоимость (часть 11 статьи 9). Вероятно, это положение включено как поясняющее, т.к. в соответствии со статьей 77 суммы выплаченных ипотечных кредитов вычитаются из совокупного годового дохода физического лица. Не включаются в состав совокупного годового дохода суммы дооценок товарно-материальных ценностей.

Методы налогового учета дохода. Налоговый учет доходов физических лиц ведется в соответствии со статьей 29 НК. На них также распространяется действие статьи 34 «Доходы и вычеты по долгосрочным контрактам»

Доходы налогоплательщиков - резидентов и доходы налогоплательщиков-нерезидентов.

Налогоплательщик - резидент - это физическое лицо, пребывающее в Кыргызской Республике в течение 183 и более дней в течение любого 12-месячного периода или находится на государственной службе Кыргызской Республики за границей (часть 26 статьи 9).

Совокупный годовой доход налогоплательщика - резидента состоит из доходов, полученных им на территории Кыргызской Республики и за ее пределами. Отсюда следует, что физическое лицо, пребывающее в Кыргызской Республике 183 дня и более в в любом 12-месячном периоде приобретает статус резидента и уплачивает налог__по всем доходам, полученным им, независимо от месторасположения источника доходов.

Вполне возможно, что иностранный доход резидента облагается налогом в тех государствах, в которых он получен. Если между Кыргызской Республикой и этими государствами заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, то налог, уплаченный в другом государстве, может быть зачтен при уплате налога в Кыргызской Республике (статья 44 НК).

Налогоплательщик - нерезидент - это физическое лицо, не подпадающее под определение «физическое лицо -резидент».

Совокупный годовой доход нерезидента состоит только из доходов, полученных из источника в Кыргызской Республике.

Необлагаемые доходы

Необлагаемые доходы, перечисленные в статье 88, не включаются в состав совокупного годового дохода физического лица. Если физическое лицо не имеет других доходов, кроме необлагаемых, оно не уплачивает подоходный налог.. Статья 50 НК не распространяется на такие виды доходов - лицо, выплачивающее доходы, перечисленные в статье 88, не должно удерживать налог.

Рассмотрим отдельные положения статьи 88: *доходы, полученные от другого физического лица в виде наследства или подарка, или гуманитарной помощи* не облагаются налогом, если только это не плата за труд или выполнение каких-либо обязательств;

алименты, получаемые на детей в соответствии с действующим законодательством. Лицо, выплачивающее алименты, не имеет права на вычет этих выплат; лицо, получающее алименты, не включает их в совокупный годовой доход. Следует иметь ввиду, что в статье речь идет только об алиментах, выплачиваемых на содержание детей. В соответствии с законодательством алименты могут выплачиваться и детьми на содержание родителей. В этом случае алименты являются облагаемыми. - *доход от передачи собственности между супругами или бывшими супругами вследствие развода.* Имущество, нажитое супругами во время брака, является их общей совместной собственностью. Супруги имеют равные права владения, пользования и распоряжения этим имуществом. При разводе имущество распределяется между супругами, увеличивая личные доходы каждого из них. Согласно статье 88 такие доходы не являются облагаемыми;

субсидии, компенсации, пенсии, пособия, получаемые от Правительства Кыргызской Республики.

Указанные доходы могут быть освобождены, во-первых, если доход получен от Правительства Кыргызской Республики или предусмотрен нормативными правовыми актами Правительства Кыргызской Республики, а во-вторых, если доход относится к одному из перечисленных видов.

В Инструкции «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц» в пункте 55 содержится перечень таких доходов. Однако, вызывает сомнение тот факт, что из перечня правомерно исключены пособия по временной нетрудоспособности и по уходу за больным ребенком, выплачиваемых из средств Социального фонда. Непонятно, чем эти пособия отличаются от других, выплачиваемых из тех же средств, но отнесенных Инструкцией к необлагаемым доходам.

проценты по вкладам в финансово-кредитные учреждения, работающие в системе кредитных союзов и лицензируемые НБ КР, дивиденды;

из данного определения очевидно, что если физические лица получают доход в виде процентов от вложения средств в кредитные союзы, то эти доходы не будут облагаться налогом на проценты, все остальные проценты подпадают под налогообложение. Дивиденды, полученные физическими лицами, не облагаются подоходным налогом.

стоимость путевок в санаторно-курортные учреждения, дома отдыха, пансионаты, санатории-профилактории, детские оздоровительные лагеря. Налогоплательщики могут получать косвенные доходы, которые возникают при оплате их расходов другими лицами.

Одним из примеров таких доходов является стоимость путевки в пансионат, не оплачиваемой физическим лицом, которое собирается воспользоваться такой путевкой. В этом случае лицами, оплатившими путевку, могут быть государство, предприятие, где работает физическое лицо, родственники физического лица и т.д. По условиям 88 статьи такие косвенные доходы не облагаются подоходным налогом с физических лиц. Для того, чтобы использовать указанную льготу, необходимо, чтобы путевка предоставляла право отдыхать в следующих учреждениях:

в санаторно-курортных учреждениях, домах отдыха, пансионатах, санаториях-профилакториях, детских оздоровительных лагерях.

К санаторно-курортным учреждениям относятся стационарные учреждения, предназначенные для лечения, профилактики заболеваний и отдыха, расположенные в местности с природными лечебными, укрепляющими здоровье средствами.

Домом отдыха является стационарное учреждение, предназначенное для восстановления сил и укрепления здоровья.

К пансионатам относятся гостиницы с полным содержанием проживающих в ней граждан.

К санаториям-профилакториям относятся стационарные профилактические или лечебно-профилактические учреждения, предназначенные для лечения, профилактики заболеваний и отдыха.

Детский оздоровительный лагерь это воспитательно-оздоровительное учреждение, работающее в период школьных каникул.

не облагаются налогом доходы, полученные в виде материальной помощи в случае болезни либо смерти работника или его близких родственников. К близким родственникам относятся супруги (муж и жена), их родители и дети, дед, бабушка, внуки, братья, сестры, а также отчим и мачеха, пасынок и падчерица. При определенных условиях, установленных Кодексом Кыргызской Республики «О браке и семье в Кыргызской Республике», к близким родственникам могут относиться лица, принявшие детей на постоянное воспитание, а также лица, находящиеся на постоянном воспитании.

надбавки, установленные за работу в условиях высокогорья, районный коэффициент к заработной плате. Трудовым кодексом КР предусмотрено, что оплата труда в высокогорных и отдаленных районах Кыргызстана, а также в местностях с тяжелыми климатическими условиями производится с учетом суммарного коэффициента за неблагоприятные условия работы. При этом суммарный коэффициент начисляется на все виды оплаты труда. По условиям статьи **88**

надбавки за работу в условиях высокогорья, установленные Правительством КР, не облагается подоходным налогом с физических лиц.

дивиденды, полученные участниками кредитных союзов по сберегательным паям.

Термин «дивиденды» в отношении сберегательных паев кредитных союзов - это условное наименование дохода, получаемого участниками кредитного союза при распределении прибыли кредитного союза.

Часть 2 статьи 88 относит к необлагаемым доходам часть совокупного годового дохода в размере стоимости активов, включая денежные средства, переданных благотворительным и бюджетным организациям, но не более 5% от налогооблагаемого дохода.

В соответствии с частью 3 статьи 88 в совокупный годовой доход физического лица не включаются доходы от продажи, обмена или других видов распоряжения движимым и недвижимым имуществом, принадлежащего налогоплательщику. Под недвижимостью понимаются здания, сооружения, многолетние насаждения, а также иное имущество, связанные с землей, перемещение которых невозможно без нанесения несоразмерного ущерба их назначению, то есть это такое имущество, которое невозможно использовать по назначению после перемещения.

К движимому имуществу относятся вещи, которые не являются недвижимым имуществом. Примером такого имущества являются деньги, ценные бумаги, товарно-материальные запасы, станки, машины, оборудование и т.д.

Право распоряжаться как движимым, так и недвижимым имуществом, является составной частью права собственности на такое имущество. Право распоряжаться имуществом представляет собой возможность определять судьбу имущества. Другими словами, в результате распоряжения имуществом, владелец имеет право продавать такое имущество, предавать его в наследство, сдавать в аренду, в залог, вносить в качестве вклада в уставный капитал и т.д. По условиям статьи 88 подоходным налогом не облагаются доходы, полученные от любого вида использования имущества, принадлежащего налогоплательщику. Однако, практика применения статьи 88 такова, что облагаются подоходным налогом доходы, полученные от имущества, используемого при осуществлении индивидуальной предпринимательской деятельности. К такому использованию относятся:

- реализация товаров;
- аренда имущества;
- операции с государственными казначейскими векселями;
- передачи собственных денежных средств физическим лицам во временное пользование;
- передача собственных денежных средств во временное пользование финансово-кредитным учреждением, работающим в системе кредитных союзов.

Вычеты из совокупного годового дохода

Все сказанное о вычетах, учитываемых при исчислении налога на прибыль юридических лиц, относится и к подоходному налогу с физических лиц с учетом некоторых корректировок. Рассмотрим особенности определения вычетов для подоходного налога с физических лиц.

Все вычеты, определенные главой 14 Налогового кодекса в равной мере применяются как к доходам от предпринимательской деятельности физических лиц, так и к другим доходам, если иное не предусмотрено в конкретной статье НК, устанавливающей тот или иной вычет. Статья 75, определяющая вычеты расходов, связанных с получением дохода, аналогична статье 94 НК. Если налогоплательщик ведет предпринимательскую деятельность, то вычеты, предусмотренные статьей 75 НК применяются в том же порядке, что и вычеты предусмотренные статьей 94. Если налогоплательщик не осуществляет предпринимательской деятельности, а его деятельностью является предоставление трудовых услуг в качестве рабочего или служащего, то в соответствии со статьей 94 он может вычесть из своего совокупного годового дохода расходы, которые необходимы по роду его деятельности, если они не возмещаются работодателем. Примером могут служить расходы по приобретению спецодежды, расходы на прохождение медицинских осмотров и др.

Вычеты расходов, разрешенные физическим лицам (статья 76)

Вычеты, разрешенные статьей 76, применяются только к доходам налогоплательщиков-резидентов. Это заключение вытекает из содержания части 6 статьи 76.

»

Ежемесячные вычеты предоставляются :

каждому налогоплательщику в размере 6,5 месячных минимальных заработных плат; дополнительно по одной минимальной заработной плате на каждого иждивенца в семье; дополнительно по одной минимальной месячной заработной плате на женщину-мать в семье налогоплательщика, родившую и воспитавшую 4 и более детей.

Инструкция определяет, что к иждивенцам относятся лица, не имеющие самостоятельных доходов и проживающие на средства налогоплательщика, как состоящие с ним в родстве, так и не состоящие. Вычеты применяются независимо от места проживания иждивенцев. В число иждивенцев не включаются лица, получающие стипендию в любом размере, пенсии, пособия, а также лица, находящиеся на государственном содержании.

Порядок предоставления вычетов на иждивенцев определен Инструкцией. В частности, Инструкция определяет порядок документального подтверждения наличия иждивенцев, изменения вычетов, если количество иждивенцев возросло или сократилось. Дополнительные вычеты предоставляются только одному из налогоплательщиков в семье.

При наличии у налогоплательщика государственного почетного звания ему предоставляется дополнительный вычет в размере одной минимальной заработной платы в год. Налогоплательщики, перечисленные в части 5 статьи 76, имеют право на дополнительные ежемесячные выплаты в размерах, предусмотренных частью 5 статьи 76.

Общий вопрос, касающийся вычетов, предусмотренных статьей 76 — налогоплательщики имеют право на вычет за все месяцы, в которых они являлись физическими лицами-резидентами Кыргызской Республики, независимо от того, имели ли они доход в этом месяце.

Вычет расходов по уплате процентов за долговое обязательство (статья 77). По своему содержанию статья аналогична статье 95, за исключением части 1 и части 5. Часть 1 ст. 95 для юридических лиц предусматривает, что вычету подлежат проценты в размере фактически оплаченных процентов, что отсутствует в ст. 77.

Часть 5, в соответствии с которой налогоплательщик имеет право вычитать из совокупного годового дохода основную сумму и проценты по ипотечным кредитам. Законом КР от 29 мая 1999 года №41 «Об ипотеке» установлено, что ипотека - это один из способов обеспечения исполнения денежного или выраженного в денежной форме обязательства недвижимым имуществом. Исходя из содержания НК, Главы VII «Особенности ипотеки жилых домов и квартир», а также статьи 61 Закона КР «Об ипотеке», ипотечным кредитом, для целей части 5 статьи 77 НК, может быть признан кредит, направленный на строительство либо содержание жилья налогоплательщика, возврат которого обеспечен недвижимым имуществом. Таким образом, суммы, направляемые налогоплательщиком на строительство собственного жилья (независимо от того, будет ли это жилье использоваться для экономической деятельности или нет), уменьшают размер дохода, облагаемого подоходным налогом.

Вычет амортизационных отчислений по основным средствам производится на основании статьи 80, которая аналогична статье 97, за исключением части 9. В отношении физических лиц действует правило - если все основные средства в группе физически отсутствуют (реализованы, переданы другому лицу, ликвидированы), то вычету подлежит вся балансовая стоимость группы на конец года.

Кроме того, в части 1 статьи 80 содержится положение, согласно которому не амортизируются основные средства, не используемые для предпринимательской деятельности (например, жилье налогоплательщика).

Отчисления в Социальный фонд при Правительстве Кыргызской Республики (статья 84). Вычету подлежат отчисления, производимые индивидуальными предпринимателями на социальное страхование своих работников, а также отчисления, уплачиваемые самим физическим лицом, или, если деятельностью является работа по найму, то суммы, удержанные работодателем, и перечисленные им в социальный фонд.

Пролонгация убытков, связанных с экономической деятельностью. В статье 86 дается понятие убытков. Убытки - это превышение разрешенных вычетов над совокупным годовым доходом. К разрешенным вычетам относятся и вычеты, предусмотренные статьей 76. Убытки подлежат пролонгации на последующие пять лет.

Расходы, не подлежащие вычету из совокупного годового дохода, перечислены в статье 87 Налогового кодекса. Часть 1 статьи 87 относится к расходам, понесенным налогоплательщиком в ходе экономической и инвестиционной деятельности (смотрите название статьи).

Обратите внимание, что вычету не подлежат налоги, уплаченные в соответствии с Налоговым кодексом, за исключением земельного налога, налога на недвижимое имущество и налога с владельцев автотранспортных средств. Если налогоплательщик имеет транспорт, недвижимое имущество, которое использует в своей деятельности, то он имеет право на вычет из совокупного годового дохода суммы уплаченного налога.

Если налогоплательщик уплачивает штрафы и проценты в государственный бюджет и бюджет Социального фонда КР, то также не может включить их в вычеты.

Если налогоплательщик имеет какую-либо собственность, используемую с целью извлечения дохода, и доход от этой собственности не облагается налогом, то и расходы, связанные с приобретением, управлением и содержанием этой собственности, не подлежат вычету из совокупного годового дохода. Примером такой собственности могут служить: расходы на приобретение, строительство, содержание строений для выращивания домашнего скота, т.к. доходы от его реализации не подлежат налогообложению в соответствии со статьей 88; расходы, связанные с владением акциями, т.к. дивиденды по акциям налогом не облагаются и др.

Часть вторая данной статьи уточняет, что личные и хозяйственные расходы налогоплательщика, а также расходы на проживание, вычету не подлежат вообще, если только это не предусмотрено Налоговым кодексом. Примером личных расходов, подлежащих вычету, являются отчисления в социальный фонд, уплачиваемые физическими лицами, суммы погашения ипотечных кредитов и процентов по ним.

Сбор налога ставки — методы сбора налога - декларация о совокупном годовом доходе -

Ставки налога.

С 1 января 2002 ставка налога установлена: в размере 10% от налогооблагаемого дохода не превышающего 50-ти годовых минимальных заработных плат, т.е. до 60 000 сом (50 x 100 сом *12 месяцев);

в размере 20% от налогооблагаемого дохода превышающего 50-ти годовых минимальных заработных плат, т.е. свыше 60 000 сом.

Например: Гражданин получил за год заработную плату в размере 80 000 сом, у него были удержаны отчисления Социальному фонду в размере 8%, т.е. 6400 сом, ему были предоставлены вычеты в размере 6,5 минимальных заработных плат за весь год, т.е. 7800 сом (6,5 x 100 сом x 12 месяцев). Оставшаяся часть 65800 сом (80000 - 6400 -7800) является налогооблагаемой суммой, с которой удерживается подоходный налог:

с суммы 60000 сом по ставке 10% = 6000 сом, - с суммы 5800 сом (65800 - 60000) по ставке 20% = 1160 сом,

Общая сумма подоходного налога равна 7160 сом (6000 + 1160). Методы сбора налога.

Основным методом сбора подоходного налога является удержание налога по месту выплаты дохода. Если налог, удержанный по месту выплаты дохода, является окончательным, то налогоплательщик вправе не представлять в ГНИ декларацию о совокупном годовом доходе.

Если налог, удержанный по месту выплаты дохода, не является окончательным, то физические лица, как резиденты, так и нерезиденты, должны представлять декларацию о совокупном годовом доходе, в срок до 1 марта года, следующего за отчетным. Налог, удержанный по месту выплаты дохода, зачитывается в счет уплаты налога, заявленного в декларации. Окончательная уплата налога производится до 10 марта года, следующего за отчетным.

Налогоплательщики, прекращающие экономическую деятельность в Кыргызской Республике, по требованию ГНИ должны представлять декларацию о доходах, полученных менее чем за год (статья 36 НК)

Ставка налога на проценты. Проценты выплачиваемые физическим лицам, облагаются по ставке 10% у источника выплаты.

Вопросы и задачи для самопроверки к темам «Налог на прибыль юридических лиц» и «Подходный налог с физических лиц»

1. **Вычеты на амортизацию основных средств в целях налогообложения могут рассчитываться:**
 - А. любым из методов, предусмотренных стандартами бухгалтерского учета
 - Б. методом равномерного (прямолинейного) списания, предусмотренным стандартами бухгалтерского учета
 - В. любым из методов, предусмотренных стандартами бухгалтерского учета, но все основные средства при этом группируются в пять категорий
 - Г. все ответы неверно
2. **Если балансовая стоимость группы на конец налогового года меньше нуля, то:**
 - А. она приравнивается к нулю, а отрицательный остаток включается в совокупного годового дохода
 - Б. к отрицательному остатку применяется норма амортизации для данной группы и на полученную сумму уменьшаются общие вычеты на амортизацию
 - В. балансовая стоимость группы приравнивается к нулю, а отрицательная уменьшает общие вычеты на амортизацию в текущем налоговом году
3. **Верно ли утверждение, что в совокупный годовой доход налогоплательщика-резидента Кыргызской Республики включаются доходы, полученные в другом государстве ?**
 - А. верно только по отношению к юридическим лицам
 - Б. верно только по отношению к физическим лицам
 - В. верно по отношению к тем и другим.
4. **Расходы по уплате процентов по долговому обязательству, основная сумма долга по которому направлена на погашение издержек, связанных с экономической деятельностью, не подлежат вычету из совокупного годового дохода юридического лица:**
 - А. если сумма долга использована на приобретение основных средств
 - Б. если кредит относится к категории долгосрочных (получен более, чем на год)
 - В. если кредит получен в банке-нерезиденте Кыргызской Республики
 - Г. все ответы неверны
5. **В совокупный годовой доход как юридических, так и физических лиц не включается:**
 - А. доход от реализации земли
 - Б. доход от реализации основных средств
 - В. доход от реализации малоценных и быстроизнашивающихся предметов
6. **Если один из объектов основных средств ликвидирован вследствие полного износа, то балансовая стоимость группы:**
 - А. уменьшается на сумму балансовой стоимости данного основного средства, определенную по данным бухгалтерского учета
 - Б. балансовая стоимость по этой причине не корректируется
7. **Если налогоплательщик применяет кассовый метод определения дохода в целях налогообложения, то себестоимость отгруженной, но не оплаченной покупателем готовой продукции:**
 - А. не подлежит вычету из совокупного годового дохода
 - Б. подлежит вычету из совокупного годового дохода
8. **Право на ежемесячные вычеты 6,5-кратной минимальной месячной заработной платы имеют:**
 - А. все физические лица, как налогоплательщики-резиденты, так и налогоплательщики - нерезиденты
 - Б. только физические лица налогоплательщики - резиденты
9. **Налогоплательщиками - резидентами являются:**
 - А. граждане Кыргызской Республики независимо от срока пребывания в Кыргызской Республике в течение налогового года
 - Б. иностранные граждане и лица без гражданства, пребывающие на территории Кыргызской Республики 183 и более дней в течение любого 12-месячного периода и получающие доходы из источника в Кыргызской Республике
 - В. иностранные граждане и лица без гражданства, пребывающие на территории Кыргызской Республики 183 и более дней в течение любого 12-месячного периода или находятся на государственной службе Кыргызской Республики за границей

- 10. Не является постоянным учреждением иностранного юридического лица:**
- А. филиал, открытый в Кыргызской Республике
 - Б. дочерняя компания, учрежденная ею в Кыргызской Республике
 - В. фабрика, расположенная в Кыргызской Республике и являющаяся собственностью иностранной компании
- 11. Иностранная компания владеет акциями компании - юридического лица в Кыргызской Республике. Дивиденды, выплачиваемые по акциям, принадлежащим иностранной компании:**
- А. не облагаются налогом в Кыргызской Республике по условиям Налогового кодекса
 - Б. облагаются налогом по ставке 10%, если иное не предусмотрено межгосударственным договором
 - В. облагаются налогом по ставке 30%, если иное не предусмотрено межгосударственным договором
- 12. Дивиденды, полученные юридическими лицами налогоплательщиками - резидентами, облагаются налогом, если:**
- А. дивиденды выплачены по акциям иностранных компаний
 - Б. дивиденды выплачены по акциям компаний - резидентов Кыргызской Республики, но не обложены налогом лицом, выплатившим их
 - В. дивиденды выплачены любым лицом, кроме кредитного союза
 - Г. утверждение неверно вообще, т.к. любые дивиденды, полученные юридическими лицами - резидентами, налогом не облагаются
- 13. Вычету из совокупного годового дохода юридического лица не подлежат расходы по уплате следующих налогов:**
- А. налог за пользование автомобильными дорогами
 - Б. земельный налог
 - В. налог на рекламу
 - Г. отчисления в ФЛЧС
- 14. Компания выполняет заказ согласно контракта, который по определению является долгосрочным. В 2001 году контракт не завершен и никакой оплаты не получено. Компания определяет выручку от реализации методом согласно счетов-фактур. Должна ли компания включить в совокупный годовой доход 2001 года какую-либо сумму дохода по долгосрочному контракту?**
- А. должна
 - Б. не должна.
- 15. В декларации за 2000 год компания отразила убытки в сумме 100 тыс.сомов. В 2001 совокупный годовой доход компании составил 1000 тыс.сомов, вычеты 950 тыс.сомов (вычеты рассчитаны без вычетов на пролонгацию убытков). Компания имеет право включить в вычеты убытки в сумме:**
- А. не более 20 тыс.сомов
 - Б. не более 50 тыс.сомов
 - В. любую сумму в пределах 100 тыс.сомов.
- 16. Налогоплательщик - резидент (юридическое лицо) уплачивает налог на прибыль в сроки :**
- А. один раз в год, до 1 марта года, следующего за отчетным
 - Б. ежемесячно уплачивает текущие платежи и окончательную сумму налога уплачивает вместе с представлением декларации, но не позднее 10 марта года, следующего за отчетным
 - В. ежемесячно уплачивает текущие платежи и окончательную сумму налога уплачивает вместе с представлением декларации, но не позднее 1 марта года, следующего за отчетным
- 17. Налогоплательщик - физическое лицо включает в декларацию о совокупном годовом доходе :**
- А. все доходы, полученные в налоговом периоде
 - Б. все доходы, за исключением необлагаемых
 - В. все доходы, за исключением необлагаемых и доходов, по которым налог удержан лицом, выплачивающим доход

18. **Лица, работающие в крестьянском (фермерском) хозяйстве, образованном в форме юридического лица:**
- А. не уплачивают подоходный налог с физических лиц, если они являются членами этого хозяйства и при условии, что земля для данного хозяйства является основным источником дохода
 - Б. не уплачивают подоходный налог с физических лиц, при условии, что земля для данного хозяйства является основным источником дохода
 - В. не уплачивают подоходный налог, если само юридическое лицо - крестьянское хозяйство не платит налога на прибыль
19. **Компания оплачивает своим работникам расходы на содержание детей в детских дошкольных учреждениях. Бухгалтер компании:**
- А. удерживает подоходный налог с выплаченных сумм и включает выплаченные суммы в вычеты из совокупного годового дохода компании
 - Б. удерживает подоходный налог с выплаченных сумм, но не включает выплаченные суммы в вычеты из совокупного годового дохода компании
 - В. не удерживает подоходного налога и не включает выплаченные суммы в вычеты из совокупного годового дохода компании
20. **Компания ведет строительство офиса собственными силами. Расходы на строительство отражаются на балансовом счете «Незавершенное строительство» и включают в себя также расходы на амортизацию, отчисления на социальное страхование работников, занятых на строительстве. По завершении строительства счет «Незавершенное строительство» закрывается, а затраты должны быть перенесены на счет «Основные средства. Здания». Должна ли сумма затрат при переносе корректироваться в целях бухгалтерского и налогового учета?**
- А. не должна корректироваться ни в целях бухгалтерского, ни в целях налогового учета. Общая сумма затрат на строительство образует отдельную категорию основных средств при расчете вычетов на амортизацию
 - Б. должна корректироваться исключительно в целях налогового учета: из общей суммы затрат следует исключить затраты на социальное страхование и амортизационные отчисления
 - В. должна корректироваться и в целях бухгалтерского, и в целях налогового учета

Задача

Ситуация: Пансионат, расположенный на берегу озера "Иссык-Куль" является собственностью иностранной компании "А" и действует на правах филиала компании "А", расположенного на территории Кыргызской Республики. Компания "А" распространяет путевки в пансионат у себя в стране, и оплата за путевки поступает на счета компании. Администрация пансионата также имеет право принимать отдыхающих без заранее приобретенных путевок, за оплату, внесенную в кассу пансионата. Финансирование расходов пансионата осуществляется следующим образом: в первую очередь используются средства, собранные самим пансионатом, а недостающую сумму перечисляет на счет пансионата головной офис компании "А". В 2000 году выручка от реализации путевок, полученная компанией "А", составила 40 тыс. долларов США, в кассу пансионата поступило 500000 сомов. На финансирование расходов пансионата головной офис перечислил 20 тыс.долларов США. Вопросы:

- 1) облагаются ли налогом на прибыль доходы, полученные пансионатом?
- 2) Если облагаются, то кто является плательщиком налога на прибыль?
- 3) Какие суммы будут включены в совокупный годовой доход?

Тема 7: Земельный налог.

(- *общие положения - объекты земельного налога - плательщики земельного налога - ставки земельного налога - порядок исчисления и уплаты- освобождения и льготы-*)

Общие положения.

Земельный налог - это налог, который взимается вне зависимости от доходов налогоплательщика как плата за право пользования земельным участком. В соответствии с Налоговым кодексом, земельный налог классифицируется как общереспубликанский. Это значит, что объекты налогообложения, ставки налога, плательщики налога определяются Налоговым кодексом. В отличие от других общереспубликанских налогов, земельный налог поступает как в республиканский, так и местные бюджеты (статья 173 НК КР). Это положение введено с целью поддержания инфраструктуры и заинтересованности местных органов самоуправления в сборе данного налога. Распределение налога между бюджетами устанавливается Законом «О базовых ставках земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями, приусадебными и дачными земельными участками, землями населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения», который принимается на ежегодной основе. Однако Закон «О финансово-экономических основах местного самоуправления», действующий с 01.01.2004 года, содержит положение, противоречащее Налоговому кодексу: ст.4 вышеуказанного закона говорит о поступлении земельного налога исключительно в местные бюджеты.

Объекты земельного налога.

Статья 174 НК КР определяет, что объектом налогообложения являются земельные участки. Определение некорректное, т.к. объектом налогообложения является право пользования земельным участком, т.е. земельный участок как объект материального мира сам по себе не может порождать налоговых правоотношений. Объект налогообложения появляется только тогда, когда законом признается принадлежность земельного участка к субъекту землеотношений (собственнику, пользователю земельным участком).

Например: Решением местного органа власти от 01.02.00 г. фермеру было предоставлено право пользования земельным участком на срок 5 лет. В решении указывалось на необходимость государственной регистрации права пользования. Свидетельство о регистрации права пользования было датировано 25.02.00 г. Обязательство выплаты земельного налога наступает для фермера с 25.02.00 г.

В статье 174 перечислено семь категорий земельного фонда, которые могут быть объектом налогообложения. Такая классификация земель по категориям приводится в соответствии с Земельным кодексом. Классификация земель позволяет вводить земельный налог в зависимости от целевого назначения земельных участков (статья 176 НККР).

Плательщики земельного налога.

Плательщиками земельного налога являются собственники земель и землепользователи. Определение землепользователя дано в статье 1 Земельного кодекса : землепользователь - физическое или юридическое лицо, право пользования земельным участком которому предоставлено, передано или перешло в бессрочное (без указания срока) или срочное (временное) пользование. Плательщиками земельного налога являются собственники земли и землепользователи, имеющие право на землепользование, удостоверенное и зарегистрированное в надлежащем порядке. Статья 175 содержит перечень таких документов. Различие в названиях право устанавливающих документов обосновывается тем, что в ходе земельной реформы не было единой формы документа, в котором отражались бы правомочия пользователей земли. В СССР правомочия удостоверялись государственным актом. В начале земельной реформы (1990-1993 годы) земли колхозов стали раздаваться бывшим колхозникам. Каждому члену колхоза была отделена его доля, в отношении которой он имел право пользоваться землей, сдавать в аренду, создавать крестьянское хозяйство. При этом все земельные права отражались во Временном удостоверении. С введением Гражданского кодекса Кыргызской Республики, с Законом «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество» был установлен единый документ,

подтверждающий право пользования земельным участком - Свидетельство о государственной регистрации прав пользования земельным участком.

За земли, предоставленные в аренду, земельный налог уплачивается арендодателем, исключением согласно Закону о базовых ставках ... (2001г., 2002г., 2003г.) являются земли пастбищ, где плательщиками являются физические и юридические лица, права которых на земельный участок удостоверены соответствующим договором об аренде пастбищ.

Ставки земельного налога

Базовые ставки земельного налога устанавливаются отдельным законом, принимаемым ежегодно. Закон называется «О базовых ставках земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями, приусадебными и дачными земельными участками, землями населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения» на _____ год». Общие принципы установления земельного налога определены статьей 176 НК КР, в соответствии с которой размер земельного налога для земель сельскохозяйственного назначения соответствующей категории (пашня орошаемая, пашня богарная, сенокосы, многолетние насаждения, пастбища) устанавливается в зависимости от качества (плодородия) почв, месторасположения и площади земельного участка, а по землям несельскохозяйственного назначения устанавливается с учетом инфраструктуры, различной градостроительной ценности.

Ставка земельного налога по землям населенных пунктов и сельскохозяйственных угодий, отнесенных Законодательным собранием ЖК к высокогорным и отдаленным снижается вдвое (статья 177).

Перечень таких населенных пунктов утвержден постановлением Законодательного Собрания Жогорку Кенеша № 579-1 от 11 декабря 1996 года.

В пределах общей суммы земельного налога, рассчитанной на базе утвержденной базовой ставки для района, районные кенешы имеют право устанавливать за пользование сельскохозяйственными угодьями дифференцированные ставки земельного налога с учетом бонитета почв в пределах ниже или выше 30% от базовой ставки, установленной Законом о тарифах.... Реализуя принципы статьи 176 НК КР Закон о базовых ставках ... устанавливает, что базовые ставки земельного налога за земли несельскохозяйственного назначения корректируются на коэффициенты воздействия на экологическую обстановку и функционального назначения, которые утверждаются Законодательным собранием Жогорку Кенеша КР, а также на коэффициенты, учитывающие особенности экономико-планировочных зон населенных пунктов, которые устанавливаются местными кенешами.

Порядок и условия взимания налога за пользование землями, предоставляемыми другим государствам, определяется по соглашению между Кыргызской Республикой и другим государством с последующим утверждением Жогорку Кенешем. Обратите внимание, что пункт 2 статьи 177 не оговаривает изменение ставки налога посредством международного договора, а позволяет только изменить порядок и условия налогообложения - сроки уплаты налога, объект субъект налогообложения, порядок расчета по налогу, порядок зачета и т.д.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога.

Земельный налог за земли сельскохозяйственного назначения начисляется, исходя из размера земельного участка и ставки налога.

По землям *приусадебных участков и садоводческих товариществ* применяются особые ставки налога в зависимости от типа населенного пункта.

По землям- *несельскохозяйственного назначения* земельный налог рассчитывается для каждого конкретного землепользователя по следующей схеме:

Земельный налог равен ставке, умноженной на площадь и умноженной на коэффициенты К1, К2, К3, где К1 - коэффициент для экономико-планировочных зон, устанавливаемый местным кенешем, К2 - коэффициент экологической оценки участка и К3 - коэффициент функционального назначения участков, предназначенных под магазины, киоски, мини-рынки, банки, автобазы и т.д. К2 и К3 устанавливаются постановлением Законодательного собрания.

В случае, если землепользователю отведены земельные участки, облагаемые налогом по разным ставкам, то общая сумма налога определяется суммированием налога по этим участкам.

Плательщики земельного налога самостоятельно исчисляют налог и ежегодно, не позднее 1 марта текущего года предоставляют расчет в налоговую службу по месту нахождения земельного участка по формам, утвержденным налоговой службой. Если земельный участок

отведен в текущем налоговом году, то расчет налога предоставляется в течение месяца со дня наступления права пользования участком. Если налогоплательщик имеет земельные участки в разных районах, обслуживаемых разными налоговыми органами, то в каждый налоговый орган представляется расчет налога за те объекты налогообложения, которые находятся на территории, обслуживаемой данным налоговым органом.

Начисление земельного налога гражданам за право пользования приусадебными земельными участками производится органами налоговой службы, которые ежегодно не позднее 1 апреля текущего года вручают им платежные извещения об уплате налога по форме, утвержденной налоговой службой.

Исчисление налога начинается с месяца, следующего за месяцем предоставления земельного участка. В случае прекращения права пользования земельный налог уплачивается за фактический период пользования земельным участком.

1. Уплата годовой суммы земельного налога за право пользования сельскохозяйственными угодьями производится в три срока:

- 10 % - до 25 июня;
- 35 процентов - до 25 сентября;
- 55 % - до 25 декабря текущего года.

2. Годовая сумма земельного налога по землям населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения уплачивается землепользователями равными долями не позднее 20 числа каждого месяца.

3. Годовая сумма земельного налога за приусадебные участки, предоставленные в городской и сельской местности, уплачивается до 1 сентября текущего года.

Освобождения и льготы.

1. Освобождения от уплаты земельного налога предоставляется для земель, перечисленных в статье 180 НК КР, хотя по смыслу пунктов 4-6 освобождения, перечисленные в них, являются льготами отдельным налогоплательщикам

2. Льготы предоставляются также отдельным категориям налогоплательщиков, определенных в статье 181 по землям приусадебных участков, участков садоводческих товариществ. Льгота предоставляется в виде полного освобождения от уплаты налога. Льгота предоставляется налогоплательщику, т.е. лицу, отвечающему определению, данному в статье 175. Следует понимать, что если в семье, имеющей приусадебный участок или участок в садоводческом товариществе, землепользователем является лицо, упомянутое в статье 181, то данный земельный участок налогом не облагается. И наоборот, если членом семьи, имеющей приусадебный участок или участок в садоводческом товариществе, является лицо, упомянутое в статье 181, но оно не является землепользователем, то этот участок налогом облагается. Исключения составляют многодетные семьи, имеющие 4 и более несовершеннолетних детей. Льгота предоставляется по земельному участку, если землепользователем является член семьи, в которой четверо и более несовершеннолетних детей.

В инструкции «О порядке исчисления и уплаты земельного налога говорится, что если юридические лица и граждане, освобожденные от уплаты налога, передают земельные участки в аренду, то они теряют право на льготы и уплачивают земельный налог с площадей, переданных в аренду. Инструкция основывается на статье 178 НК.

3. Местные кенешы имеют право предоставлять льготы в виде полного или частичного освобождения от налога на определенный срок землепользователям, у которых часть земель не может быть использована из-за того, что входит в охранные, санитарные, прибрежные, водоохраные зоны, или сроком до 3-х лет, если землепользователь понес убытки вследствие стихийных и иных бедствий.

Демонстрационный пример.

Компания в Бишкеке имеет офис, который расположен на земельном участке площадью 500 кв.метров, и магазин, общей торговой площадью 100 кв. метров. Рассчитать земельный налог данной компании: коэффициент экономико-планировочных зон равен 2,0 коэффициент экологической оценки - 1,0, коэффициент функционального назначения - 4 Компания имеет свидетельство на временное пользование землями.

Земельный налог за земли под офис исчисляется следующим образом: $S \times C \times K_1 \times K_2 \times K_3 = 500 \times 0,98 \times 2,0 \times 1,0 \times 1,0 = 980$ сом. В том случае, если коэффициенты не определены, то их значение берется равным 1,0. Земельный налог за земли под магазин: $S \times C \times K_1 \times K_2 \times K_3 = 100 \times 0,98 \times 2,0 \times 1,0 \times 4,0 = 392$ сом.. Общая сумма земельного налога равна 1372 сома.

Тема 8: Налог на недвижимое имущество.

В апреле 2003 года Законом «О внесении дополнений и изменений», Налоговый Кодекс Кыргызской Республики был дополнен налогом на недвижимое имущество. Описание налога, объект налогообложения, ставка налога, его плательщики, дается в статьях 196 - 196-9.

Налог на недвижимое имущество является местным ежегодным налогом и устанавливается во всех городах, пригородных и курортных зонах Кыргызской Республики (п. 1 ст. 196 НККР). Налог на недвижимое имущество вводится решением городского (местного) Кенеша (п. 2 ст. 196 НККР).

Объектом налогообложения признается недвижимое имущество. В статье 196-3 приводится список того, что с точки зрения налогового законодательства понимается под недвижимым имуществом. Этот список можно разделить на две части:

Во-первых, единичные объекты недвижимости. Сюда относятся жилые дома и квартиры, административные, производственные, промышленные и другие здания и сооружения.

Во-вторых, комплексы сооружений. В этот список включены пансионаты, дома отдыха, санатории, курорты.

Не является объектом налогообложения многолетние насаждения и перечень объектов недвижимого имущества, утвержденный Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики (п. 2, 3 статьи 196-3 НККР).

Ниже представлен перечень объектов недвижимого имущества, не являющегося объектом налогообложения. Данный перечень представлен в Проекте Постановления Законодательного Собрания Жогорку Кенеша Кыргызской Республики «Об утверждении Перечня объектов недвижимого имущества, не являющегося объектом налогообложения». Данный перечень можно будет использовать для администрирования налога на недвижимость после вступления в законную силу соответствующего Постановления Жогорку Кенеша.

Перечень объектов недвижимого имущества, не являющегося объектом налогообложения

№

Объекты недвижимого имущества

I

Гидротехнические сооружения

Плотины, тоннели, водосливы, водоприемники, отстойники и водопроводящие сооружения гидроэнергетического комплекса

Берегоукрепительные и берегозащитные сооружения

Внутрихозяйственная и межхозяйственная оросительная сеть:

каналы, межхозяйственная и внутрихозяйственная водосборно-сбросная сеть из открытых земляных каналов;

межхозяйственные и внутрихозяйственные коллекторно-дренажные каналы земляные без крепления;

каналы из железобетонных лотков;

каналы из асбестоцементных и стальных труб;

водозаборные и водонапорные стационарные станции;

дамбы, насосные станции для перекачки воды

Сооружения транспортного хозяйства, связи и других отраслей

Мосты всех видов и конструкций

Поддерживающие и защитные сооружения каменные, бетонные и железобетонные (противооползневые, противолавинные, противообвальные, подпорные, одевающие, улавливающие стены, галереи, селеспуски, полки, траншеи и др.)

Железнодорожные платформы

Верхнее строение пути железных дорог (балласт, шпалы, рельсы со скреплением, стрелочные переводы и другие элементы)

Железнодорожные пути узкой колеи

Автомобильные дороги

	Взлетно-посадочные полосы, покрытия аэродромов
	Взлетные дорожки, места стоянок самолетов, перронные и предангарные площадки
	Места обслуживания воздушных судов на перроне авиационно-технической базы
3	Объекты обороны и защиты
	Защитные сооружения Министерства экологии и чрезвычайных ситуаций Кыргызской Республики
	Недвижимое имущество воинских частей
	Сооружения, используемые для оборонных целей
	Недвижимое имущество военных аэропортов, портов
4	Спортивные сооружения
	Стадионы
	Спортивные сооружения на стадионах
5	Устройства электропередачи и связи
	Троллейбусная контактная сеть
	Воздушные линии электропередачи
	Кабельные линии электропередачи
6	Трубопроводы
	Газораспределительные станции, газопроводы
	Канализационные сети
	Сети водопроводные
	Трубопроводы для нефтепродуктов
7	Прочие объекты
	Бомбоубежища
	Объекты недвижимого имущества: заповедников, резерваторов, природных, национальных и дендрологических парков, ботанических и зоологических садов, заказников, памятников природы, объектов историко-культурного назначения, водного и лесного фондов, за исключением предоставленных для сельскохозяйственного использования или иной предпринимательской деятельности — -
	Кладбищ
	Предприятий, организаций и учреждений, финансируемых за счет государственного бюджета;
	организаций инвалидов, участников войны и приравненных к ним лиц, благотворительных организаций и общества слепых и глухих;
	органов и учреждений уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Кыргызской Республики
	объекты религиозных культов

Плательщики налога на недвижимое имущество разбиты на три отдельные категории, которые приводятся в статье 196-2. Действие налога распространяется на следующих плательщиков:

- Физические и юридические лица, в том числе международные организации, а также их обособленные подразделения, имеющие в собственности или оперативном управлении на территории городов, пригородных и курортных зонах Кыргызской Республики недвижимое имущество.
- Арендатор, если в аренду сдаются недвижимое имущество (или его части) организаций, финансируемых за счет средств государственного бюджета.
- Физическое или юридическое лицо, занимающее имущество или пользующееся этим имуществом в том случае, если собственника недвижимого имущества невозможно определить или установить его местонахождение

(!) При сдаче в аренду недвижимого имущества (его части) организаций, финансируемых за счет средств государственного бюджета, плательщиком налога на недвижимое имущество является арендатор. При этом налог на недвижимое имущество

взимается и перечисляется в бюджет организацией, сдающей это имущество (его часть) в аренду.

Налогооблагаемой базой по налогу на используемое недвижимое имущество признается оценочная стоимость этого имущества, рассчитываемая на 1 января текущего года (п. 1 статьи 196-4 НККР) уменьшенная на величину разрешенных вычетов, установленных статьей 196-7 НККР. По объектам нового строительства и реконструкции, не введенным на 1 января в эксплуатацию, оценочная стоимость недвижимого имущества определяется на дату сдачи этого объекта недвижимого имущества или его части в эксплуатацию.

Порядок определения оценочной стоимости недвижимого имущества устанавливается Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики (п. 3 статьи 196-4 НККР).

(!) В настоящее время для определения оценочной стоимости объекта недвижимого имущества в целях налогообложения, разработано и введено в действие Положение "О порядке определения оценочной стоимости недвижимого имущества для налогообложения", утвержденное Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики.

(!) Полный текст Положения приводится в Приложении №2

В Положении описываются несколько методов оценки объектов недвижимости. Так как основной для выявления оценочной стоимости объекта недвижимого имущества служит информация о проведенных в регионе сделках купли-продажи объектов недвижимого имущества, то при наличии необходимой информации, занесенной в специальные базы данных, оценка может быть проведена с применением компьютерных систем. Такой подход носит название **«массовая оценка»**.

В случае недостаточности информации для применения компьютерных систем массовой оценки, а также при индивидуальной оценке крупных производственных комплексов, а также уникальных объектов недвижимого имущества, используются следующие три метода оценки: **«сравнения продаж, затратный и доходный»**.

Методика:

При определении оценочной стоимости недвижимого имущества используются следующие основные технические характеристики и параметры недвижимого имущества:

- ◆ "общая площадь строения
- функциональное назначение недвижимого имущества
- тип здания и материал наружных стен
- месторасположение недвижимого имущества внутри населенного пункта
- год постройки
- другие характеристики и параметры, влияющие на рыночную стоимость (при их наличии в базе данных)

При проведении оценки недвижимого имущества подходом **сравнения продаж** оценочная стоимость рассчитывается по следующей формуле: $СТ_{ни.ср} = Соб_{ui} \cdot СТ_{ед} \cdot Киз \cdot (Кдоп.)$, где:

СТ _{ни.ср}	оценочная стоимость недвижимого имущества, определенная подходом сравнения продаж
Бобщ.	общая площадь оцениваемого строения
СТ _{ед.}	средняя стоимость 1 кв. метра оцениваемого типа недвижимого имущества в каждой оценочной зоне населенного пункта, установленная городским (местным) Кенешем
Киз.	коэффициент, учитывающий физический износ оцениваемого объекта
Кдоп.	дополнительные коэффициенты, учитывающие характеристики, влияющие на рыночную стоимость (при наличии такой информации в базе данных): а) для квартир - этажность, площадь кухни, тип санузла и другие характеристики б) для индивидуальных жилых домов - вид отопления, наличие центральной канализации, водопровода, размер земельного участка и другие характеристики

Порядок определения вычетов приводится в разделе «льготы по налогу на недвижимое имущество» ниже по тексту

Курс «Налоги и право», раздел «Налоги»

(!) В случае отсутствия информации для определения оценочной стоимости недвижимого имущества с использованием метода сравнения продаж, используются затратный или доходный методы оценки.

При проведении оценки недвижимого имущества **затратным подходом** оценочная стоимость рассчитывается по следующей формуле: $СТни.(зр) = Shh. \times СТед. \times Кзон. \times Киз.$, где:

СТни.(зр)	оценочная стоимость недвижимого имущества, определенная затратным подходом
Shh.	общая площадь строений оцениваемого недвижимого имущества
СТед.	стоимость восстановления 1 кв. метра оцениваемого типа недвижимого имущества; рассчитывается с учетом индекса цен на капитальные вложения на территории Кыргызской Республики к базисному уровню цен на 1 января 1991 года (на 1 квартал 2003 года $Кцен = 7621$)
Кзон.	коэффициент, учитывающий месторасположение оцениваемого объекта на территории населенного пункта
Киз.	коэффициент, учитывающий физический износ оцениваемого объекта

При проведении оценки недвижимого имущества **доходным подходом**, оценочная стоимость рассчитывается по формуле:

СТни.(дох) — чистый годовой доход от сдачи в аренду недвижимого имущества / ставка капитализации недвижимого имущества.

СТни.(дох)

оценочная стоимость недвижимого имущества, определенная доходным подходом

(!) Ставка капитализации рассчитывается как отношение чистого дохода к ценам продаж подобных объектов

-Оценку (переоценку) недвижимого имущества _ производят_ орган, уполномоченный Правительством Кыргызской Республики, и независимые оценщики (п. 2 абзац второй статьи 196-4 НККР). Согласно разделу 4.1. Типового Положения «??» уполномоченным органом является Госрегистр.

До 1 февраля Госрегистр передает в территориальные налоговые органы перечень объектов недвижимости с указанием оценочной стоимости объекта, адреса и имени собственника или лица, занимающего или пользующегося этим имуществом. Сведения об оценочной стоимости объектов налогообложения заполняются либо на основании технических паспортов, либо согласно данным оценки недвижимости, произведенным независимыми оценщиками в целях налогообложения.

Каждый налогоплательщик имеет право свободного доступа к информации по расчету налога на недвижимое имущество (статья 196-1 НККР). Нормы этой статьи применяются в отношении:

- 1) порядка определения оценочной стоимости объектов недвижимого имущества
- 2) данных об оценочных зонах
- 3) суммы вычета и ставки налога на недвижимое имущество для данного города

Исчисление налога на недвижимое имущество

Обязанность по исчислению суммы налога на недвижимое имущество, возлагается на территориальный налоговый орган (статья 196-8 НККР).

Территориальный налоговый орган начисляет сумму налогового обязательства по каждому объекту недвижимости, умножая налогооблагаемую стоимость на налоговую ставку, установленную городским (местным) кенешем.

(!) Напогооблагаемая стоимость жилого имущества собственника рассчитывается как разница между оценочной стоимостью жилого имущества[^] оцв[^]икий, Тосрегистром и вычетом, установленным городским (местным) кенешем.

Ставка налога

Ставка налога на недвижимое имущество устанавливается городским (местным) кенешем (статья 196-5 НККР). Налоговый Кодекс предусматривает следующие две максимально возможные ставки налога на недвижимое имущество:

Для жилых домов, квартир, предназначенных исключительно для проживания, ставка налога устанавливается в размере, **не превышающем 0,35** процента от оценочной стоимости этого имущества.

Для остальных объектов недвижимости ставка налога устанавливается в размере, **не превышающем 0,95** процента от оценочной стоимости имущества.

Исчисление, уведомление и сбор налога на недвижимое имущество

Для того, чтобы у налогоплательщика появилось обязательство уплатить налог в бюджет, территориальный налоговый орган должен предоставить налогоплательщику уведомление о его уплате (статья 196-8 НККР).

До 1 марта текущего года территориальный налоговый орган готовит налоговое извещение-уведомление для каждого объекта недвижимого имущества по форме, установленной Комитетом по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики и вручает налогоплательщику извещение-уведомление о начислении налога на недвижимое имущество.

(!) В целях начисления налогового обязательства, граничащие объекты имущества, принадлежащие одному налогоплательщику, рассматриваются, как один объект недвижимости, на который может быть выслано одно извещение.

Порядок предоставления Уведомления налогоплательщику, регламентируется статьей 19 НККР. Важно, чтобы:

- 1) Извещение-уведомление было вручено лично физическому лицу по месту жительства или юридическому лицу по последнему зарегистрированному адресу, где им осуществляется экономическая деятельность.
- 2) Физическое лицо-налогоплательщик должен подтвердить получение подписью в корешке платежного извещения-уведомления. Юридическое лицо-налогоплательщик должен подтвердить получение подписью уполномоченного лица в корешке платежного извещения, а также штампом или печатью.

(!) Корешки платежного извещения-уведомления остаются в налоговой инспекции (часть 3 и 4 статьи 19 НККР).

(!) Допускается рассылка уведомления юридическим лицам, и физическим, лицам через почтовую связь заказным письмом с обратным уведомлением, о его вручении адресату. При этом к корешку платежного извещения-уведомления прилагаются почтовая квитанция об отправке налогоплательщику заказного письма и обратное уведомление почты о вручении заказного письма адресату.

(!) В случае аренды недвижимого имущества (его части), которое находится в собственности организации, финансируемой за счет средств государственного бюджета, налоговое извещение-уведомление вручается и организации и арендатору. Арендатор выплачивает сумму налога организации, и организация перечисляет ее в бюджет, направляя копию платежного документа в территориальный налоговый орган.

Уплата налога на недвижимое имущество

Так как расчет оценочной стоимости и соответственно налога на недвижимое имущество зависит от того, было ли введено в эксплуатацию на 1 января текущего года недвижимое имущество или нет, сроки уплаты налога установлены для двух случаев:

Когда недвижимое имущество на 1 января текущего года было введено в эксплуатацию -уплата налога на недвижимое имущество производится двумя равными платежами в срок до 31 мая и до 30 ноября текущего года (п. 1 статьи 196-9 НККР).

Когда недвижимое имущество на 1 января текущего года не было введено в эксплуатацию и очевидно, что обязательство по уплате налога на недвижимое имущество действует в течение менее двенадцати месяцев, сумма налога на недвижимое имущество рассчитывается пропорционально количеству полных месяцев, в течение которых это обязательство действует (п. 2 статьи 196-9 НККР).

В случае аренды недвижимого имущества (его части), которое находится в собственности организации, финансируемой за счет средств государственного бюджета, налог выплачивается арендатором бюджетной организации, которая перечисляет сумму налога в бюджет, направляя копию платежного документа в территориальный налоговый орган.

Порядок взыскания в бюджет налога и возврата из бюджета неправильно уплаченных налогов

В том случае, если сумма налога не уплачена в установленные сроки, налогоплательщику начисляются проценты и применяется финансовая санкция в соответствии со статьями 63 и 64 Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Излишне внесенные суммы налога в соответствии со статьей 45 НККР:

- а) зачисляются в счет погашения задолженности по другим налоговым обязательствам налогоплательщика
- б) с согласия налогоплательщика, относятся в счет предстоящих платежей
- с) возвращаются налогоплательщику на основании письменного заявления в 30-дневный срок с начислением процентов по учетной ставке Национального банка Кыргызской Республики с момента возникновения излишне уплаченной суммы.

Освобождение от уплаты налога на недвижимое имущество:

Освобождение предусмотрено исключительно для недвижимого имущества дипломатических и консульских представительств иностранных государств (статья 196-6 НККР).

Льготы «о налогу на недвижимое имущество

При исчислении суммы налога на жилые дома и квартиры налогоплательщик имеет право на вычет из оценочной стоимости недвижимого имущества пяти тысяч минимальных размеров заработной платы (с учетом инфляции), при условии, что недвижимое имущество принадлежит физическому лицу и используется им исключительно для его проживания. Указанный вычет применяется в отношении только одного жилого дома или квартиры, принадлежащего налогоплательщику (п. 1 статьи 196-7 НККР).

Расчет вычета осуществляется с применением корректировочных коэффициентов, указанных в разделе 3.1 Положения «О порядке определения оценочной стоимости недвижимого имущества».

г. Бишкек		1,0
г. Ош		0,6
Чуйская область		0,5
Ошская область		0,4
Иссык-Кульская область	курортная	0,7
	остальная территория	Г _{о7} ~
Джалал-Абадская область		0,4
Нарынская область		0,3
Таласская область		0,3
Баткенская область		0,3

(!) Городские (местные) кенешии, исходя из конкретных социально-экономических условий, вправе снизить корректировочные коэффициенты для расчета размера вычета из оценочной стоимости жилых домов и квартир.

Если размер разрешенного вычета больше, чем общая оценочная стоимость объекта недвижимости, налогооблагаемая стоимость принимается равной нулю, а превышение размера вычета для уплаты налога по другим видам объектов недвижимости не используется (Типовое положение).

Сумма начисленного налога подлежит вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика, если объект налогообложения используется в экономической деятельности и связан с получением доходов (п. 3 статьи 105 НККР).

Сроки проведения переоценки:

Налоговый Кодекс допускает проводить переоценку оценочной стоимости объекта недвижимого имущества. Переоценка оценочной стоимости недвижимого имущества осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в три года, начиная с 1 января года введения этого налога на соответствующей территории (п. 3 статьи 196-4 НККР). То есть, начиная с 1 января того года, когда местный Кенеш установит на территории населенного пункта определенную ставку налога (статья 196-5 НККР).

Тестовые вопросы к теме Налог на недвижимое имущество

1. **Налог на недвижимое имущество является:**
 - А. Местным налогом
 - Б. Республиканским налогом
 - В. Косвенным налогом
 - Г. Прямым налогом
2. **Что признается объектом налогообложения налогом на недвижимость?**
 - А. Сооружения транспортного хозяйства, связи и других отраслей
 - Б. Жилые дома и квартиры, пансионаты, дома отдыха, санатории, курорты.
 - В. Гидротехнические сооружения
 - Г. Многолетние насаждения
3. **Какле лица являются плательщиками налога на недвижимость?**
 - А. Физические и юридические лица, занимающее имущество или пользующееся этим имуществом в том случае
 - Б. Международные организации
 - В. Арендатор, если в аренду сдаются недвижимое имущество (или его части) организаций, финансируемых за счет средств государственного бюджета.
 - Г. Все вышеперечисленное
4. **Что признается налогооблагаемой базой по налогу на недвижимое имущество?**
 - А. Оценочная стоимость недвижимого имущества
 - Б. Оценочная стоимость недвижимого имущества, рассчитываемая на 1 января текущего года уменьшенная на величину разрешенных вычетов
 - В. Оценочная стоимость недвижимого имущества, рассчитываемая на момент ввода недвижимого имущества в эксплуатацию уменьшенная на величину разрешенных вычетов
 - Г. Нет правильного ответа
5. **Какие методы используются для оценки объектов недвижимости?**
 - А. Сравнения продаж
 - Б. Затратный
 - В. Доходный
 - Г. Все варианты
6. **Какому органу поручено проводить оценку недвижимого имущества?**
 - А. Министерство финансов
 - Б. Министерство строительства
 - В. Налоговая инспекция
 - Г. Госрегистр
7. **Какому государственному органу поручено проводить исчисление суммы налога на недвижимое имущество?**
 - А. Территориальный налоговый орган
 - Б. Государственная налоговая инспекция
 - В. Министерство строительства
 - Г. Госрегистр

- 8. Какие ставки налога установлены по этому налогу для жилых домов, квартир, предназначенных исключительно для проживания и для остальных объектов недвижимости?**
- А. 0,35% и **0,85%**
 - Б. 0,45% и **0,95%**
 - В. 0,35% и 0,95%
 - Г. 0,25% и 0,75%
- 9. С какого момента у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога на недвижимое имущество?**
- А. С 1 марта текущего года
 - Б. С момента получения от территориального налогового органа уведомления об его уплате налога
 - В. С момент расчета налога Госрегистром
 - Г. С момента расчета налога налогоплательщиком
- 10. В какие сроки производится оплата налога на недвижимое имущество, если оно было введено в эксплуатацию до 1 января текущего года?**
- А. Уплата налога на недвижимое имущество производится двумя равными платежами в срок до 31 мая и до 30 ноября следующего года.
 - Б. Уплата налога на недвижимое имущество производится двумя равными платежами в срок до 31 мая и до 30 ноября текущего года.
 - В. Уплата налога на недвижимое имущество производится двумя равными платежами в срок до 31 июня и до 31 декабря текущего года.
 - Г. Уплата налога на недвижимое имущество производится в срок до 31 мая в размере 60% начисленного налогового обязательства и до 30 ноября текущего года в размере 40%
- 11. В каких случаях предусмотрено освобождение по налогу на недвижимое имущество?**
- А. Для недвижимого имущества иностранных компаний
 - Б. Для недвижимого имущества представительств и филиалов иностранных компаний
 - В. Для недвижимого имущества дипломатических и консульских представительств иностранных государств
 - Г. Не предусмотрено
- 12. Какие льготы предусмотрены по налогу на недвижимое имущество для жилых домов и квартир, принадлежащих физическому лицу и используемых им исключительно для его проживания?**
- А. Пять тысяч минимальных размеров заработной платы
 - Б. Пять тысяч минимальных размеров заработной платы (с учетом инфляции)
 - В. Шесть тысяч минимальных размеров заработной платы
 - Г. Не предусмотрено
- 13. Сколько раз допускается проводить переоценку оценочной стоимости объекта недвижимого имущества?**
- А. не реже одного раза в шесть лет, но не чаще одного раза в три года
 - Б. не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в два года
 - В. не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в три года
 - Г. переоценка не проводится

Тема 9: Налогообложение недропользователей

(- общие положения - плательщики отчислений на развитие минерально-сырьевой базы - облагаемая база - ставки отчислений - порядок исчисления и уплаты-)

Общие положения.

Статья 1 ч.2 Налогового кодекса указывает, что особенности налогообложения субъектов, уплачивающих налоги и другие платежи на условиях соглашений о разделе продукции, регулируются соответствующими законами. К этим законам относится закон «О соглашениях о разделе продукции при недропользовании» от 10 апреля № 49, который устанавливает правовые основы отношений, возникающие в процессе осуществления отечественных и иностранных инвестиций в поиск, разведку и разработку месторождений полезных ископаемых. Необходимо отметить и тот факт, что ст.41 закона «О недрах» предусматривает *платежи за пользование недрами*. Система платежей при пользовании недрами включает (1) плату за пользование недрами (*бонус*), т.е разовую плату государству за предоставление права освоения недр, (2) плату за пользование недрами (*роялти*), рассматриваемую в качестве текущих платежей государству за погашаемые запасы полезных ископаемых. Размеры данных платежей в законодательстве не оговариваются. Они могут быть включены в соглашения, заключаемые между Правительством КР или уполномоченным им органом и компанией, осуществляющей геологические разработки и освоение месторождений. Кроме того, и ст. 12 Закона «О соглашении о разделе продукции при недропользовании» и ст.40 Закона «О недрах» говорят о том, что на компании по разведке и разработке месторождений полезных ископаемых распространяется действующее в республике налоговое законодательство. Налоговый кодекс не указывает на какие-либо особенности в отношении данных налогоплательщиков, за исключением расчета вычетов расходов, связанных с добычей природных ресурсов (ст.99 НК КР) при определении налогооблагаемой базы. Налогоплательщику не разрешается все расходы, понесенные в ходе проведения геологических изысканий (исследование, разработка и эксплуатация природных ресурсов) брать в полном объеме в том году, когда они произведены. Они рассматриваются, как расходы налогоплательщика на приобретение основных средств и подлежат вычету из совокупного годового дохода по ставке амортизации группы 2 основных средств.

В настоящее время при разработке недр налогоплательщик уплачивает так называемые *отчисления на развитие минерально-сырьевой базы*, введенные Постановлением Правительства КР от 11 мая 1993 года №19, утвердившем Положение «Об отчислениях на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы, финансировании геологоразведочных работ и геологической отрасли республики». В 1998 году Приказом Министерства финансов КР была введена и Инструкция, регулирующая порядок применения приемов и методов исчисления отчислений на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также порядок их уплаты. Государственными органами данные отчисления не рассматриваются в качестве особого налога, а только как *компенсация за добытые из недр запасы полезных ископаемых за соответствующий период*

На основании этого можно сделать вывод, что данные отчисления подлежат вычету из совокупного годового дохода и не подпадают под статью 105 НК КР п.3)

Плательщики отчислений на развитие минерально-сырьевой базы

Плательщиками отчислений являются все предприятия, организации, лица, которые в процессе своей деятельности используют недра республики, независимо от форм собственности,

Облагаемая база.

Облагаемая база определена как стоимость выпущенной товарной продукции, т.е. объем продукции, предназначенной для продажи. Стоимость выпущенной предприятием товарной продукции согласно Инструкции является стоимостным эквивалентом добытого количества

полезного ископаемого за конкретный период деятельности предприятия. Очевидно, что стоимость товарной продукции зависит от физического объема добытых полезных ископаемых, который измеряется в тоннах, граммах, куб метрах и т.д., а также от себестоимости, скорректированной на некий коэффициент рентабельности. Учитывая тот факт, что подходы к определению себестоимости могут быть разными и учитывая тот факт, что фактическая рентабельность определяется только при реализации продукции, а не при её добыче, то спорных моментов для определения облагаемой базы возникает очень много.

Ставки отчислений.

Ставки отчислений устанавливаются по видам полезных ископаемых в процентах от стоимости выпущенной товарной продукции. Отчисления за попутно добываемые компоненты при разработке комплексных месторождений производятся по ставкам за основной компонент на этих месторождениях. Инструкция приводит пример, что для Кыргызского горно-металлургического комбината основным компонентом являются редкоземельные металлы, имеющие ставку отчислений 12%, которая распространяется на попутно добываемые свинец, молибден, серебро и висмут

Сроки отчетов и оплаты.

Ежемесячно не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным, плательщики отчислений должны представить в налоговую службу расчеты фактически причитающихся отчислений по соответствующей форме и произвести отчисления.

Рассмотрим пример по расчету отчислений на развитие минерально-сырьевой базы. Компания добывает каменный уголь. Себестоимость добычи 1 тонны угля составляет 600 сом. Рентабельность по предыдущему месяцу 10%. За июнь месяц было добыто 10000 тонн. Объем товарной продукции (угля) за июнь составил $600 \text{ сом} \times 110\% \times 10\,000 \text{ т.} = 6\,600\,000$ сомов. Ставка отчислений 2% от стоимости выпущенной товарной продукции: $6\,600\,000 \times 2\% = 132\,000$ сомов

Тема 10: Местные налоги и сборы

(- порядок введения местных налогов и сборов - виды местных налогов и сборов-)

Порядок введения местных налогов и сборов.

Перечень местных налогов и сборов, взимаемых на территории Кыргызской Республики, определен в восьмом разделе Налогового кодекса. Перечень является исчерпывающим и расширению не подлежит, т.к. согласно статье 205 введение местных налогов и сборов, не предусмотренных Налоговым кодексом, запрещается.

Местные налоги и сборы вводятся решениями районных и городских органов местного самоуправления.

Для большинства местных налогов и сборов налоговым кодексом установлены объекты налогообложения и предельные ставки налога. Органы местного самоуправления вправе:

ввести те или иные виды местных налогов и сборов из перечня, определенного Налоговым кодексом;

установить ставку налога в пределах установленной Налоговым кодексом; установить льготы по налогам. В соответствии со статьей 206 льготы могут быть установлены для отдельных категорий налогоплательщиков, освобождать от уплаты местных налогов и сборов отдельных граждан и юридических лиц с учетом их финансового состояния, устанавливать другие льготы. *Льготы не могут быть представлены по начогу на рекламу, сбору за право проведения местных аукционов и лотерей, конкурсов и выставок, проводимых в коммерческих целях, налогу на видео салоны и концертно-зрелищные мероприятия, налогу за оказание платных услуг населению и с розничных продаж, начогу на недвижимое имущество*

Содержание статьи 206 позволяет считать, что льготой является предоставление отдельным категориям налогоплательщиков или отдельным налогоплательщикам скидок и освобождений от уплаты того или иного местного налога или сбора. Невведение того или иного налога или установление дифференцированных ставок по разным видам экономической деятельности, или, например, на розничный товароборот по отдельным видам товаров - не является льготой, и, следовательно, относится к компетенции местных органов самоуправления.

Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов устанавливается местными государственными администрациями, если только в статье Налогового кодекса этот порядок не определен.

Большинство местных налогов и сборов уплачивается не самим налогоплательщиком, а лицами, уполномоченными на сбор этих налогов либо Налоговым кодексом, либо местными органами власти (статья 203). Отчетность по налогам представляется этими лицами в сроки, установленные органами местного самоуправления. Администрирование местных налогов и сборов осуществляет налоговая служба. Положения по администрированию, установленные Налоговым кодексом, в полной мере относятся и к местным налогам и сборам.

Очень важно различать налогоплательщика и лицо, собирающее налоги. В соответствии с Налоговым кодексом все местные налоги и сборы, за исключением косвенного налога - налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж, налога на недвижимое имущество, а также налога с владельцев транспортных средств, не вычитаются из совокупного годового дохода физических и юридических лиц при исчислении налога на прибыль и подоходного налога.

Виды местных налогов и сборов.

Курортный налог (статья 182).

Налог вводится решениями городских и районных органов местного самоуправления - местных кенешей - на подведомственной им территории курортной местности (статья 201 НК), если данная местность включена в Перечень курортных местностей, определенный Правительством Кыргызской Республики (статья 182). *Плательщики налога* - физические лица, прибывающие в курортные местности.

Налог взимается по ставке не более, чем 3% от платы за каждый день проживания в курортной местности в санаториях, домах отдыха, гостиницах или иных учреждениях гостиничного типа и 10% от минимальной месячной заработной платы за каждый день проживания в домах и квартирах..

Освобождения от уплаты налога предоставляются лицам, перечисленным в статье 182. Дополнительные льготы и освобождения могут быть предоставлены местными кенешами. Уплата налога производится плательщиками по месту их временного проживания в трехдневный срок со дня прибытия. Сбор налога осуществляется администрацией санаториев, пансионатов и гостиниц одновременно с регистрацией прибывших и квартирно-посредническими организациями при направлении лиц на поселение в дома(квартиры). В том случае, если физическое лицо останавливается в домах (квартирах) без направления или в палатке, то оно само уплачивает налог в банковские учреждения или сельские кенешы. Лица, уполномоченные на сбор курортного налога, перечисляют налог в местный бюджет до 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Налоговый кодекс не содержит указаний, в какие сроки должны уплачивать налог лица, уплачивающие его самостоятельно (например, проживающие в палатках). Порядок уплаты налога в этом случае должен быть определен инструкциями местных администраций.

Суммы собранного налога не являются доходом тех лиц, которые собирают его согласно ст. 182 НККР

Налог на рекламу (статья 183

Реклама - это любая форма публичного представления товаров, работ, услуг, включая все виды объявлений, извещений, несущих сведения коммерческого характера.(ст. 183, ч.1 НК КР) Информационные сведения о субъекте, не преследующие коммерческих целей рекламой не являются (ст. 183 ч.5 НК КР). К информационным сведениям, например, относятся: информационные вывески о режиме работы и правилах обслуживания, объявления, извещения об изменении местонахождения организаций, таблички, предупреждающие об особенностях работ на данной территории и иная подобная информация.

Закон «О рекламе» выделяет в процессе осуществления рекламы трех субъектов: рекламодателя, рекламоизготовителя и рекламораспространителя. Рекламодатель- физические и юридические лица, являющиеся источником рекламной информации для производства, размещения, последующего распространения рекламы. Рекламопроизводитель- физические и юридические лица, осуществляющие полное или частичное приведение рекламной информации в готовую для распространения форму. Рекламораспространитель - физические и юридические лица, осуществляющие размещение и распространение рекламной информации путем предоставления и использования имущества, в том числе технических средств радиовещания, телевизионного вещания, а также каналов связи, эфирного времени и иными способами.

Кто же из перечисленных выше субъектов является плательщиком налога на рекламу? Налоговый кодекс четко не отвечает на этот вопрос.

Ст. 183 чЛ НК КР указывает на то, что плательщиками налога на рекламу являются предприятия и организации независимо от форм собственности, юридические лица- резиденты и нерезиденты, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения по месту размещения рекламы, и физические лица, оказывающие рекламные услуги. При внимательном прочтении данного определения можно сделать два разных вывода.

Вывод - плательщиками являются только юридические и физические лица *-рекламораспространители.*

На практике часто случается и так, что сам рекламодатель является и рекламораспространителем. Например, компания сама распространяет буклеты с коммерческой информацией о своей фирме. Возможна и такая ситуация, когда компания выступает как рекламодатель, рекламоизготовитель и рекламораспространитель. Например, компания, выпускающая парфюмерную продукцию, на презентациях распространяет её среди присутствующих.

Объектом налогообложения является стоимость работ и услуг по изготовлению и распространению рекламы, включая работы, осуществляемые хозяйственным способом, за вычетом налога на добавленную стоимость. Налогооблагаемой базой служит стоимость рекламных услуг, т.к. ставка налога не должна превышать 3% от стоимости рекламных услуг (часть 3 статьи 183). В стоимость рекламных услуг включаются все затраты на рекламу,

понесенные налогоплательщиком, если он сам является распространителем своей рекламы, либо стоимость рекламных услуг, которые получает рекламодатель в рекламных агентствах.

Расходы по уплате налога на рекламу, не подлежат вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика.

Льготы по налогу на рекламу не представляются. **Пример:** Газета «Апельсин разместила рекламное объявление компании А, стоимость которого составила 360 сомов. Поскольку газета, являясь организацией, оказывающей рекламные услуги, она обязана оплатить налог на рекламу. **Вопрос:** какую сумму налога газета должна получить с рекламодателя и перечислить в бюджет?

Объектом налогообложения является стоимость рекламных услуг без НДС, т.е. 300 сом (360-60). Сумма налога равна : $300 \times 3\% = 9$ сомов.

Для газеты «Апельсин» доход от реализации услуг составит 300 сомов, НДС за поставку - 60 сомов. Расходы по налогу на рекламу составят 9 сомов. Для компании А расходы на рекламу, подлежащие вычету, составят 300 сомов.

Сбор с владельцев собак (статья 184).

Плательщики - физические лица, содержащие собак в домах общего пользования, за исключением лиц, для которых содержание собаки является необходимостью.

Ставка налога - не более двух месячных минимальных заработных плат на одну голову в год.

Уплата налога производится налогоплательщиками самостоятельно один раз в год до 1 апреля текущего года. Очевидно, что упоминание о текущем годе говорит о том, что если собаки имелись в наличии на дату 1 апреля, то налог за них должен быть уплачен. Если налогоплательщик завел собаку после первого апреля, а к 1 апреля следующего года у него уже не было собаки, то налог платить не нужно. Как это не странно, но иное Налоговым кодексом не предусмотрено, т.е. не определено налоговое событие.

Сбор за право проведения местных аукционов и лотерей, конкурсов и выставок, проводимых в коммерческих целях (статья 185).

Местными считаются аукционы, организованные по решению органа местного самоуправления; местными считаются лотереи, проводимые по решениям государственных администраций областей и города Бишкек. Сбор взимается за право проведения данных мероприятий, если только они отвечают понятию «местные». Что касается выставок и конкурсов, сбор за право их проведения взимается независимо от того, кто принимает решение об их проведении.

Сбор за право проведения указанных мероприятий взимается в случае, если они носят коммерческий характер.

Плательщиками сбора являются организаторы местных аукционов и лотерей, которые получили право на их проведение. Плательщиками сбора за право проведения конкурсов и выставок являются организаторы этих конкурсов и выставок. Ставка сбора:

за право проведения конкурсов и выставок - не более 10% от суммы призового фонда;

за право проведения аукционов - не более 10% от стоимости товаров, реализованных на аукционе;

за право проведения лотерей - не более 10% от стоимости реализованных лотерейных билетов.

Уплата сбора производится налогоплательщиками самостоятельно, до 20 числа месяца, следующего за месяцем, в котором проведены аукционы, конкурсы и выставки, или произведены розыгрыши лотерей.

Льготы по сбору не представляются. **Расходы по уплате налога не подлежат вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика.**

Сбор за парковку автотранспорта (статья 186)

Плательщики сбора - юридические и физические лица, осуществляющие парковку автомашин в специально оборудованных или отведенных для этой цели местах. *Сбор уплачивается по факту парковки.*

Ставка сбора может быть дифференцирована в зависимости от степени благоустройства места парковки и продолжительности стоянки, но не должна превышать 3% от размера минимальной месячной заработной платы за одну парковку.

Лица, уполномоченные собирать налог, в Налоговом кодексе не определены. Это должно быть установлено инструкцией местной администрации.

Налогоплательщик уплачивает сбор, приобретая квитанцию установленного образца. Лица, уполномоченные собирать налог, перечисляют его в бюджет до 20 числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Лица, собирающие сбор, не являются налогоплательщиками; суммы собранного сбора не являются доходом этих лиц; расходы по уплате сбора, не подлежат вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика.

Налог за право использования местной символики (статья 187)

Использование местной символики создает объект налогообложения, если только символика официально утверждена местным кенешем.

Плательщики - производители продукции, на которой размещена местная символика.

Ставка налога - не более 0,1% от стоимости реализованной продукции. *Налоговый период* - один месяц.

Уплата налога производится налогоплательщиком самостоятельно в срок до 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Расходы по уплате налога не подлежат вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика.

Сбор со сделок, совершаемых на товарно-сырьевых биржах (статья 188) - без комментариев.

Сбор за вывоз мусора с территории населенных пунктов (189).

Плательщиками сбора являются владельцы строений.

Ставка сбора - не более 25% минимальной месячной заработной платы. Формулировка статьи 189 позволяет считать, что это предельная ставка на одно строение, которая может дифференцироваться в зависимости от площади строения или численности работающих в нем.

Уплата налога производится налогоплательщиком самостоятельно в срок до 1 апреля текущего года.

Расходы по уплате налога не подлежат вычету из совокупного годового дохода налогоплательщика.

Налог с граждан, выращивающих цветы в тепличных условиях и реализующих их населению (статья 190) - без комментариев.

Гостиничный налог (статья 191).

Гостиничный налог устанавливается в местностях, где не взимается курортный налог.

Плательщики налога - физические лица, проживающие в гостинице. *Ставка налога* - не более 2 % стоимости за каждый день проживания в гостинице. Налоговый кодекс не устанавливает порядок сбора налога - это должно быть установлено местными администрациями. Как правило, налог взимается гостиницей, предоставившей услуги, вместе с платой за услуги. *Суммы собранного налога не являются доходом лиц, предоставляющих гостиничные услуги*

Налог с туристов, выезжающих в дальнее зарубежье (статья 193)

Практическое применение этой статьи невозможно, т.к. в Налоговом кодексе отсутствует понятие «дальнее зарубежье» и Налоговый кодекс не отсылает к другому нормативному акту, который содержал бы это понятие.

Налогообложение видео салонов и концертно-зрелищных мероприятий (статья 194).

Юридическое или физическое лицо становится налогоплательщиком данного налога, если оно имеет видеосалон, или организует массовые концертно-зрелищные мероприятия на открытых площадках, стадионах, во дворцах спорта, или организует видеопоказ на открытых площадках, во дворцах спорта, на стадионах.

Ставка налога Налоговым кодексом не устанавливается. Это должно быть установлено местными кенешами. Определен только критерий, который может повлиять на размер ставки - количество посадочных мест. Льготы по налогу не представляются.

Расходы по уплате налога, не вычитаются из совокупного годового дохода налогоплательщика.

Налог на недвижимое имущество (статья 196 -196/9).

Налог на недвижимое имущество является *ежегодным местным налогом*, который устанавливается во всех городах, пригородных и курортных зонах Кыргызской Республики.

Плательщиками налога являются физические и юридические лица, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории городов Кыргызской Республики. Исключение: при аренде недвижимого имущества бюджетных организаций плательщиком налога становится арендатор, но налог при этом взимается и перечисляется в бюджет организацией, сдающей это имущество в аренду. Налоговый кодекс не отвечает на вопрос, кто будет нести ответственность за неуплату налога в тех случаях, если арендатор уплатил налог, а арендодатель-бюджетная организация не перечислила его в бюджет? Должна ли бюджетная организация нести ответственности, если арендатор несвоевременно уплачивает налог?

Объектом налогообложения является недвижимое имущество: жилые дома, квартиры, пансионаты, санатории, курорты, производственные, административные и другие здания и сооружения, в том числе и недвижимое имущество международных организаций и их обособленных подразделений, находящееся в их собственности, Перечень объектов недвижимого имущества, не являющегося объектом налогообложения, утверждается Законодательным собранием ЖК КР. Не является объектом налогообложения недвижимое имущество дипломатических и консульских представительств иностранных государств.

Налогооблагаемой базой является оценочная стоимость имущества на 1 января текущего года, определяемая в соответствии с законодательством КР и Положением «О порядке определения оценочной стоимости недвижимого имущества для налогообложения», которое на настоящий момент времени (на 20.01.2004 года) не утверждено Законодательным собранием ЖК КР. Оценку (переоценку) недвижимого имущества производят орган, уполномоченный Правительством КР, и независимые оценщики, но не налоговые органы, ответственные за исчисление суммы налога.

Ставка налога устанавливается местными кенешами, но не может превышать 0,95 % от оценочной стоимости этого имущества; для жилых домов и квартир, предназначенных исключительно для проживания, - не более 0,35 % от оценочной стоимости этого имущества.

Льготы по налогу на недвижимое имущество предоставляются физическому лицу в отношении только одного дома или квартиры, ему принадлежащей, в размере вычета из оценочной стоимости имущества пяти тысяч минимальных размеров заработной платы с учетом инфляции.

Особенностью *исчисления* данного налога является то, что обязанность по исчислению налога возлагается на территориальный налоговый орган и уведомление об уплате данного налога должно быть доведено до налогоплательщика в соответствии с процедурами, указанными в ст. 19

НК КР. Сумма налога исчисляется пропорционально количеству полных месяцев, в течение которого налоговое обязательство действует.

Оплата налога производится двумя равными платежами в срок до 31 мая и до 30 ноября текущего года.

Расходы по данному налогу в соответствии со ст. 105 и ст.87 ПК КР подлежат вычету при определении налога на прибыль и подоходного налога у физического лица использующего недвижимое имущество в своей экономической деятельности.

Налог с владельцев транспортных средств (глава 33 НК)

Плательщиками налога являются физические лица, имеющие в собственности транспортные средства.

Ставки налога зависят от срока эксплуатации транспортного средства, исчисляемого с года выпуска заводом-изготовителем и устанавливаются в сомах на каждый кубический сантиметр рабочего объема двигателя.

Налог уплачивается один раз в год в сроки, устанавливаемые местными кенешами, но не позднее 1 августа текущего года.

Специальные положения. Статья 199 устанавливает специальный срок «исковой давности» по данному налогу. Если гражданин длительное время не уплачивал данный налог, то к нему могут быть предъявлены претензии об уплате налога не более, чем за два предыдущих года. Пересмотр неправильного уплаченного налога производится также не более, чем за два предыдущих года.

Для некоторых категорий налогоплательщиков (статья 200) установлены льготы, которые должны быть представлены независимо от решений органов местного самоуправления. Местные кенешы могут устанавливать своими решениями и другие льготы, поскольку в статье 206, запрещающей местным кенешам устанавливать льготы, не предусмотренные Налоговым кодексом, данный налог не назван.

Тесты по теме : Налог на недропользователей. Местные налоги

1. Субъект изготовил информационный щит, на котором указан режим работы этого субъекта. Стоимость изготовления щита -30000 сом. Какую сумму налога на рекламу (ставка 3%) субъект должен заплатить:
 - А. 900 сом.
 - Б. субъект не заплатит налог на рекламу
 - В. сумму налога на рекламу субъекту определит местный кенеш.
2. Местные налоги и сборы вводятся:
 - А. решениями районных и городских органов местного самоуправления
 - Б. постановлением Правительства Кыргызской республики
 - В. районными Налоговыми Службами
3. **Какие предприятия уплачивают отчисления на восстановление минерально-сырьевой базы?**
 - А. торговые
 - Б. производственные
 - В. недропользователи
 - Г. производители подакцизной продукции
4. **Плательщиками гостиничного налога являются:**
 - А. юридические и физические лица
 - Б. физические лица
 - В. только юридические лица

Тема 11: Таможенные платежи.

Правовые аспекты функционирования таможенной системы Кыргызской Республики

Правовая основа таможенного дела в Кыргызской республике.

Таможенное дело и таможенные вопросы являются новыми для нашей республики. Иначе таможенное дело можно определить как сферу, в которую входят все средства проведения таможенной политики в жизнь, все что так или иначе связано с таможней, с таможенными органами. Отнесение таможенного регулирования к ведению высших органов законодательной и исполнительной власти продиктовано особенностями законодательного процесса в Кыргызской Республике, позволяющими обеспечивать единые для всех правила внешнеэкономической деятельности, единый порядок и условия перемещения товаров через таможенную границу Кыргызской Республики.

Территориальные пределы таможенного регулирования обозначают понятие «таможенная территория». Согласно формулировки, содержащейся в документах Совета таможенного сотрудничества, это понятие можно определить как территорию, на которой в полном объеме действует таможенное законодательство данной страны. Очерчивает пространственные пределы действия таможенного законодательства республики и разделяет таможенные территории сопредельных государств таможенная граница. Следует различать понятия внешней и внутренней таможенной границы: внешняя таможенная граница, как правило совпадает с государственной границей (за исключением таможенных анклавов, эксклавов и других ситуаций), и разделяет таможенные территории смежных государств. Внутренние таможенные границы возникают в связи с использованием отдельных таможенных режимов и следовательно проходят в глубине таможенной территории (например свободные таможенные зоны, свободные склады). Правовой статус внутренних и внешних таможенных границ приравнен.

Законодательство по таможенному делу

Таможенное законодательство Кыргызской Республики включает в себя нормативные акты органов государственной власти различных уровней. Центральное место в законодательстве о таможенном деле занимает Таможенный кодекс Кыргызской Республики от 30 июля 1997 года № 61, который вступил в силу с 1 октября 1997 года. Настоящий Таможенный кодекс состоит из 14 -разделов, 69 - глав и 472 - статей. Уступая по юридической силе Конституции Кыргызской Республики, он является основной правовой базой, в соответствии с которой строится и развивается все таможенное законодательство Кыргызской Республики. Вместе с тем, необходимо отметить комплексный характер таможенного законодательства, который предполагает использование отдельных норм, содержащихся в Уголовном, Гражданском, Уголовно-процессуальном и Гражданско-процессуальном кодексах Кыргызской Республики. Указы и Распоряжения Президента Кыргызской Республики, Постановления Правительства КР, нормативные акты, принимаемые Комитетом по доходам при МФ КР самостоятельно и совместно с другими государственными органами, являются подзаконными актами. По количественным параметрам подзаконные акты являются наиболее многочисленными видами источников таможенного права.

Основные понятия, используемые в таможенном законодательстве.

Основные понятия являются своего рода ключом ко всему содержанию Таможенного кодекса Кыргызской Республики Перечислим главные из них:

товары - любое движимое имущество, в том числе валюта, валютные ценности, электрическая, тепловая, иные виды энергии и транспортные средства, за исключением транспортных средств используемые для международных перевозок пассажиров и товаров, включая контейнеры и другое транспортное оборудование;

отечественные товары - товары, происходящие из Кыргызской Республики, либо товары, выпущенные в свободное обращение на территории Кыргызской Республики;

иностранные товары - не отечественные товары;

лица - предприятия, организации и учреждения, а также физические лица, за исключением случаев, когда из положений таможенного Кодекса вытекает иное;

отечественные лица - предприятия, учреждения и организации, созданные в соответствии с законодательством Кыргызской Республики; лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, зарегистрированные на территории КР; граждане КР, имеющие постоянное местожительство в КР;

иностранные лица - лица, не указанные в предыдущем пункте;

декларант - лицо, перемещающее товары, и таможенный агент (брокер, посредник), декларирующие, представляющие и предъявляющие товары и транспортные средства от собственного имени.

Основные понятия, применяемые в процессе таможенного оформления.

Таможенная стоимость

Таможенная стоимость складывается из всех затрат, связанных с покупкой и доставкой товара на таможенную территорию Кыргызстана.

Как правило, основными статьями затрат является стоимость товара у поставщика, то есть фактурная стоимость, страховка товара по доставке покупателю и транспортные затраты. Таким образом, таможенная стоимость определяется по формуле: $ТС = Tф + Tр + Ст + P$

Tф - фактурная стоимость, или стоимость, указанная в счете поставщика;

Tр - транспортные расходы; Ст - расходы по страхованию; P - другие расходы, связанные с доставкой товара.

Для того, чтобы не запутаться в рамках Всемирной Торговой Организации (ВТО) установлены специальные термины, устанавливающие стандартные условия поставок. Эти термины универсальны в том смысле, что понятны предпринимателям любой страны, не зависимо от ее законодательных особенностей.

Термины разбиты на группы - группа терминов "E", группа терминов "C", группа терминов "F", группа терминов "D".

Если условия поставки в контракте обозначены термином "EXW", это означает, что в состав таможенной стоимости должны быть включены транспортные расходы, расходы по страхованию товара и другие расходы импортера, связанные с доставкой товара.

Если в контракте указаны условия поставки «DAF Бишкек» это означает, что поставщик обязан за свой счет доставить товар в Бишкек. Поэтому таможенная стоимость в этом случае совпадет с фактурной стоимостью.

Для определения таможенной стоимости товаров ввозимых на таможенную территорию законодательством Кыргызстана предусмотрены следующие методы:

1. Метод по цене сделки с ввозимыми товарами
2. Метод по цене сделки с идентичными товарами
3. Метод по цене сделки с однородными товарами
4. Метод на основе сложения стоимости
5. Метод на основе вычитания стоимости
6. Резервный метод

Таможенная пошлина

Таможенный Кодекс КР определяет таможенную пошлину как платеж, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию государства или вывозе товаров с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза. ■-:;<<

Таможенные пошлины и налоги применяются при вывозе товаров на переработку. Данные товары облагаются вывозными таможенными пошлинами и налогами с последующим возвратом их сумм при выпуске продуктов переработки для свободного обращения на таможенной территории государства. Проценты на возвращаемые суммы не начисляются.

По решению таможенного органа, по согласованию с Министерством финансов КР, товары могут освобождаться *III*. таможенных пошлин, а налоги, взимаемые с товаров, могут возвращаться при вывозе на переработку вне таможенной территории.

Применение таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость, акцизов и налогов, взимание которых возложено на таможенные органы, к товарам, ввозимым на таможенную территорию государства и вывозимым с этой территории, осуществляется в соответствии с действующим законодательством КР.

Размеры таможенных пошлин и сроки их уплаты разрабатываются Правительством и утверждаются Жогорку Кенешем КР ежегодно.

Таможенный сбор

Таможенный Кодекс КР регламентирует порядок взимания таможенных сборов на территории КР. В частности за таможенное оформление товаров, включая транспортные средства, перемещаемые через таможенную границу КР в качестве товаров, товары не для коммерческих целей, перемещаемые в несопровожаемом багаже, международных почтовых отправлениях и грузом, а также транспортных средств взимаются таможенные сборы в размере 0,15 процента таможенной стоимости товаров и транспортных средств. Таможенные платежи взимаются как в национальной валюте так и в свободно конвертируемой валюте по курсу Национального банка на день оплаты.

Порядок таможенного оформления товаров и транспортных средств в не определенных для этого местах и вне времени работы таможенных органов таможенные сборы взимаются в двойном размере.

Таможенный орган вправе уменьшать указанные размеры таможенных сборов, освобождать от их уплаты, а в исключительных случаях - изменять валюту, в которой должен быть уплачен дополнительный сбор.

За хранение товаров и транспортных средств на таможенных складах и складах временного хранения, владельцами которых являются таможенные органы КР, взимаются таможенные сборы в размерах, определяемых ГТК исходя из средней стоимости оказанных услуг.

За таможенное сопровождение товаров взимаются таможенные сборы в размерах, определяемых ГТК по согласованию с Министерством финансов КР.

Основные **налоги**, сборы и платежи, имеющие отношение к внешнеэкономической деятельности.

Наиболее важным критерием для расчета сумм налогов, сборов и платежей является таможенная стоимость товара.

Так таможенная пошлина рассчитывается по формуле:

$ТП = ТС \times C$ В данной формуле: ТП - сумма таможенной пошлины, ТС - таможенная стоимость импортируемого товара, С - ставка таможенной пошлины.

Ежегодно принимается Закон «О таможенном тарифе». Если товар произведен в государствах-членах СНГ, импорт такого товара не облагается таможенной пошлиной вообще, говорят, что применяется нулевая ставка таможенного тарифа. Если же страна - производитель неизвестна, ставка таможенного тарифа удваивается, при этом нулевую ставку следует применять равной 10%.

Таможенный сбор рассчитывается по формуле:

Таможенный сбор = $ТС \times 0,15\%$

Таможенный сбор уплачивается при любом пересечении границы по ставке 0,15%.

Расчет суммы акцизного налога: **Размер акцизного налога** = $ТС \times C$ Формула

расчета НДС: **НДС** = $(ТС + ТП + А) \times 20\%$

Демонстрационный пример Тема: «Расчет таможенных платежей и налогов»

Пример 1.Импорт товаров в Кыргызстан

Необходимо рассчитать таможенные платежи при импорте товара, если известно, что стоимость приобретения товара составляет 90 тыс. сом, расходы по доставке - 10 тыс. сом, ставка таможенной пошлины 10%.

ТС (таможенная стоимость) = 90 тыс. + 10 тыс. = 100 тыс. сомов

ТП (таможенная пошлина) = ТС x 10% = 100 тыс. x 10% = 10 тыс. сомов

Таможенный сбор = ТС x 0,15% = 100 тыс. x 0,15% = 150 сомов

НДС = (100 тыс. + 10 тыс.) x 20% = 22 тыс. сомов

Задания и тесты для самопроверки.

1. **Таможенный декларант это?**
 - А. лицо, перемещающее товары через таможенную границу
 - Б. лицо, являющийся собственником товара совершающий действия по оформлению таможенных документов от собственного имени
 - В. лицо, фактически перемещающее товары либо являющийся ответственным за использование транспортного средства
 - Г. лицо, перемещающее товары, и таможенный агент, декларирующий, представляющий и предъявляющий товары и транспортные средства от собственного имени
2. **Видом таможенного режима не является?**
 - А. транзит
 - Б. реимпорт
 - В. импорт
 - Г. свободная таможенная зона
3. **Таможенное оформление осуществляется в следующие сроки:**
 - А. в срок не более 5 дней со дня подачи декларации
 - Б. в срок не более 7 дней со дня подачи декларации
 - В. в срок не более 3 дней со дня подачи декларации
 - Г. в срок не более 10 дней со дня подачи декларации
4. **Страной происхождения товара считается:**
 - А. страна, в которой товар был полностью произведен или достаточно переработан
 - Б. страна, в которой товар был частично произведен и переработан
 - В. страна, в которой товар был переработан
 - Г. страна, в которой товар не произведен, но находится на ее территории
5. **Местом декларирования товара считается:**
 - А. таможенный орган страны прибытия, в котором производится таможенное оформление
 - Б. аэропорт прибытия или отправления, в котором производится таможенное оформление
 - В. при пересечении таможенной границы на таможенную территорию страны назначения или отправления
 - Г. таможенная территория страны отправления
6. **Таможенному контролю подлежат:**
 - А. товары перемещаемые через таможенную границу
 - Б. предметы изъятые из гражданского оборота
 - В. все товары и транспортные средства, кроме тех которые предназначены для дипломатических и торговых представительств иностранных государств
 - Г. все товары и транспортные средства
7. **Таможенные льготы предоставляются:**
 - А. всем гражданам имеющим служебные и дипломатические паспорта
 - Б. дипломатическим и торговым представительством иностранных государств включая глав представительств
 - В. иностранным физическим и юридическим лицам
 - Г. всем иностранным гражданам имеющим служебные и дипломатические паспорта
8. **В соответствии с контрактом поставки товара, поставщик из России обязуется поставить покупателю из Кыргызстана товар на условиях «ДАФ-Кыргызстан». Стоимость товара, указанная в контракте составляет \$130 000. Стоимость транспортировки данного товара до Кыргызстана составляет \$20 000, стоимость страхования товара составляет \$10 000. Определите таможенную стоимость товара.**
 - А. \$140 000
 - Б. \$130 000
 - В. \$150 000
 - Г. \$160 000
9. **Контракт заключен на условиях «EXB-Новосибирск». Стоимость товара, указанная в контракте составляет \$130 000. стоимость транспортировки данного товара в**

Кыргызстан составляет \$20 000, стоимость страхования товара составляет \$10 000.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

309

Рассчитайте таможенную стоимость товара для исчисления НДС на импорт

- А. 160 000
- Б. \$132 000
- В. \$140 000
- Г. \$136 000

10. Предприятие импортировало товар, таможенная стоимость которого составила сумму в размере 1.2 млн.сомов. По причине сложного финансового положения, предприятие производит частичную оплату налога в размере 800 тыс.сомов и получает отсрочку по оплате остальной части налога на два месяца.

Какую таможенную стоимость сотрудник таможни примет при расчетах таможенных платежей?

- А. 400 000 сомов
- Б. ! 200 000 сомов
- В. 800 000 сомов
- Г. 1 000 000 сомов

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Тема 12: Отчисления в Социальный фонд

(- общие положения - субъекты государственного социального страхования-плательщики страховых взносов - порядок начисления страховых взносов - ставки отчислений - сроки отчетов и уплаты-)

Общие положения.

Система государственного социального страхования. Государственное социальное страхование является системой гарантированных государством видов обеспечения застрахованных лиц при утрате ими заработка или дохода в результате болезни, трудового увечья или профессионального заболевания, инвалидности, старости за счет обязательных страховых взносов работодателей и граждан (Закон «О государственном социальном страховании» от 17 июня 1996г. №20).

Основными законодательными и нормативными актами, регулирующими отношения плательщиков страховых взносов и Социального фонда Кыргызской Республики являются: Закон «О государственном социальном страховании» от 17 июня 1996г №20, Закон «О тарифах страховых взносов по государственному социальному страхованию», ежегодно принимаемый ЗС Жогорку Кенешем., Закон «О персонифицированном (индивидуальном учете граждан КР для целей обязательного государственного страхования» от 30 ноября 1998г №154, Инструкции «О порядке регистрации плательщиков, уплаты и учета страховых взносов по обязательному государственному страхованию», ежегодно утверждаемые приказом Социального фонда, Положение о порядке обеспечения пособиями по социальному страхованию, утвержденное постановлением Правительства КР от 9 февраля 1995 года №34

Субъекты государственного социального страхования.

Субъектами государственного социального страхования выступают страхователь, застрахованное лицо и Социальный фонд (страховщик).

Страхователь - граждане, юридические лица (предприятия, организации, учреждение и иной хозяйствующий субъект, независимо от форм собственности) и физические лица, нанимающие граждан по трудовым договорам, в том числе иностранные юридические и физические лица, а также международные организации, дипломатические учреждения и представительства, осуществляющие свою деятельность на территории КР.

Страховщик - юридическое лицо, осуществляющее страховую деятельность в области государственного социального страхования. В настоящее время - Социальный фонд. *Застрахованное лицо* - это физическое лицо, в пользу которого осуществляется государственное социальное страхование. (В соответствии с Законом о персонифицированном (индивидуальном) учете граждан *Застрахованное лицо* - лицо, прошедшее регистрацию в органах социального страхования, имеющее удостоверение социальной защиты)

В Законе «О государственном социальном страховании» нет определения «нанимателей», хотя практически во всех других документах - Инструкции, Закон «О персонифицированном учете граждан» - речь идет не столько о страхователях, сколько о «нанимателях».

Наниматели - юридические лица, в том числе и иностранные, и их подразделения, международные организации, осуществляющие деятельность на территории КР; крестьянские (фермерские) хозяйства в КР; граждане, в том числе и иностранные, лица без гражданства, проживающие в КР, и индивидуальные предприниматели, использующие наемных работников по трудовому договору. (Закон о персонифицированном учете граждан).

Плательщики страховых взносов.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи и застрахованные лица.

Обязанности плательщиков страховых взносов. Закон «О государственном социальном страховании» устанавливает **обязательный** характер страхования. Обязательный характер страхования выражается в ряде обязанностей, которые возлагаются на плательщиков страховых взносов в соответствии с Законом.

Во-первых, *все плательщики* страховых взносов должны быть *зарегистрированы* в органах социального страхования.

Во-вторых, *все плательщики страховых взносов обязаны начислять и перечислять* страховые взносы в Соцфонд в размерах и в сроки, установленном порядке.

В-третьих, все плательщики страховых взносов обязаны *предоставлять отчеты* в Соцфонд в установленном порядке.

Регистрация в органах Социального фонда. В соответствии со статьёй 22 Закона о государственном социальном страховании юридическое лицо (плательщик страховых взносов) обязано в 30-дневный срок со дня государственной регистрации в установленном порядке зарегистрироваться в органах социального страхования по месту своего нахождения.

Порядок начисления страховых взносов в Социальный фонд.

Размеры отчислений в Социальный фонд зависят от *тарифов страховых взносов и от состава доходов*, образующих базу для расчета суммы отчислений.

Тариф - страховых взносов - это размер страхового взноса в процентах к начисленной оплате труда (доходу) по всем основаниям или в твердых размерах для отдельных категорий страхователей.

Размеры тарифов и порядок исчисления страховых взносов устанавливаются Жогорку Кенешем КР по представлению Правительства КР через принятие Закона «О тарифах.....» Практика сложилась таким образом, что они пересматриваются на ежегодной основе и очень часто после начала нового финансового года, что влечет за собой перерасчеты страховых взносов и подоходного налога. С опозданием выходит и Инструкция по применению Закона «О тарифах...».

Тарифы страховых взносов устанавливаются в зависимости от:

- (1) Категории плательщика страховых взносов (наниматели или работники)
- (2) Для отдельных организационно-правовых форм юридических лиц, которые обеспечивают занятость определенным категориям застрахованных лиц
- (3) Для отдельных категорий граждан

Законом «О тарифах страховых взносов по государственному социальному страхованию на 2004год» установлены тарифы страховых взносов для большинства предприятий: (1) для нанимателей ежемесячно от всех видов выплат, начисленных в пользу нанятых работников (кроме инвалидов 1 и 2 группы и временно пребывающих иностранных граждан, кроме работающих в организациях, созданных в соответствии с международными соглашениями), в размере 25%. Сумма, рассчитанная от всех видов выплат в размере 25%, является расходом для работодателя; (2) для работников (исключение инвалиды 1 и 2 групп и иностранные граждане временно, пребывающие в КР и не работающие в организациях, созданных в соответствии с международными соглашениями) ежемесячно от всех видов выплат, начисленных в их пользу, независимо от источников финансирования - 8%. Заработная плата работника к выплате уменьшается на 8%, так как Закон предусматривает собственную ответственность застрахованного лица. Данная сумма не является дополнительным расходом работодателя. Но обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в Соцфонд ложатся на работодателя.

Исчисленная по данным тарифам сумма страховых взносов распределяется по 4-м фондам: пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования, фонд содействия занятости, фонд социального страхования.

Пример «Распределение страховых взносов».

Фонды	Для работодателей	Д
Пенсионный фонд	21,5%	•
Фонд социального страхования	1%	
Фонд содействия занятости	0,5%	
Фонд обязательного медицинского страхования	2%	

»

Для работников
7,5%

312

0,5%
Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Курс «Налоги и право», раздел «Налоги»

Закон «О тарифах... на 2004 г.» устанавливает и *особые правила*:

(1) Ежемесячный размер страховых взносов, уплачиваемый работодателем за каждого сотрудника не может быть меньше суммы, исчисленной от десятикратной минимальной заработной платы. ■, ■ ■ -,

(2) Если заработная плата работника ниже 4-х минимальных заработных плат (т.е 399 сом), то начисленные ежемесячные страховые взносы с работника не взимаются и вносятся за него работодателем, (см. демонстрационные примеры)

К этим «особым правилам» применяются исключения. Оно не распространяется на младший обслуживающий персонал юридических лиц, на организации, финансируемые из государственного бюджета, государственные учебные заведения, некоммерческие кооперативы, общественные фонды, общественные объединения, религиозные учреждения.

Льготные тарифы. Закон предусматривает *льготные тарифы* отчислений в пользу отдельных категорий застрахованных лиц, например, работников-инвалидов в зависимости от того, на каких предприятиях они заняты, иностранных граждан, пенсионеров, крестьянских хозяйств, физических лиц-предпринимателей и т.д.

Например, физические лица - арендодатели. Согласно ст. 6 Закона «О тарифах...на 2004 год» физические лица, получающие доход за сдачу в аренду движимого и недвижимого имущества, ежемесячно уплачивают страховые взносы в размере 8% от полученного дохода. При этом среднемесячный размер дохода, облагаемый страховыми взносами, не может быть меньше 10-кратного размера минимальной заработной платы. *Физические лица, получающие доход от сдачи земли в аренду:* Страховые взносы оплачиваются в размере базовой ставки земельного налога на текущий год.

Виды доходов, на которые начисляются страховые взносы.

Страховые взносы начисляются на все виды оплаты труда (дохода), выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, в том числе единовременные вознаграждения, за выполненные работы.

Перечень видов доходов, на которые *не начисляются страховые взносы*, утвержден Законом «О тарифах страховых взносов по государственному страхованию на 2004г». В основе данного перечня лежит статья 88 Налогового кодекса «Необлагаемые доходы», но вместе с тем имеются по ряду позиций отличия.

Сроки отчетов и уплаты отчислений.

Плательщики страховых взносов представляют отчеты и уплачивают страховые взносы до 15 числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Демонстрационный пример по расчету отчислений в Социальный фонд.

(1) *Сотрудник компании «А» за январь месяц имел следующие начисления дохода:*
з а р а б о т н а я
п л а т а - 5 000 сомов, ежемесячная премия 1500 сомов, материальная помощь в связи с
р о ж д е н и е м
ребенка 1000 сомов. Рассчитать общую сумму отчислений в Социальный фонд, которые
д о л ж е н
перечислить работодатель.

Все перечисленные доходы сотрудника являются облагаемыми для отчислений в Социальный фонд: $5000+1500+1000=7500$ сомов. Работодатель удерживает с заработной платы сотрудника отчисления в следующем размере: $7500 \times 8\%=600$ сомов. Выплата сотруднику заработной платы уменьшится на эту сумму. Кроме того, работодатель отчисляет в Социальный фонд 25% от дохода сотрудника $7500 \times 25\%= 1875$ сомов. Общая сумма отчислений в Социальный фонд составит $1875 \text{ сомов} + 600 \text{ сомов} = 2475$ сомов.

(2) *Сотрудник компании «А» за январь месяц имел следующие начисления дохода:*
з а р а б о т н а я
п л а т а - 5 000 сомов, премия за декабрь 1500 сомов, материальная помощь в связи с болезнью
1000 сомов. Рассчитать общую сумму отчислений в Социальный фонд, которые должен
перечислить работодатель.

В облагаемый доход для расчета отчислений не войдет материальная помощь, выданная в связи с болезнью сотрудника: $5000+1500=6500$ сомов. Работодатель удерживает с заработной платы сотрудника отчисления в следующем размере: $6500 \times 8\%=520$ сомов. Выплата сотруднику заработной платы уменьшится на эту сумму. Кроме того, работодатель отчисляет в Социальный фонд 25% от облагаемого дохода сотрудника $6500 \times 25\%=1625$ сомов. Общая сумма отчислений в Социальный фонд составит $1625 \text{ сомов} + 520 \text{ сомов} = 2145 \text{ сомов}$.

(3) На предприятии работает сотрудник с оплатой 400 сом. Работодатель (предприятие) рассчитывает следующим образом отчисления в Социальный фонд:

Расходы работодателя - $1000 \times 25\%=250$ сом; Расходы работника - $400 \times 8\%=32$ сом. Общее перечисление в Социальный фонд составит 282 сома

(4) На предприятии работает сотрудник с окладом с оплатой 350 сом. Работодатель рассчитывает следующим образом отчисления в Социальный фонд:

Расходы работодателя - $1000 \times 25\%=250$ сом; $350 \times 8\%=28$ сом
Работодатель перечислит в СФ $250+28=278$ сом и все эти отчисления будут являться его расходом.

Тема 13: Налоговое планирование

«... Право налогоплательщиков избегать налогов... с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено...». Джон Сандерленд, судья Верховного суда США.

Определение налогового планирования.

Существует множество определений налогового планирования. В принципе любой специалист по налогам может предложить свое определение этого термина. Рассмотрим несколько определений, которые отражают определенную концепцию налогового планирования.

Налоговое планирование это:

1. Система информационных потоков, организованная предприятием и реализующая снижение его налогового бремени
2. Процесс мониторинга действующего законодательства и квалификации персонала, направленный на уменьшение налогов
3. Такая организация финансовой службы предприятия, которая реализует:
 - Минимизацию налоговых рисков.
 - Оптимизацию налогообложения.

Итак, налоговое планирование - это система, процесс или организация? По нашему мнению все три указанных аспекта важны для характеристики налогового планирования.

Система информационных потоков в данном контексте означает разработанную на предприятии схему документооборота, предназначенную для снижения налогового бремени. Данная система представляет собой свод регистров налогового учета, позволяющий:

- а) отслеживать изменение деятельности компании и соответствующее изменение налогового режима;
- б) контролировать корректность налоговых расчетов;
- в) контролировать своевременность налоговых платежей и налоговой отчетности.

Процесс мониторинга действующего законодательства представляет собой оценку каждого изменения налогового законодательства применительно к деятельности компании.

Мониторинг квалификации персонала означает аттестацию сотрудников компании в области налогообложения. Такие аттестации должны проводиться на регулярной основе.

Под организацией финансовой службы понимается должностная иерархия и распределение обязанностей, направленные на решение задач налогового планирования. Распределение обязанностей необходимо, прежде всего, в части санкционирования, исполнения и контроля налоговых расчетов и предоставление в Налоговую Службу налоговой отчетности. Важно также задействовать специалистов по налогам в процессе планирования компании и проведении налоговых расчетов при оценке любых проектов компании.

Налоговое планирование и уклонение от налогов.

Есть ли разница между налоговым планированием и уклонением от налогов, а если есть, то

в чем состоит это различие?

■ „-.

Можно сказать, что данные понятия вообще противоположны по ряду признаков. Во - первых, налоговое планирование основано на соблюдении закона. Во - вторых, налоговое планирование предполагает постоянное изучение налогового законодательства.

В - третьих, налоговое планирование подразумевает высокую квалификацию соответствующего персонала в части налогообложения.

Соблюдение закона, изучение налогового законодательства и высокая квалификация персонала естественно увеличивает затраты компании. Тогда почему все - таки выбор следует остановить на налоговом планировании, а не на уклонении от налогов?

Налоговое планирование, как правило, в полном объеме применяется в крупных компаниях. Ряд компаний находятся под пристальным вниманием Налоговой Службы и регулирующих органов, таких, как Национальный Банк, Госстрахнадзор, Национальной комиссии по ЦБ. К таким компаниям можно отнести финансово - кредитные компании, страховые компании, инвестиционные фонды, а также все акционерные общества. В дополнение к регулирующим органам отчетность таких компаний (в том числе и налоговая отчетность) является предметом исследования аудиторов. Это один из факторов.

Другим фактором является огромный груз ответственности, предусмотренный Налоговым кодексом (статьи 63-66), Уголовным Кодексом (статьи 211-213), Административным Кодексом за неуплату или несвоевременную уплату налогов.

Еще одним фактором является фактор, который можно назвать фактором инфраструктуры рынка. Дело в том, что компания, действующая на рынке не первый год, имеет постоянных поставщиков, отлаженные схемы закупок и продаж. В этой ситуации избежать налогов путем простого уклонения от них практически невозможно. Любое изменение сразу бросается в глаза.

Фактор торговой марки или имени компании. В нашу информационную эпоху покупатель скорее ориентируется на торговую марку товара, а не на его потребительские качества. Таким образом, для такой компании основным активом является «раскрученная» торговая марка, и вряд ли такая компания будет рисковать таким активом, уклоняясь от налогов.

Таким образом, солидная компания, имеющая корпоративную структуру, работающая не первый год и завоевавшая определенное место на рынке, свой выбор скорее всего остановит на налоговом планировании.

Уклонение от налогов скорее всего будет практиковать физическое лицо или компания -«однодневка». Для физического лица самая распространенная форма уклонения от налогов -это деятельность без регистрации.

И еще одно существенное обстоятельство. Наличие в настоящее время мнения о том, что налоги можно не платить без особых последствий - это явление временное. По мере укрепления рыночной экономики, развития рыночной инфраструктуры (в том числе судебной составляющей) и укрепления, как налогоплательщиков, так и налоговых администраций практиковать уклонение от налогов будет все более бесперспективным и рискованым занятием.

схеме:

Проиллюстрируем модели возможного поведения налогоплательщиков на следующей

Модели поведения налогоплательщиков

Уклонение от уплаты налогов
Обход налогов
Налоговое планирование

Уплата налогов
без применения
специальных мер
их снижения

незаконный
законный

Противоправное поведение

Правомерное поведение

316

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Наибольшие проблемы вызывает определение законности или наоборот незаконности в действиях налогоплательщиков, называемых «обход налогов». Различия между законным и незаконным обходом налогов можно продемонстрировать на следующем примере:

В соответствии со статьей 106 Налогового Кодекса прибыль предприятий Кыргызского общества слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50% от общего числа занятых, облагается налогом по нулевой ставке. Так получилось, что на одном из предприятий данное соотношение было нарушено. Руководство предприятия начинает искать выход из создавшегося положения для того, чтобы не платить налог на прибыль.

Варианты решения проблемы:

Обход налогов незаконный - руководство предприятия заключает фиктивные трудовые договора с соответствующим персоналом (инвалидами, слепыми или глухими).

Обход налогов законный - руководство предприятия принимает на работу соответствующий персонал (инвалидов, слепых или глухих).

Три уровня налогового планирования.

Существуют различные уровни налогового планирования. Можно выделить оперативный, тактический и стратегический уровни.

Краткая характеристика уровней планирования.

Оперативный - реализует задачу минимизации налоговых рисков компании. Предметом данного уровня является текущие налоговые расчеты, отчеты и платежи.

Тактический - реализует задачу оптимизации налогообложения компании. Предметом данного уровня являются как текущая деятельность компании, так и ее ближайшие планы.

Стратегический - реализует задачу оптимизации налогообложения компании. Предметом данного уровня является стратегические планы компании такие как: создание принципиально нового продукта, освоение новых рынков сбыта, изменение состава поставщиков.

Нормативная основа налогового планирования каждого уровня.

Так для реализации оперативного уровня достаточно иметь Политику учета налогов компании. В данном документе должны содержаться:

- а) состав налогов,
- б) налоговые базы и ставки,
- в) сроки уплаты и предоставления налоговой отчетности,
- г) порядок исполнения, санкционирования и контроля налоговых расчетов, отчетов и платежных налоговых документов.

Для реализации тактического уровня внутренних документов компании недостаточно, необходимо также изучать все налоговое законодательство, включая Инструкции Министерства Финансов. Полезными бывают также судебные прецеденты - решения арбитражных судов по налоговым вопросам. Так, например, существует Постановление Высшего Арбитражного Суда Кыргызской Республики в отношении признания незаконных Уведомления ГНИ, составленного на основании Постановления Правительства Кыргызской Республики. Приведем выдержку из данного Постановления:

«В соответствии с требованиями ст. 6 Закона Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» «в случаях противоречия нормативных правовых актов, издаваемых Президентом Кыргызской Республики, Жогорку Кенешем Кыргызской Республики и его палатами, Правительством Кыргызской Республики с законами - действует Закон Кыргызской Республики.

Таким образом, применение налоговой службой при доначислении АО «Кыргызстан» сумм в ФЛЧС с операционных доходов на основании Постановления Правительства Кыргызской Республики №35 от 27.01.1993 года, которое противоречит Закону Кыргызской Республики («Об отчислении средств для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций в Республике Кыргызстан») является незаконным.

Следовательно, Уведомление ГНИ подлежит признанию недействительным, как противоречащее требованиям Закона Кыргызской Республики «Об отчислении средств для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций в Республике Кыргызстан». Состоявшиеся по данному делу судебные акты являются незаконными и подлежат отмене.»

Для реализации стратегического уровня налогового планирования необходимы глубокие знания налогового законодательства, таможенного, гражданского, а также международного законодательств.

Особенности налогового законодательства в Кыргызской Республике.

Налоговое законодательство в КР обладает рядом особенностей, таких как: а) Приоритет Налогового Кодекса над любыми другими нормативными документами в области налогообложения.

Данная норма закреплена в частях 1 статьи 1, а также в части 2 статьи 5 Налогового Кодекса Кыргызской Республики. В качестве иллюстрации нормативных документов, противоречащих Налоговому Кодексу, можно привести Закон «О зачете» и Закон «Об освобождении поставок, осуществляемых хозяйствующими субъектами на строительство реабилитационного комплекса «Алтын Балалык», от уплаты налогов и платежей». Статья 1 Закона «Об освобождении поставок, осуществляемых хозяйствующими субъектами на строительство реабилитационного комплекса «Алтын Балалык» звучит следующим образом: «Учитывая важность и социальное значение проекта международного благотворительного фонда "Мээрим" по строительству реабилитационного комплекса "Алтын Балалык" для лечения детей: установить, что поставки, осуществляемые хозяйствующими субъектами на строительство реабилитационного комплекса "Алтын Балалык", являются поставками с нулевой ставкой налога на добавленную стоимость». Или: Законом «О Залог» установлена следующая норма: «Отчуждение заложенного имущества принудительным обращением взыскания с целью получения удовлетворения по обязательству, обеспеченному заложенным имуществом, не является торговой операцией и освобождается от налогообложения».

Данные нормы не имеют юридической силы, так как противоречат вышеперечисленным статьям Налогового Кодекса Кыргызской Республики.

б) Приоритет межгосударственных договоров над положениями Налогового Кодекса. Данная норма закреплена статьей 6 Налогового Кодекса. Самыми актуальными примерами являются Соглашения о взимании косвенных налогов и об устранении двойного налогообложения. Данные Соглашения заключаются Кыргызстаном с 1997 года как с государствами СНГ, так и со странами «дальнего зарубежья». Положения этих Соглашений могут быть использованы в случае, если деятельность компании подпадает под их действие (как правило, подпадает деятельность, имеющая внешнеэкономический характер).

в) Презумпцией вины налогоплательщика.

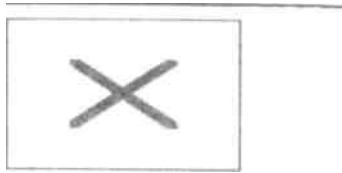
Данная норма закреплена статьей 57 Налогового Кодекса «Обжалование в административном порядке». Она означает необходимость для налогоплательщика доказывать свою невиновность. Следует отметить, что некоторая степень защиты предусмотрена для налогоплательщика. Так Налоговая Служба имеет право наложить взыскание на имущество налогоплательщика только по решению суда.

Сфера налогового планирования.

Сфера налогового планирования в принципе охватывает всю систему налогов Кыргызстана. Однако, для наглядности целесообразно рассматривать налоги с использованием какой-либо классификации. На наш взгляд для целей налогового планирования предпочтительной является классификация налогов в зависимости от операций компании, таких как покупки, продажи, выплаты и права.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Сфера налогового планирования (операции и права предприятия).



Налог на поставки. Налог на дороги. Отчисления для ФЛЧС. Налог с розничных продаж и платных услуг. Акцизы.



Налог на импорт. Таможенные пошлины. Акцизы на импорт

x

x:

Подоходный налог. Отчисления в Социальный Фонд. Налог на доходы нерезидента. Налог на проценты.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

319

Минимизация налоговых рисков.

Обозначим два этапа по уменьшению налоговых выплат в бюджет государства:

- Минимизация налоговых рисков.
- Оптимизация налогообложения

Минимизация рисков - это схема по разработке, санкционированию и предоставлению руководству предприятия (для контроля), а затем и в органы Налоговой Службы налоговых отчетов и проведению налоговых платежей.

Иными словами, необходимо навести порядок в существующей системе расчетов, начисления и уплаты налогов. Что для этого необходимо сделать?

- а) Необходимо выяснить, какие именно налоги следует уплачивать.
- б) Необходимо, чтобы эти налоги рассчитывались правильно.
- в) Необходимо, чтобы налоги уплачивались своевременно.
- г) Необходимо, чтобы налоговые отчеты представлялись в Налоговую Службу в срок.

Если удалось реализовать все указанные выше задачи, то, следовательно, произошло устранение, или правильнее будет сказать, минимизация налоговых рисков. Иными словами, получена уверенность в том, что в отношении обычной деятельности с налогами все в порядке.

Для реализации вышперечисленных задач в крупной компании необходим квалифицированный штат специалистов.

Для небольших компаний существует замечательный выход в смысле минимизации налоговых рисков. Вы можете воспользоваться услугами аудиторских компаний, которые предоставляют, в частности, услуги по ведению бухгалтерского учета. В чем выгода? Во - первых, такие компании в обязательном порядке лицензируются, а значит поднадзорны государству. Во -вторых, специалисты таких компаний сдают экзамен, подтверждением чему является сертификат, а значит, их квалификация достаточна высока. В- третьих, такие компании самостоятельно производят все налоговые расчеты по Вашей деятельности, сами сдают налоговую отчетность в Налоговую Службу, сами общаются с налоговыми инспекторами при налоговых проверках. А в случае начисления штрафов за неверные налоговые расчеты, выплачивают за свой счет все начисленные суммы (если это предусмотрено договором на услуги).

Основным фактором минимизации налоговых рисков является организация системы учёта налогов, которая включает в себя следующие элементы:

- Система санкционирования любых операций, имеющих отношение к налогам, включающая соответствующую организацию подразделения по налогам и схему документооборота налоговой документации.
- Регистры налогового учёта.
- Система контроля налоговых расчётов (корректность, арифметическая точность), налоговой отчётности (своевременность) и платежей по налогам (полнота, своевременность).

Минимизацией налоговых рисков заканчивается первый этап устранения лишних налоговых выплат.

Второй этап- «оптимизация налогообложения». Это значит, что, устранив налоговые риски, руководство компании подсчитало налоговые потери, и результат этих подсчетов не был удовлетворительным. Руководству показалось, что сумма налоговых выплат в бюджет по - прежнему чрезмерно высока. Есть ли возможность платить процентов на 10, 20, а возможно и на 50 меньше, чем платили до сих пор?

Методам оптимизации налогообложения посвящены профессиональные учебные курсы. Мы ограничимся перечнем возможных методов, но предварительно ознакомим вас с оптимальными видами бизнеса и статусом хозяйствующего субъекта.

Выбор бизнеса и налоги.

Внимательное прочтение Налогового Кодекса поможет Вам в выборе такого вида бизнеса, в отношении которого предусмотрены льготы и послабления.

Сельскохозяйственные производители не платят налог на автомобильные дороги, отчисления для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций, не платят налог на прибыль и подоходный налог.

Сфера финансовых услуг освобождена от уплаты НДС.

Страховые компании в отличие от других уплачивают налог на прибыль по ставке 5% (для всех остальных плательщиков налога на прибыль установлена ставка в размере 20%). К тому же страховые компании освобождены от НДС в отношении услуг по страхованию.

Из сферы услуг можно заняться перевозками. Причем совершенно не важен вид транспорта -автомобили, железнодорожный транспорт, воздушный или морской. Главное, чтобы перевозка имела статус международной - в этом случае поставки называются поставками с нулевой ставкой.

В торговом бизнесе в смысле налогов наиболее благоприятны экспортные поставки местной продукции. Поставки товаров на экспорт также обладают статусом нулевых.

Поставки жилья являются поставками, освобожденными от НДС.

Статус предприятия и налоги.

В данном контексте под предприятием мы имеем в виду любую форму организации бизнеса. Действующее законодательство допускает ведение бизнеса в следующих формах:

- Юридическое лицо;
- Предприниматель без образования юридического лица;
- Физическое лицо на патентной основе.
- Деятельность без регистрации.

Каждая из этих форм имеет свои преимущества и недостатки. Наибольшее количество налогов приходится уплачивать юридическому лицу. Единственным удобством организации бизнеса в форме юридического лица является ограничение финансовой ответственности в случае больших неприятностей. Так вне зависимости от величины налоговых штрафов, начисленных юридическому лицу, его учредитель рискует только суммой вклада в уставный капитал этого юридического лица.

Предприниматель без образования юридического лица - это достаточно удобная форма ведения бизнеса. К достоинствам относится упрощенная форма финансовой отчетности. В части налогов, он освобождается от таких налогов, как налог на дороги (0,08%) или 0,8%) от суммы продаж или производства) и отчисления для предупреждения чрезвычайных ситуаций (1,5% от продаж). Вместо налога на прибыль по ставке 20%, предприниматель уплачивает подоходный налог по ставкам от 10% до 20% в зависимости от величины полученного дохода. Для ориентира - при величине чистого дохода 120 тысяч сомов за год применяется ставка подоходного налога в размере 20%, сумма налога составит 18,0 тыс. сом. Предприятие уплатит налог на прибыль в сумме 24,0 тыс. сом.

И, наконец, последняя форма - самая удобная в смысле отчетности, и самая экономичная в смысле налогов. Граждане, покупающие патент (а это могут быть не только граждане Кыргызстана, но и граждане любого другого государства, а также лица без гражданства) вообще не ведут никакой отчетности - ни финансовой, ни налоговой. Однажды, купив патент, они тем самым как бы заплатили налоги на весь срок действия патента. Считается, что покупка патента является уплатой фиксированной величины подоходного налога, только подоходного и больше никакого. Поэтому сотрудники Налоговой Службы заставляют граждан при покупке патента оплачивать также и налог с розничных продаж и платных услуг населению. Однако, этого можно избежать достаточно просто. Для этого необходимо заключить контракт (договор) с какой - либо фирмой и предъявить данный контракт сотрудникам Налоговой Службы при покупке патента. Так как налог с розничных продаж и платных услуг населению уплачивается только при продажах (в том числе и продажах услуг) населению (это не всегда так, однако в 95% это именно так), то контракт с фирмой, то есть с юридическим лицом освобождает от необходимости уплаты налога с розничных продаж и платных услуг населению.

Кстати патент покупается на один месяц. Единственная опасность в случае работы по патенту состоит в том, чтобы ненароком не получить доход от продаж в размере свыше 300 тысяч сомов в месяц за последовательные 12-ть месяцев. В этом случае возникает обязанность зарегистрироваться

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

321

по НДС со всеми вытекающими последствиями - необходимости предоставления в Налоговую службу отчетности по НДС и его уплатой.

К безусловным недостаткам осуществления экономической деятельности физическим лицом без образования лица юридического является неограниченная ответственность такого налогоплательщика перед кредиторами, в том числе и перед Налоговой Службой. Это значит, что в случае возникновения проблем с налогами и при соответствующем решении суда на все имущество налогоплательщика может быть наложено взыскание в счет погашения долга. Однако Налоговым Кодексом предусмотрены исключения. Эти исключения прописаны в статье 52 Налогового Кодекса.

Освобождаются от взыскания жилище налогоплательщика, а также основные средства, используемые налогоплательщиком в торговой и экономической деятельности в размере 1000 минимальных месячных заработных плат, то есть 100 тыс. сомов.

Также не подлежит взысканию по уведомлению, направленному работодателю налогоплательщика его заработная плата в размере 1000 сомов (10-ти кратная минимальная з/плата) и 500 сомов (5-ти кратная минимальная з/плата) на каждого иждивенца (статья 54 НККР).

Существует еще один вариант взаимоотношений предпринимателя с государством - деятельность без регистрации. Однако следует помнить, что деятельность без регистрации наказывается в соответствии с Налоговым Кодексом штрафом равным двойной сумме неуплаченных налогов.

Оптимизация налогообложения -первый уровень

Методы оптимизации налога на прибыль и подоходного налога:

1. Методы, разработанные на основе Налогового Кодекса.
 - (I) Методы переквалификации:
 - Доходов.
 - Операций.
 - Субъектов.
 - (II) Изменение статуса налогового присутствия.
 - (III) Методы использования льгот и освобождений.
 - (IV) Методы управления:
 - Элементами СГД.
 - Вычетами компании.
 - (V) Методы «Покупки убытков».
 - (VI) Метод планирования текущих платежей по налогу на прибыль «Начисленные расходы».
2. Методы, разработанные на основе учетных альтернатив, предоставляемых МСФО.
3. Методы, разработанные на основе международного налогообложения.

Пример.

Условие: Компания N планирует налоги текущего года. Расчеты специалистов по налогам показывают, что сумма налога на прибыль за год составит 1,2 млн. сомов. Компания N работает в деревообрабатывающей отрасли и имеет большой парк в достаточной степени изношенных станков. Компания N входит в группу дочерних компаний, объединенных одним владельцем - компанией А. В состав этой группы дочерних компаний входят помимо компании N, банк, страховая компания, а также завод - производитель деревообрабатывающих станков.

Руководство поручает Вам продумать мероприятия по снижению налога на прибыль в два раза.

Ваши возможные действия:

- а) Заключение договора страхования.
- б) Получение кредита в банке и увеличение вычетов за счет процентов по кредиту.
- в) Покупка станков и увеличение вычетов за счет амортизации и вычетов по статье 100/1.

Методы оптимизации платежей НДС:

- 1) *Выведение операций за пределы действия НДС.*
 - Вывод операций из сферы действия НДС с использованием патента.
 - Вывод операций из сферы действия НДС по* сумме или Дробление бизнеса.

- Территориальный вывод операций за пределы сферы действия НДС.
- 2) Переквалификация поставок.
 - Переквалификация поставок товаров в поставки услуг.
 - Переквалификация поставок услуг в поставки товаров.
 - 3) Использование механизма зачета.
 - Управление схемой зачета.
 - Управление видами поставок.

Примеры

а) Деятельность на основе патента.

Самый лучший вариант законного «ухода» от НДС является ведение бизнеса на основании патента. Ведение бизнеса по патенту освобождает субъект экономической деятельности от необходимости вести документальный учет своих операций. Поэтому даже если Ваши поставки превышают регистрационный порог по НДС, отследить и доказать этот факт на практике очень сложно (практически невозможно если Вы реализуете товар или оказываете услуги населению без привлечения посредников).

б) Дробление бизнеса.

Допустим, облагаемые обороты Вашего предприятия составляют 500 тыс. сомов в год. Зная о том, что существует регистрационный порог, Вы можете зарегистрировать второе предприятие и всю деятельность разделить пополам. Тогда на каждое предприятие будет приходиться по 250 тыс. сомов за год и проблема с НДС будет решена, в том смысле, что Вы его можете не платить. В принципе законодательство позволяет любому гражданину быть учредителем любого количества предприятий. Например г-н Иванов может создать пять, десять, сто предприятий, которые будут заниматься схожей деятельностью, например торговлей товарами народного потребления.

Оптимизация налогообложения-второй уровень

Оптимизация сумм таможенной пошлины.

При оптимизации сумм таможенной пошлины важными являются следующие аспекты: Наличие освобождения от таможенной пошлины. Ставка таможенного тарифа. Дело в том, что таможенные пошлины не уплачиваются при импорте товара, произведенного из стран Содружества Независимых Государств.

Правило: Если поставлена задача просчитать предполагаемый размер таможенной пошлины в отношении кахсо - либо товара, который может быть импортирован из различных стран и дать рекомендации по уменьшению величины таможенной пошлины, то следует:

- А) Найти данный товар в Приложении 1 (по наименованию или коду ТН ВЭД);
- Б) Определить из Приложения 1 ставку таможенной пошлины;
- В) В том случае, если ставка таможенной пошлины равна нулю, выбор страны поставщика не влияет на величину таможенной пошлины;
- Г) В том случае, если ставка таможенной пошлины отлична от нуля, следует выбрать поставщика из государства - участника СНГ.
- Б) В случае, если полное освобождение не получается, следует рассмотреть возможность снижения таможенной стоимости товара. Например, представительство иностранной компании импортирует оборудование. Поставка оборудования производится головной компанией из одной из стран дальнего зарубежья. Причем, поскольку импорт оборудования не преследует коммерческих целей, имеет смысл в сопроводительных документах показать минимальную стоимость оборудования.

Оптимизация налогообложения с помощью изменения вида правоотношений:

- Замена договора продажи актива его финансовой арендой.
- Замена договора продажи актива договором продажи в рассрочку.
- Замена договора купли - продажи агентским договором.

Практический пример.

Финансируется USAID (Американское агентство по международному развитию)

Компания занимается крупными поставками компьютерного оборудования. Стоимость одного комплекта \$500 (с НДС). Ежегодно компания закупает компьютерного оборудования на сумму \$120 тысяч (с НДС), затем реализует покупателям - физическим лицам с наценкой -по \$750 за один комплект, выручая, таким образом, \$250 (с НДС). Для осуществления такой деятельности компанией заключены договора купли -продажи как с поставщиками компьютерного оборудования, так и с его покупателями.

Посчитает налоговое бремя компании при заданных условиях.

Расчет.

□ НДС.

Налог на поставки равен 125\$.:

$750,0/1,2 \cdot 20\% = 125\$$. Налог на приобретаемые материальные ресурсы подлежащий зачету равен 20 тысяч:

$500/1,2 \cdot 20\% = 83\$$ сумма НДС с покупок

Итого сумма НДС в бюджет равна $125,0 - 83,0 = 42\$$ а

Налог с розничных продаж.

$750/1,2/1,04 \cdot 4\% = 24,03\$$ а Отчисления для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций.

$(750 - 125 - 24.03) - 500/1.2 = 184.29\$ \cdot 1.5\% = 2.76\$$

□ Налог на дороги.

$(750 - 125 - 24.03) \cdot 0,08\% = 0.48\$$

Итого компания заплатит косвенных налогов с одного комплекта в размере $42 + 2.76 + 0.48 + 24.03 = 69.27\$$

А теперь немного изменим условия взаимоотношений компании с поставщиками оборудования. Предположим, что компании удастся заключить с поставщиками агентское соглашение. Это означает, что компания будет действовать от их имени по поиску покупателей и продаже им компьютерного оборудования. Причем соглашением предусмотрена цена продажи \$750 за один комплект (та же цена, что и в предыдущей ситуации). За каждый проданный комплект компании полагается комиссионное вознаграждение в размере \$250 (сумма та же что и в предыдущей ситуации). Счета для выплаты вознаграждения компания будет выставять непосредственно поставщикам. Рассчитаем сумму налогов с продажи одного комплекта, подлежащую оплате:

Величина комиссионного вознаграждения компании (выручка) в новых условиях: \$250 (в том числе НДС).

Выручка без НДС составит \$208. а

НДС.

Налог на поставки равен:

$250/1,2 \cdot 20\% = 41,7$ - сумма НДС с полученного комиссионного вознаграждения, подлежащая уплате в бюджет. □ Отчисления для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций.

$208,3 \cdot 1,5\% = 3,12\$$. Q

Налог на дороги.

$208.3 \cdot 0,8\% = 1.7\$$. а Налог с розничных продаж начислен не будет, так как в данном случае компания предоставляет услуги юридическому лицу - поставщику компьютерного оборудования.

Компания заплатит косвенных налогов в размере $41.7 + 3.12 + 1.7 = 46.52\$$.

	1-й Вариант	2-й Вариант
Сумма налога (тыс.)	69.27	46.52

Таким образом, предмет договора бывает очень важен для величины налога. В тот момент, когда руководство компании готовится заключить договор с партнерами по бизнесу (покупателями, поставщиками, агентами и т.д.) необходимо сделать расчеты налоговых последствий по каждому варианту и только после анализа полученных результатов выбрать вид или предмет договора.

Свободные Экономические Зоны.

Свободные Экономические зоны (далее по тексту СЭЗ) заслуживают упоминания в настоящем курсе. 16 декабря 1992 года вступил в силу Закон Кыргызской Республики «О свободных экономических зонах». Данный закон положил начало кыргызским оффшорам. Свободных экономических зон было установлено несколько, однако, на наш взгляд только одна из них была организована надлежащим образом - с четкими налоговыми правилами и обособленной территорией. Такой свободной экономической зоной является СЭЗ «Бишкек».

Налоговый режим установленный для компаний, регистрирующихся в СЭЗ, обладает рядом преимуществ. Так импорт товаров на территории СЭЗ освобожден от уплаты налогов и таможенных платежей, в том числе от налога на импорт, акцизного налога и таможенной пошлины. Деятельность в СЭЗ облагается единственным налогом в размере от 0,5 до 2% от объема продаж компании. Это плата за налоговые льготы. В дополнение к плате за налоговые льготы компании, желающие работать в СЭЗ, должны будут при регистрации уплатить разовый взнос, а затем ежегодно уплачивать ежегодный взнос, размер которого зависит от объемов продаж компании. Еще одно условие: поскольку всем имуществом СЭЗ, в том числе и недвижимостью распоряжается дирекция СЭЗ, Вам придется арендовать помещения СЭЗ, естественно оплачивая аренду в дирекцию по ставкам, установленным самой дирекцией или же построить свои офисные и производственные помещения.

Экономика свободных экономических зон задумывалась, как ориентированная, прежде всего, на экспорт. Поэтому, в случае, если Ваша деятельность ориентирована на население и предприятия Кыргызстана, все налоговые льготы прекращают свое действия в момент ввоза Вашей продукции на территорию Кыргызстана.

