

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
КЫРГЫЗСКО-РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
Кафедра административного и финансового права

НАЛОГОВОЕ ПРАВО КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Учебное пособие

Бишкек 2010

УДК347.73(075)

ББК 56.6

О 57

Рецензенты:

М.К. Маматазизова, канд. юрид. наук,
Б.Г. Тугельбаева, д-р. юрид. наук, профессор

Рекомендовано к изданию Ученым советом КРСУ
(прот. №7 от 2.03.10)

*Допущено Министерством образования и науки
Кыргызской Республики в качестве учебного пособия.*

Омуркожоева Г.Н.

О 57 НАЛОГОВОЕ ПРАВО КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ. Учебное пособие. – Бишкек: Изд-во КРСУ, 2010. – 245 с.

В учебном пособии, переработанном и дополненном, впервые рассматривается история кыргызского налогообложения с древнейших времен до наших дней. Пособие снабжено глоссарием терминов, используемых в сфере налогообложения.

Предназначено для студентов и преподавателей юридических, экономических факультетов вузов, для работников налоговой службы, финансовой полиции, а также предпринимателей, налогоплательщиков и широкого круга читателей.

© КРСУ, 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Правовые основы налоговой системы

- § 1. Исторические аспекты налогообложения на территории Кыргызской Республики..... 6
- § 2. Понятие, предмет и методы налогового права. Понятие налога, сбора, пошлины и других платежей налоговой системы 17
- § 3. Принципы правового регулирования налоговых отношений 33
- § 4. Система налогов на территории Кыргызской Республики 35
- § 5. Источники налогового права 38

Тема 2. Налоговые правоотношения

- § 1. Понятие, признаки налоговых правоотношений. Возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений 43
- § 2. Структура налоговых правоотношений 46

Тема 3. Правовой статус участников налоговых правоотношений

- § 1. Налоговая правосубъектность. Участники налоговых правоотношений..... 48
- § 2. Права и обязанности налогоплательщика, должностного лица налогоплательщика и налоговых представителей..... 54
- § 3. Банки как субъекты налогового права 59
- § 4. Налоговые консультанты: права и обязанности 61

Тема 4. Налоговое обязательство и его исполнение.

Зачет и возврат излишне уплаченных налогов

- § 1. Правовые основы налогового обязательства. Основания возникновения, изменения и прекращения налогового обязательства 64

| | |
|---|-----|
| § 2. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства..... | 75 |
| § 3. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов | 80 |
| Тема 5. Налоговый контроль. Формы и сроки проведения налогового контроля | |
| § 1. Правовые основы организация налогового контроля | 83 |
| § 2. Формы и методы налогового контроля..... | 85 |
| § 3. Налоговые проверки..... | 91 |
| Тема 6. Налоговые правонарушения | |
| § 1. Понятие, содержание и субъекты налогового правонарушения | 99 |
| § 2. Виды налоговых правонарушений | 108 |
| § 3. Налоговые преступления | 112 |
| Тема 7. Республиканские налоги | |
| § 1. Подоходный налог | 118 |
| § 2. Налог на прибыль | 125 |
| § 3. Налог на добавленную стоимость | 127 |
| § 4. Акцизный налог..... | 130 |
| § 5. Налоги за пользование недрами..... | 134 |
| § 6. Налог с продаж | 137 |
| Тема 8. Местные налоги | |
| § 1. Налог на имущество..... | 139 |
| § 2. Земельный налог..... | 142 |
| Тема 9. Специальные налоговые режимы | |
| § 1. Налог на основе обязательного патента | 149 |
| § 2. Налог на основе добровольного патента..... | 152 |
| § 3. Упрощенная система налогообложения на основе единого налога..... | 156 |
| § 4. Налоги на основе налогового контракта | 158 |
| § 5. Налоговый режим в свободных экономических зонах .. | 159 |
| § 6. Налог на специальные средства..... | 161 |

| | |
|---|-----|
| Тема 10. Правовой статус государственной налоговой служ- бы при Правительстве Кыргызской Республики | |
| § 1. Статус и функции государственной налоговой службы..... | 162 |
| § 2. Предмет контроля государственной налоговой службы..... | 169 |
| § 3. Ответственность и обязанность налоговой службы | 173 |
| § 4. Правовая и социальная защита работников ГНС..... | 174 |
| Тема 11. Государственная служба финансовой полиции Кыргызской Республики | |
| § 1. Финансовая полиция: образование, структура финансовой полиции Кыргызской Республики..... | 175 |
| § 2. Задачи и функции финансовой полиции | 178 |
| § 3. Защита сотрудников финансовой полиции КР. Ответственность сотрудников. Контроль и надзор за деятельностью органов финансовой полиции | 182 |
| Тема 12. Зоны льготного налогообложения (оффшоры) | |
| § 1. Классификация оффшоров | 183 |
| § 2. Сферы применения оффшоров..... | 189 |
| § 3. Особенности организации оффшоров | 192 |
| Терминологический словарь | |
| Термины и понятия о налогах, сборах и повинностях (С. Кожоналиев «Обычное право кыргызов») | |
| Приложение | |
| 241 | |

Тема 1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

§ 1. Исторические аспекты налогообложения на территории Кыргызской Республики

Налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. С появлением формации рабовладельческого государства общество разделилось на классы – рабов и господ. Группа людей, являющаяся господствующим классом, устанавливала нормы и правила, которые возводились в ранг закона, и эти законы обязывали низшие классы и менее богатых людей платить **подати**. Подати были первыми обязательными платежами, которые юридически закреплялись в законах. Подати представляли собой налог с имущества и уплачивались в натуральной форме (зерном, скотом, изделиями ремесленников и др.) и в денежной. Их платили в государственную казну для содержания аппарата государственной власти (чиновников, войска армии, правителей и прочих нужд).

Практика взимания определенных сборов в пользу государственных деятелей существовала в различных странах на протяжении многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. В Древнем Риме, например, главную статью расходов составляло строительство общественных зданий. Эти расходы обычно покрывала сдача в аренду общественной земли. Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но также и роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Так как чтобы вносить налоги были нужны деньги, население стало производить больше продукции, чтобы продавать излишки. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации. В XII–XI вв. д.н.э. представители знати ввели налоги на доходы в размере одной десятой или одной двадцатой части доходов. Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наемных армий, возведение укреплений вокруг городов-государств, строительство храмов, водопроводов, дорог, устройство праздников, раздачу денег и продуктов беднякам и на другие общественные цели.

Римский император Веспасиан, известный своей скаредностью, ввел даже налог на пользование общественными уборными и, получив первую прибыль, сунул монету под нос своему сыну Титу, сказав: «Деньги не пахнут»¹.

В то же время в Древнем мире имелось и серьезное противостояние прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить прямых налогов, другое дело – добровольное пожертвование. Но когда предстояли крупные расходы, совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов. Сумму налога определяли каждые пять лет с избранными чиновниками – цензорами. Граждане Рима подавали цензорам заявления о своем имущественном состоянии и семейном положении. Таким образом закладывались основы декларации о доходах.

В.И. Гуреев² упоминает о первых законодательных источниках, в частности о законах царя Хаммурапи, где впервые юридически были закреплены: а) два вида податей (налогов): централизованные, которые собирались в царскую казну, и местные подати, собираемые в казну местной знати; б) субъекты податей; в) объекты податей; г) порядок сбора; е) меры по защите стабильности сбора податей.

Подати платили свободные земледельцы и ремесленники. Стало быть, субъектами податей были только физические лица, а объектами, надо полагать – материальные блага (земельный участок, дом, скот и др.).

Сбором податей занимались царские чиновники. При этом стабильность сбора податей обеспечивалась закреплением в законах Хаммурапи статей, которые способствовали защите интересов налогоплательщиков (т.е. свободных землевладельцев и ремесленников).

Анализируя нынешнее состояние налогообложения, функции, объекты, субъекты, органы налоговой службы и сопоставляя их с законами времен Хаммурапи, датируемыми первой половиной XVIII века д.н.э., можно сделать вывод, что они актуальны и сегодня. Конечно, появились дополнения и изменения, расширились виды налогов, сборов, платежей, а также их функциональное назначение в зависимости от объекта и субъекта.

¹ Люди императорского Рима. – М.: Изд-во МГУ, 1990. – С. 168.

² Гуреев В.И. Российское налоговое право. – М.: ОАО Издательство «Экономика», 1997. С. 8.

На сегодняшний день слово “налог” и все, что с ним связано, является очень и очень актуальным, вызывает много споров и вопросов как у теоретиков, так и у практиков. Налог порождает правоотношения между предпринимателями (друг с другом), предпринимателями и государством, служащими и государством, физическими лицами и юридическими лицами, одного государства с другим и т.д. И все эти отношения возникают в связи с установлением и изъятием налога и других платежей у налогоплательщиков.

История налогообложения на территории Кыргызстана. Из истории государств, существовавших на территории Кыргызстана, известно что налоги играли большую роль в их жизни. Финансы – это кровь экономики любого государства, без которой не может быть нормального функционирования и прогресса. Вместе с тем еще незабвенный Карл Маркс писал о том, что «министерство финансов нужно для ограбления своего народа».

Еще в период *кыргызского великодержавия* (841–920 гг.) податное население – кыштымы кыргызского ажо – платили дань пушминой, прекрасными аргымаками, оружием, изготовленным из булатной стали, которым прославились на всю Азию. Известно, что турки высоко ценили кыргызское оружие, «крайне острое». Как сообщают китайские источники, кыргызская сабля разрубала щит, изготовленный из толстой шкуры носорога.

В период существования *Караханидского* (940–1212 гг.) ханства для упорядочения налогообложения была введена так называемая «икта» – условное землевладение. Суть его заключалась в том, что «иктадар» – феодал, государственный служащий за свою службу получал от хана определенный округ с селами и городами, с которых он имел право собирать налоги, но не имел права распоряжаться имуществом и жизнью податного населения.

Во время существования государства *кара-кытаев* (1129–1211 гг.) податное население современной Средней Азии ежегодно облагалось 40 тысячами динаров – золотых монет весом 14 г. В период вхождения кыргызов в Чагатайский улус (1226–1268 гг.) налоговую политику реформировал его визирь Махмуд Ялавач и его сын Масудбек, которые практиковали откупную систему налогов, т.е. продавали сбор налогов с округа какому-либо лицу.

В период империи хромого *Темира* как никогда, ни раньше, ни позже, существовал 10%-ный налог с производимых продуктов. Этот мудрый государь так объяснял относительную умеренность налога:

«если увеличить налог, то это приведет к укрывательству и к отсутствию интересов производителей, а это приведет к перебоям в сборе денег, что, в свою очередь, затруднит содержание армии, следовательно, далее это приведет к разрушению государства». Сборщики налогов неукоснительно придерживались порядков, установленных в государстве в отношении налогов, если же они злоупотребляли своим положением, их беспощадно наказывали. «Горе тому, кто обижает слабого» – так гласил незыблемый закон, который был записан в «Уложении Темира». Налоговая политика этого правителя, привела к относительному расцвету государства, на фоне которого попытки урегулирования налоговой системы феодальных государств более позднего периода выглядели жалкой пародией.

Налогообложение в период *Кокандского* господства являлось основной формой угнетения населения. Своеобразие управления налоговой системой в ханстве проявлялось в предоставлении местным органам власти самостоятельности в сборе налогов. Как отмечает В.В. Вельяминов-Зернов, в середине 19-го в. правители местных округов, «*кушбеги*», «*хакими*», «*датхо*» и другие получают право брать себе в доход и распоряжаться им почти неограниченно во вверенных им землях, зато обязаны посылать ежегодно известную сумму денег в казну».¹

Территории ханства делились на участки, во главе которых стояли «*серкеры*». Они контролировали деятельность сборщиков поземельных налогов – «*амлякдаров*», которые были им подвластны, а сами отчитывались перед беком или ханом, в зависимости от месторасположения поземельно-податных единиц. Налоги, поступавшие в государственную казну, носили название «*хасаги*»; налоги, взимаемые беком в местную казну, – «*бийлик*».

Несмотря на существовавшую регламентацию размеров феодальной ренты – налога государства, налоги взимали практически в каждом районе по усмотрению местных властей, т. е. бесконтрольно и независимо от центральной власти.

Основным видом эксплуатации кыргызского населения как в скотоводческих, так и в оседло-земледельческих районах было взимание налога – централизованного выражения земельной ренты. «*Зякет*» – наиболее обременительный сбор для кочевников, он взимался за право пасти скот на государственной территории. По нормам обычного права он был определен в размере 1/40 части скота, на

¹ История Кыргызской ССР. – Т. 1. – Фрунзе, 1984.

практике же отличался бесконтрольностью и произволом. Ханские сборщики никогда строго не придерживались инструкций и взимали «зякет» произвольно, к тому же занижая размеры фактически собранного налога в отчетах вышестоящим органам. «Зякет» взимался обычно весной, со второй половины апреля, когда оканчивался окот и молодняк прибавлял в весе.

Непомерные поборы вызывали протесты, но восставших ждал еще более жестокий произвол и насилие в виде контрибуции, – «аманпули» (деньги за пощаду).

Существовал также «харадж», который ложился тяжелым бременем на плечи населения, занимавшегося выращиванием пшеницы, риса, джугары, ячменя, гороха, кунжута, моркови, лука, проса, табака, конопли, хлопка.

«Харадж» определялся в 1/5 валового сбора. Величина его не была постоянной и колебалась от 1/10 до 1/2 доли урожая. Одна десятая взыскивалась обычно с богарных посевов, так называемых земель льяльми.

Поземельный налог, взыскивавшийся в размере 1/10 валового дохода урожая, назывался также «ушр» (десятина).

Основной податной единицей в период Кокандского господства выступало как отдельное хозяйство, так и община. Налогообложение скотоводов было индивидуальным, однако если отдельные скотовладельцы не могли выплатить долг, то невыплаченную сумму, зафиксированную в налоговых *дефтерах*, каким перекладывал на всю общину, к которой относился недоимщик.

С огородных и садовых культур налог брался в зависимости от занятой площади и назывался «танабана» (*танан*). Первоначально он взимался натурой, но уже в последующие годы – в денежной форме и назывался «танан-пули». *Танан*ные списки составлялись муфтиями один раз в три года. *Танан*ный налог приносил довольно большой доход государству.

Кроме рассмотренных основных налогов в Кокандском ханстве существовало множество других, в той или иной мере связанных с использованием земельных угодий. Собирали со всего, чего было возможно, облагали сбором камыш, хворост, колючки. Наконец, установили налог на право пользования водой каналов, проведенных трудами того же населения, с которого взимали этот налог. Налоговая система Кокандского ханства была настолько изощренной, что только воздух был единственным объектом, с которого не взимали налоги.

Налоги существовали главным образом в виде натуральных поборов, но с середины века ханы все чаще обращаются к денежной их форме. В. Радлов, в частности, отмечал факты, когда во время сборов военного налога сверх нормы с каждой юрты брали одну золотую монету – *тиллу*, равную стоимости трех овец. «Все эти пошлины, – заключает автор, – брались силой»¹. Однако все еще продолжала существовать наиболее примитивная форма ренты – трудовая – *ашар*, *мардикари*, которая выступала уже как повинность. К ней прибегали при сооружении государственных оросительных систем, возведении крепостных стен и дорог, изготовлении кирпича, сборе топлива. На государственных работах в ханстве широко использовался безвозмездный труд. В случае отказа от работ, неявок виновных наказывали палками, иногда даже убивали или погребали заживо².

Налоговый гнет и повинности тяжелым бременем ложились на плечи непосредственных производителей – *дыйкан* и *букара*. Феодалы, как кокандские, так и местные, пользовались всевозможными налоговыми льготами. На *обельные* – освобожденные от налогов частные земельные владения феодалов, – выдавались специальные ханские грамоты, а их владельцы вносились в особые списки – *дефтеры-тархани*.

После вхождения *Кыргызстана в состав России* налоговая политика царизма регулировалась «Временным Положением 1867 года об управлении Семиреченской, Сыр-Дарьинской областями». Коренное население Туркестана облагалось обычным кибиточным сбором и дополнительным налогом за то, что оно не несло воинскую повинность. Этот налог составлял 5% кибиточной подати, 10% государственного поземельного сбора или 15% оброчной подати. Существовали также государственный промысловый налог, акцизный сбор и таможенная пошлина. С населения взимались гербовый сбор и пошлина за переход имущества от одного лица к другому, налог на дрова, который постоянно повышался: сначала 30 коп. с каждой юрты, затем – 90 коп., а к 1915 г. – до 3 руб. Денежные средства собирали также на содержание русско-туземных школ. Даже ремонт управы производили за счет общественных средств, входящих в состав земского сбора³. Разорительность этой подати очевидна: в 1908–1909 гг.,

¹ Истории Киргизской ССР. – Т. 1. – Фрунзе, 1984.

² Там же.

³ Там же. – Т. 2. – Фрунзе, 1974. С. 187.

только по Ферганской и Сыр-Дарьинской областям Туркестанского края, земской сбор достигал огромной суммы – 1,5 млн. руб¹.

Положение лишало местных феодалов права самовольного взыскания с населения различных налогов в свою пользу. На деле же должностные лица продолжали обирать трудовое население, зачастую используя вековые патриархально-родовые пережитки. «Добровольность» была лишь формальной, фактически же налоги были обязательными. Наиболее тягостным из них был «чыгым». По некоторым данным, он в два-три раза превосходил размер официальных государственных налогов. Тяготы данного побора усугублялись тем, что он не имел определенного размера и времени. Тяжелым бременем на плечи людей ложились государственные налоги и сборы, натуральные и трудовые повинности.

Учитывая, что до середины XIX века у кыргызов еще не было централизованного государственного управления, эксплуатация населения феодальной верхушкой проводилась путем получения докапиталистической отработочной ренты, т.е. за счет различных повинностей. Эти формы угнетения народа были замаскированы патриархально-родовыми особенностями быта дореволюционных кыргызов и осуществлялись под видом «обоюдной родственной взаимопомощи».²

С. Кожоналиев делит налоги, поборы и повинности на следующие виды:

1. Отработочная и имущественная повинности: *барымта, конок алуу, ашар, саан, кюч алуу, союш алуу*.

2. Поземельные сборы: *туяк алуу (туяк пул), чеп-ооз (от май), орток*.

3. Единовременные поборы и штрафы, взыскиваемые по решению суда биев и аксакалов: *айып, кун, бийлик, тартуу*.

4. Налоги, установленные царской властью: *тютюн салык, жан салык, жигит кызмат, токой чыгым*.

Обычным и широко распространенным явлением были подкуп и взятка. Взятки брали царские чиновники и местные должностные лица: волостные управители, айльные старшины, пятидесятники, бии и другие, что явствует из текстов многих сотен различных жалоб представителей коренного населения.

¹ Там же. С. 187.

² Кожоналиев С. Обычное право кыргызов. – Бишкек, 2000. С. 324. Более подробный комментарий этих налогов дан в конце учебного пособия.

Октябрьские события 1917 г. изменили политическую и экономическую обстановку на колониальных окраинах Российской империи. Началось уничтожение частной собственности как основы государственной системы на территории всей страны, в том числе и в Кыргызстане. Были национализированы земля, недра, леса и вода. Промышленные предприятия из частных рук перешли в собственность государства. В этот период налоги рассматривались как один из способов подавления буржуазных элементов, метод ослабления капиталистического способа производства.

В условиях натурализации хозяйственных отношений при одновременном резком сокращении товарооборота и огромном обесценивании денег произошло значительное снижение финансовой эффективности налогов, взимаемых в денежной форме. Характерной чертой этого периода стала трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный трудовой налог.

После Октябрьской революции с 1918 по 1921 гг. в экономике была введена политика «военного коммунизма», которая стала тяжелым бременем для экономики бывшей империи. Для содержания Красной Армии вооруженные красноармейские отряды реквизировали продукцию сельского хозяйства, оставляя крестьянам прожиточный минимум для семьи и зерно для сева. Эта налоговая политика продержалась до 1921 г., затем после вооруженных крестьянских восстаний советская власть была вынуждена перейти к новой экономической политике (НЭП). Эта политика предусматривала введение твердого фиксированного сельскохозяйственного налога рядом постановлений и инструкций.

К концу 1920-х гг. бессистемная экономическая и финансовая политика государства, а также использование прямых административных методов управления привели к созданию громоздкой налоговой системы, отличающейся множественностью налогов и сборов (акцизы на спирт, табачные изделия, керосин, налог на сверхприбыль, налог с имущества (переходящего в порядке наследования и дарения), налогообложению земли, сенокоса, крупного рогатого и рабочего скота и т.д.).

В мае-июле 1922 г. в Кыргызстане уже публиковались размеры налога на злаки, фуражи, мясо и т.д. В Туркестане, в отличие от центра, налог исчислялся с десятины засеянной площади с учетом урожайности, а в скотоводческих районах – исходя из наличия скота. Большие льготы по налогу получали хозяйства, сеявшие хлопок, сахарную свеклу и др.

Перед продналоговой кампанией (да и в ходе ее) демобилизовывались продотряды, работавшие на продразверстке, причем опытных работников оставляли в распоряжении упродкомов. Население одобряло продналог и стремилось быстрее выполнить его. Сохранилось много резолюций крестьянских собраний, протоколов официальных заседаний, из которых видно, насколько большим было желание трудящихся скорее сдать продналог.

Шла гражданская война, кулацкие мятежи и басмачество препятствовали налаживанию налоговой системы в Кыргызстане. Продналог взимался в обстановке острой классовой борьбы, при сильнейшем противодействии кулаков, баев, манапов, басмачей. Они всемерно тормозили также проведение осеннего сева. Имелась масса трудностей и другого порядка: недостаток опытных кадров, ошибки в подворном обложении, определении урожайности, нехватка семян, инвентаря, скота.

Значение сельхозналога состояло в том, что основная тяжесть его приходилась на кулачество, манапов и баев. Кроме того, налог всемерно стимулировал восстановление и подъем крестьянского хозяйства, поощрял передовые методы его ведения¹.

Ко второй половине 1922 г. в Кыргызстане, как и в Туркестане вообще, были учреждены финансовые отделы при исполкомах Советов, на которые возлагались руководство исчислением и сбором всех налогов, контроль за доходами и расходами по местному бюджету и т.д.

30 апреля 1924 г. ЦИК и СНК СССР издали Постановление о введении в действие положения о едином сельскохозяйственном налоге на 1924/25 хозяйственный год. 30 июля 1924 г. ЦИК и СНК ТАССР приняли соответствующие положения, а также утвердили инструкцию по обложению единого сельхозналога на 1924/25 г.

Дыйкане и крестьяне Киргизии получили по единому сельхозналогу такие льготы, которые в центре не знали. Это говорит о том, что налоговое законодательство советской власти в отношении ранее отсталых окраин заключало в себе как строго классовый подход к обложению различных групп населения, так и большие льготы, имевшие целью восстановление и развитие хозяйства, постепенную ликвидацию унаследованной от прошлого отсталости.

Население Кыргызстана повсеместно одобряло сельхозналог, рассматривая его как рычаг, который представляет возможность крестьянам, дыйканам поднять свое хозяйство на должную высоту.

¹ Шерстобитов В.П. НЭП в Киргизии. – Фрунзе, 1964.

В 1926–1927 г. вводились новые льготы по сельхозналогу, особенно для ранее отсталых народов: целая группа совершенно освобождалась от налога. С кочевников, переходивших на оседлость, налог слагался на 5 лет; в большинстве национальных районов в местный бюджет отчислялись все поступления средств по сельхозналогу и промысловому налогам.¹

В условиях, когда народное хозяйство еще не было восстановлено и не изжита разруха, главным источником государственных доходов являлись налоги. Причем помимо прямых налогов, ввиду крайней нужды, государство временно ввело косвенные (акцизные) налоги, распространявшиеся одинаково и на богатей и, на бедноту².

Налоговая политика в период НЭПа дала замечательные результаты, способствуя восстановлению народного хозяйства СССР. В этот период она стала мощным инструментом социально-экономических преобразований (реформы, землеустройство, оседание и др.) и подъема производительных сил в сельском хозяйстве.

С 1928 г. народное хозяйство СССР переходит на плановую систему экономики. В 1930 г. была проведена налоговая реформа, которая положила конец налоговой системе эпохи НЭПа. К этому времени в экономике уже был ликвидирован частный сектор, на грани гибели находились индивидуальные крестьянские хозяйства. Основы прежней налоговой системы (частной собственности) уже не существовали. Все предприятия были государственными и потому налогов не платили, а делали соответствующие отчисления от прибыли. Была ликвидирована собственность крестьян на землю, разрушены рыночные связи. Происходила бюрократизация государственного аппарата.

Реформа 1930 г. лишила местные советы финансовой самостоятельности. Исчезли экономические стимулы для развития экономики. Введенная система прямых дотаций изымала доходы из развитых регионов, чтобы поддержать экономически отсталые районы.

В 1930–1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа, в результате которой полностью упразднялась система акцизов. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были преобразованы в два основных платежа – налог

¹ Шерстобитов В.П. Указ. соч. – Фрунзе, 1964. С. 22.

² Там же. – С. 378.

с оборота и отчисления от прибыли. Были объединены некоторые виды налогов с населения, а значительная их часть отменена совсем. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального дохода, производимого на основе государственных монополий. Налоги, получаемые от предприятий, в этой ситуации теряли свой смысл, налоги же с населения не имели большого значения в бюджете.

С 30-х годов роль и значение налогов в СССР резко уменьшаются, и они начинают выполнять несвойственные им функции. Налоги используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями. Постепенно система налогообложения была заменена административными методами изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Налоговая система, сложившаяся в результате реформ 1930 г., почти не изменилась до конца советской власти.

В 1970–1980-е гг. 91% общих доходов государственного бюджета СССР составляли платежи от социалистического хозяйства – налог с оборота, платежи из прибыли и другие отчисления государственных предприятий. Налоги с населения составляли лишь 8-9% всех доходов государственного бюджета¹.

Перестройка общественных отношений, начатая в 1985 г., требовала изменений и в налоговой системе. К началу реформ середины 80-х годов более 90% государственного бюджета СССР, как и отдельных республик, формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения имели незначительный удельный вес и составляли 7–8% всех поступлений в бюджет.

В 1990 г. начался этап формирования новых налоговых отношений на территории бывшего СССР. Реформа проводилась в условиях экономического кризиса, огосударствления собственности, общественных институтов, административно-командной системы управления экономикой. Перестройка общественных отношений повлекла за собой изменения в налоговой системе. После распада СССР в самостоятельных независимых государствах усилились кризисные процессы, начавшиеся в 1990 г., Кыргызстан встал на путь формирования независимого суверенного государства на основе капиталистического опыта производства, где налоги являлись основной

статьей доходов бюджета, а прямое обложение прибыли – основой налогообложения.

Перестройка и постепенный переход на новые условия хозяйствования с середины 80-х годов способствовали возрождению отечественного налогообложения. События августа 1991 г. ускорили распад СССР и становление Кыргызстана как политически самостоятельного государства. Молодому Кыргызстану необходимо было срочно создать свою систему формирования доходной части бюджета. Именно в тот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы. Страна переходила к рыночной экономике, менялись уклад жизни, психология и мировоззрение кыргызстанцев, начал формироваться слой собственников.

§ 2. Понятие, предмет и методы налогового права.

Понятие налога, сбора, пошлины и других платежей налоговой системы

Исторически государственные финансы и их масштабная часть – налоги регламентировались специальными юридическими нормами. С течением времени практика в области государственных финансов осмысливалась с теоретических позиций, устанавливались ее связи с экономическими направлениями общественного развития, отслеживались закономерности и в конечном счете – формировались законы. Постепенно, таким образом, закладывались основы финансового права. Финансовое право охватывало всю сферу формирования доходов государства, включая и налоги. Практически до сегодняшних дней положения финансового права распространяются на сферу правового регулирования налоговых отношений. О налоговом праве как относительно самостоятельной отрасли права не заявлялось вплоть до 90-х годов. В практике налоговое право до сих пор рассматривается как составляющая часть финансового права. Налоговое право еще не получило своего конституционного признания и не стало самостоятельной областью правовой науки. Вместе с тем в юриспруденции налоговому праву отводится особое место как специальной области регулирования налоговых правоотношений.

Исторически обстоятельства сложились так, что Кыргызстан не прошел капиталистические отношения и обрел черты

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов. – М.: Норма, 2007. С. 13.

административно-командной системы. С приобретением независимости и с переходом экономики на рыночные отношения Кыргызстан формирует свою финансово-кредитную, бюджетно-налоговую политику, на которую оказывают влияние произошедшие исторические и экономические события. При этом, как принято в мировой практике, за основу принимаются параметры экономического роста, возможный налоговый потенциал страны и степень его использования, разрабатываются схемы влияния модели налоговой системы на процесс воспроизводства.

Теории налогообложения. Начиная с XVII в. появляются разные теории налогообложения соответствующие времени и эпохе. Так, налоговые теории в своей работе рассматривает Ю.А. Крохина¹. Это теория обмена, распространенная в средние века, суть которой заключается в том, что граждане, уплачивая налоги как в денежном, так и в натуральном виде в обмен на них получали от государства определенные услуги. Французские просветители Ш.Л. Монтескье и С де Вобан (XVII–XVIII в.) выступали со своей *атомистической теорией*, которая рассматривала налог как плату, вносимую гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и т.д. как цену за услуги государства. Суть ее также заключалась в обмене одних ценностей на другие.

Швейцарский экономист Ж. Сисмонд де Сисмонди во второй половине XIX в. сформулировал *теорию наслаждения*, согласно которой уплаченный налог взамен предоставлял наслаждение от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности.

Французский экономист А. Тьер разработал теорию налога как страховой премии, последователями которой были Э. де Жирарден, английский экономист Дж. Р. Мак-Куллох и др. Согласно их версии, налог – это страховой платеж, который уплачивается подданными государства на случай какого-либо риска, например, обеспечение обороны и правопорядка.

Классические принципы налоговой политики были разработаны А. Смитом во второй половине XVIII в. Это следующие принципы:

- справедливости, т.е. население должно поддерживать государство в соответствии со своим доходом, в свою очередь, пользуясь покровительством и защитой государства;

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов. – М.: Норма, 2007. С. 15–18.

- определенности, т.е. налог должен быть точно определен по сроку, сумме и способу платежа;
- удобства уплаты, что означает взимание налога в то время и таким способом, которое будет удобно налогоплательщику;
- экономии, предлагающий сокращение издержек взимания.

По мнению А. Смита, соблюдение изложенных выше принципов делает налоги признаком не рабства, а свободы.

Дж. Кейнс предложил свою теорию (XX в.). Суть *кейнсианской теории* заключалась в том, что налоги являются основным регулятором экономики и одним из слагаемых ее успешного развития. Одним из основных положений этой теории была ориентация на спрос, который считается определяющим в регулировании рыночной экономики, следовательно, – введение налогов ведет к падению спроса, а сокращение стимулирует спрос.

Процесс теоретического обоснования природы налога и оптимальных границ налогообложения прошел долгий путь и до сих пор не завершен. В настоящее время происходит формирование научно-теоретических воззрений на проблемы в области налоговых отношений.¹

Правовое закрепление налога. В условиях рыночной экономики методология налогового права выдвигает на первый план необходимость глубоких познаний всеобщих экономических законов и основ юриспруденции. Эти знания принципиально необходимы для законодателей, принимающих правовые решения о развитии налоговых отношений. Законность налогообложения предопределяет состояние всех сфер экономики.

Согласно Конституции КР, из статьи 11 вытекает, что на территории Кыргызской Республики действует единая налоговая система. Право установления налогов принадлежит Жогорку Кенешу Кыргызской Республики. Законы, устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Конституция КР в статье 22 обязывает каждого платить налоги и сборы в порядке и случаях, предусмотренных законом. Попробуем понять определение «каждого». Под словом «каждый» мы подразумеваем человека, который может быть гражданином Кыргызстана, иностранцем, лицом без гражданства, это также может относиться и

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов. – М.: Норма, 2007 С. 18.

к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям. Предположение, что в понятие «каждый» входят и юридические лица, исходит из статьи 41 НК КР, где говорится, что «налогоплательщиком является субъект, на которого возлагается обязанность уплачивать налог...». А под субъектами, как правило, понимаются как юридические, так и физические лица.

Налоги, как известно, являются источником государственных доходов, поскольку они представляют наибольшую часть денежных средств в государственной казне. Налоги – основной источник доходной части бюджета во всех странах рыночной экономики. Одновременно они являются рычагами государственного воздействия на экономику. Например, повышая ставки акцизных налогов на импортируемые товары, можно сократить поступление товаров иностранного производства на территорию страны. И наоборот, понижая ставки акцизов на товары отечественного производства, можно стимулировать запуск производства отечественных товаров.

Право введения или отмены налогов на территории Кыргызской Республики принадлежит исключительно Жогорку Кенешу (п.4 ст. 5 НК КР).

Законы КР, вносящие изменения в налоговый кодекс в части установления новых налогов, повышения ставок налогов, вступают в силу с первого числа следующего налогового периода, не ранее двух месяцев после их официального опубликования (п. 2 ст. 14 НК КР).

Такая последовательность принятия и введения в действие новых налогов и их ставок вносит точность в отношении действия налогов. Следовательно, принятие новых налогов и изменение их ставок для налогоплательщиков начинается только с первого числа налогового периода, но не ранее того момента, пока через средства массовой информации в официальных изданиях будет сообщено о введении нового вида налога, или о повышении (понижении) налога. Это должно быть сделано за два месяца до его введения в действие.

К проекту законов о внесении поправок в Налоговый кодекс КР должны прилагаться финансово-экономические расчеты, статистические данные, прогноз возможных социальных, экономических, юридических и иных последствий, которые могут возникнуть в случае принятия предлагаемого проекта. Более того, проекты законов, затрагивающих вопросы налоговой системы, подлежат научной, правовой и иной специализированной экспертизе, при этом

проекты законов, внесенные на рассмотрение Жогорку Кенешу и переданные на независимую научную экспертизу, рассматриваются на заседании законодательного органа только при наличии заключения экспертов.

Акты налогового законодательства, устанавливающие новые налоги, *повышающие налоговые ставки или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков*, обратной силы не имеют. В том случае, если нормативный правовой акт вводит новые налоги, повышает налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые налоговые обязательства участника налоговых правоотношений, то действие такого акта не имеет обратной силы, то есть не распространяется на отношения, возникшие до вступления его в силу. Нормативные правовые акты *могут иметь обратную силу, если*: в самом акте или в акте о введении его в действие предусматривается, что он распространяет свое действие на отношения, возникшие до его вступления в силу; если они устраняют или смягчают ответственность за налоговые правонарушения; либо когда в самом акте или в акте о введении его в действие предусматривается, что он распространяет свое действие на отношения, возникшие до его вступления в силу.¹

Положения межгосударственных договоров и иных актов, ратифицированных Президентом Кыргызской Республики или Жогорку Кенешем Кыргызской Республики, участником которых является Кыргызская Республика, имеют приоритет перед положениями Налогового кодекса. Кыргызстан является суверенным государством и зачастую в целях благоприятной экономической ситуации для республики может заключать с другими государствами договоры или соглашения об избежании двойного налогообложения. Значит, заключение соглашения об избежании двойного налогообложения, например, с Казахстаном на поставку табачных изделий, упрощает процедуру импорта и экономит денежные средства налогоплательщиков. Однако важным условием является обоюдное ратифицирование соглашения (договора). Если же одна сторона ратифицировала, а другая сторона не соизволила этого сделать, то это соглашение (договор) не имеет юридической силы и применяться не может.

¹ Комментарий к Налоговому кодексу КР. – Бишкек: ИЦ Токтом, 2002. С. 16.

Налоговое право. Налоговое право является подотраслью финансового права и на сегодняшний день один из стабильно меняющихся нормативных источников. Законодательная власть и правительство ломают головы над тем, как повысить доходную часть бюджета, поскольку его расходная часть, согласно перспективным планам, увеличивается. При этом необходимо учитывать интересы добросовестных налогоплательщиков и выявлять недобросовестных, составляющих большую часть теневой экономики.

Совершенствование налогового законодательства – одна из приоритетных задач государства. Налоговое право – это отрасль права, регулирующая отношения между субъектами по взиманию налогов в соответствующие бюджетные и внебюджетные фонды. Отношения между субъектами регулируются определенными нормами права, издаваемыми законодательной властью и другими уполномоченными на то органами государственной власти.

Налоговое право придает налогообложению *государственно-властный характер* и охватывает его с двух сторон: экономической и юридической. Налоговое право дает возможность изучать налоговые отношения с позиций, обуславливающих их факторов, и на этой основе способствует выработке оптимальных направлений налоговой политики. Государственная политика в области налогов направлена на обеспечение полноты и своевременности сбора налоговых платежей, регулирования производственной, инвестиционной и социальной деятельности налогоплательщиков посредством экономически целесообразной системы льгот и санкций.

В современных условиях реформирования налоговых отношений ведущую роль должна сыграть наука налогового права, призванная систематизировать бесценный опыт отечественных и зарубежных ученых и обогатить его новыми идеями, подходами и концепциями.¹ Виды нормативных актов по налогам, сборам, пошлинам и другим платежам, регулирующие денежные отношения между налогоплательщиками и государством – все это изучает налоговое право.

По мнению В.И. Гуреева, налоговое право можно определить как совокупность правовых норм, регулирующих на началах властного подчинения имущественные отношения физических и юридических лиц в налоговой сфере государства².

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов. – М.: Норма. – 2007. С. 24.

² Гуреев В.И. Российское налоговое право. – М.: Экономика, 1997. С. 16.

Д.В. Тютин определяет отрасль налогового права как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения¹.

И.А. Цинделиани считает налоговое право подотраслью финансового права и включает в него не только процесс налогообложения, но и ответственность за налоговые правонарушения. «Налоговое право представляет собой подотрасль финансового права и регулирует властные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц»².

Ю.А. Крохина представляет налоговое право как совокупность взаимосвязанных правовых норм, закрепляющих и регулирующих особый круг общественных отношений.

По нашему мнению, *налоговое право – это совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения*. Совокупность правовых норм – нормативные акты расположенные систематично, например – по субъектам, контролирующим уплату налога, это отдельный нормативный акт; установление видов налогов на территории КР – это другой нормативный источник; существуют источники по процедурному порядку принятия закона, порядку по привлечению налоговых правонарушителей к ответственности и т.д. Совокупность норм права касается как тех, кто имеет полномочия по установлению налогов и контролю за ними, так и тех, кто несет обязанности по уплате налога, имеет право на льготы и т.д.

Общественные отношения – это отношения между субъектами налогового права, контролирующими установление налогов, налогообложение, своевременную уплату налогов налогоплательщиками, а также привлекающими к ответственности налоговых правонарушителей.

Предметом налогового права является то, по поводу чего возникают отношения между субъектами, в данном случае предметом являются *имущественные отношения*, возникающие между нало-

¹ Тютин Д.В. Налоговое право. Общая часть: курс лекций. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – С. 118.

² Цинделиани И.А. Налоговое право России / И.А. Цинделиани и др. – М.: Эксмо, 2008. С. 50.

гоплательщиками и государственными налоговыми органами. То есть суть отношений проявляется в том, что у налогоплательщика изымается в бюджет (во внебюджетный фонд) определенная часть имущества в денежной форме. Такое изъятие имущества (дохода) в налоговом законодательстве именуется термином «*обязанности налогоплательщика*». *Имуществом* являются доход, движимое и недвижимое имущество, добавленная стоимость товара, работ и услуг и т.д. Доход, как правило, обозначает любой приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью. Так, например, доход является результатом производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта; доходом является разница между стоимостью реализованной продукции, товаров и услуг и произведенными издержками, а также либо движимое имущество, например, автомашина (определяется ставка в сомах на каждый кубический сантиметр рабочего объема двигателя); недвижимое имущество – дом, квартира, и т.д.

Методы – это те способы и приемы, с помощью которых нормы права регулируют поведение участников правоотношений. *Налоговый метод* характеризуется как *властно-имущественный*, обусловленный необходимостью применения *императивных норм* налогового права для формирования государственного бюджета за счет доходов налогоплательщиков. Первая часть слова обозначает исходящие от представителей законодательной и исполнительной власти нормативные акты (законы, кодексы, постановления, указы и т.д.), обязывающие следовать букве закона; вторая – это доходы, прибыль налогоплательщиков, с которых изымается в доход государства определенная часть. Императивные (лат. *Imperativus* – **повелительный**) нормы – это нормы, не допускающие выбора. Следовательно, конкретные налоговые отношения строятся как отношения власти и подчинения по отчислению доходов у юридических и физических лиц (налогоплательщиков) для обеспечения поступления в государственный бюджет.

Объекты налогообложения. Объектом налогообложения являются юридические факты, которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Согласно статье 33 НК КР, *объектом налогообложения являются права и/или действия, с наличием которых возникает налоговое обязательство.*

Объектами налогообложения (то есть то, с чего взимается налог) являются:

- прибыль (доход) юридических и физических лиц;
- стоимость определенных товаров;
- добавленная стоимость продукции, работ, услуг;
- передача имущества;
- движимое и недвижимое имущество юридических и физических лиц;
- операции с ценными бумагами;
- пользование природными ресурсами;
- другие объекты.

Названные объекты можно объединить в одно понятие – *материальные блага*. В свою очередь, материальные блага существуют в денежной и имущественной формах.

Налоговая система включает в себя:

- 1) налоговое законодательство (законы, кодексы, указы, постановления, инструкции, руководства и т.д.);
- 2) налоговую службу, осуществляющую налоговый контроль;
- 3) финансовую полицию, обеспечивающую экономическую безопасность государства;
- 4) налогоплательщиков;
- 5) налоговых представителей;
- 6) теоретические положения ученых и практиков в сфере налогообложения.

Функции и роль налогообложения. Исторически налоги рассматривались и существовали как податные системы. Само их существование было порождено необходимостью покрывать общественные потребности. Данная способность налога определяется как *фискальная функция* (от лат. *fiscus* – **государственная казна**). В тоталитарных и экономически слабых государствах, как правило, фискальная функция налога превалирует над остальными функциями. Тяжесть налогового бремени и полная подчиненность налогообложения интересам казны приводит к тому, что налогоплательщики не только не выполняют возложенных на них налоговых обязательств, но и искивают законные и незаконные пути ухода от налогов. В 1935 г. Джордж Сандерленд выразил принципиальную позицию Верховного суда США по этому вопросу: “.....*право налогоплательщиков избегать налогов ... с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено*”¹.

¹ <http://www.blaw.ru/rus/nalog.php?m=5&n=5>

Избежание налогов не подвергается и моральному осуждению. Так, видный американский экономист и обозреватель по финансовым вопросам Сильвия Портер в свое время писала: *“Нет ничего дурного в уклонении от уплаты налогов. Всякий, кто может и умеет, делает это, включая и меня. Уклонение от уплаты налогов – дело совершенно легальное и справедливое – развивается в США до уровня высокого искусства. Такова современная действительность, и в этом нет ничего плохого”*¹.

Однако налоги, как было ранее сказано в теории налогообложения, имеют цель покрывать расходы государства на обороноспособность, на содержание государственных организаций, дошкольных, школьных и медицинских учреждений и т.д., следовательно, налоги, взимаемые государством, тратятся на потребности государства и самого общества.

Посредством *фискальной функции* системы налогообложения удовлетворяются общенациональные необходимые потребности.

Посредством *регулирующей функции* формируются противорессы излишнему фискальному гнету, т.е. создаются специальные механизмы, обеспечивающие баланс личных и общественных интересов. Например, повышая ставки налогов на импортируемые товары в страну, можно сдерживать большой поток импортируемых товаров, и наоборот, понижая ставки налогов на товары отечественных производителей, – стимулировать рост производительности и потребления отечественных товаров. *Стимулирующая функция* – это экономические методы и рычаги, которые формируют экономические отношения в сфере производства, обмена, обращения и потребления материальных и духовных благ.

Конечная цель налогового регулирования – обеспечить непрерывность инвестиционных процессов, рост финансовых результатов бизнеса и тем самым способствовать росту общенационального фонда денежных средств. Как отмечает А.И. Кочетков, «Экономический механизм системы налогообложения может достигнуть поставленной цели, если он будет обеспечивать:

а) равные экономические условия (одинаковые «правила игры») для всех предприятий любой организационно-правовой формы, независимо от формы собственности;

б) заинтересованность предпринимателей, предприятий через налоговые ставки, систему льгот и поддержки в насыщении това-

рами потребительского рынка, ускорении научно-технического прогресса, решении социальных задач;

в) уверенность предпринимателей в правильности принимаемых решений при долгосрочном планировании и прогнозировании своего развития, для чего налоговая система должна быть по возможности стабильна и устойчива».¹

Смысл и цели этих функций заключаются в следующем: *фискальная* – наполнение денежными средствами казны государства (бюджета) для финансирования общественно необходимых потребностей; *регулирующая* – регулирование и стимулирование качественных и количественных параметров воспроизводства.

В литературе также встречаются и другие функции. Наиболее подробно функции налогов проанализированы в монографии Д.Г. Черника «Налоги». Автор выделил следующие виды функций:

- 1) фискальная;
- 2) контрольная;
- 3) распределительная;

4) регулирующая, которая, в свою очередь, подразделяется на подфункции: стимулирующую; сдерживающую (дестимулирующую); производственного назначения.

В настоящее время налоговой системе присущ преимущественно фискальный характер. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях хозяйствующих субъектов и граждан по поводу формирования государственных финансов. Принятые нормативные акты по налогообложению охватывают все сферы коммерческой и некоммерческой деятельности как юридических, так и физических лиц на территории страны.

Законодательное оформление налогов отличает их от парадатитетов (пошлин, сборов и др. неналоговых изъятий). Именно юридические признаки позволяют сформировать принципы их построения и взимания, несвойственные обязательным парадатитетным платежам, появившимся в международном законодательстве в начале 30-х годов. Под *парадатитетом* понимают сбор, устанавливаемый исходя из экономических или социальных интересов. Парадатитет необходим для финансирования определенных мероприятий, тогда как налоговые поступления могут покрывать любой утвержденный в законе государственный расход.

¹ Кочетков А.И. Налогообложение предпринимательской деятельности. Учебно-практическое пособие. – М. : АО «ДИС», 1994. С. 7.

¹ <http://www.bankreferatov.kz/nalogi/241-nalogovoeplanirovanie.html>

В экономической литературе выделяются три вида налоговых изъятий:

- 1) налоги;
- 2) неналоговые платежи;
- 3) разовые изъятия.

Если налоги являются обязательными платежами в бюджет и устанавливаются налоговым законодательством, то неналоговые платежи, которые иначе называют квазиналогами, хотя и являются обязательными платежами, устанавливаются иным законодательством. Например, к ним можно отнести отчисление в пенсионные фонды. Разовые изъятия, конфискации, штрафы и т.д., в свою очередь, – это платежи, взимаемые в особом порядке, в чрезвычайных ситуациях, а также в качестве наказаний.

Сбор – это обязательный, установленный государством за оказываемые *государственными органами* услуги денежный взнос, носящий разовый характер (например, сбор за вывоз мусора с территорий населенных пунктов и т.д.). Размер сбора соотносится со стоимостью предоставляемой услуги. **Платеж** – это обязательный денежный взнос, периодически уплачиваемый юридическими и физическими лицами, пользующимися услугами *государственных органов*, за выполнение государственных функций.

Пошлина – денежная плата, взимаемая с юридических и физических лиц за совершение специально уполномоченными органами действий и выдачу документов, имеющих юридическое значение. Госпошлина делится на таможенную и внутригосударственную. Государственная пошлина подразделяется на простую и пропорциональную. *Простая государственная пошлина* взимается в твердой сумме. *Пропорциональная государственная пошлина* взимается в процентном соотношении в соответствующей сумме.

Государственная пошлина – денежный сбор, взимаемый соответствующими государственными органами – судом, межрайонным судом по экономическим делам, судебными коллегиями по административным и экономическим делам областного суда и Верховного суда, нотариатом, органами ЗАГС и иными специально уполномоченными органами при выполнении ими определенных действий и выдаче документов, имеющих юридическое значение (Например, в нотариальной конторе – за выдачу доверенности, в суде – за выдачу документов, имеющих юридическую силу). Таможенным кодексом КР обязанность по уплате *таможенных пошлин*, налогов предусмо-

трена при перемещении товаров через таможенную границу с момента пересечения таможенной границы *при ввозе товаров и с момента подачи таможенной декларации или совершения иного действия*, непосредственно направленного на осуществление намерения вывезти товары за пределы таможенной территории Кыргызской Республики при их вывозе.

Таким образом, юридическое содержание налогов, сборов и пошлин не является тождественным. Различие между ними заключается в признаке возмездности или невозмездности. Налоги взимаются в безвозмездном порядке. В отличие от налогов сборы пошлины взимаются в обязательном порядке за оказание субъекту определенных услуг. Правовые режимы установления и взимания сборов, пошлин или иных обязательных взносов всегда были и остаются объектами научного изучения.

Налог – это обязательный платеж (взнос), установленный законодательством и уплачиваемый безвозмездно налогоплательщиком в соответствующий бюджет. Обязательность является одним из признаков налога. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, без заключения договора с налогоплательщиком, и взыскивается в случае уклонения от его уплаты в принудительном порядке¹. Таким образом государство не дает права налогоплательщику отказываться от уплаты налога, эта норма прописана в Конституции КР.

Налог также является формой отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченной государственным принуждением. Следовательно, уплаченные суммы налога не порождают встречной обязанности по предоставлению конкретно-определенному лицу каких-либо материальных благ или совершения в его пользу действий. Однако, по нашему мнению, у налогоплательщиков был бы огромный стимул платить налоги в определенный фонд (например: фонд улучшения дорог, фонд оказания качественных медицинских услуг и т.д.), если бы эти налоги расходовались по назначению.

Законодательство распределяет суммы государственных платежей в бюджетные и внебюджетные фонды. Посредством распределения бюджетных или внебюджетных средств государство осуществляет финансирование своих функций, в том числе и общественно

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов. – М.: Норма, 2007. С. 30.

значимых мероприятий. Таким образом, государство становится своеобразным каналом перераспределения денежных средств между всеми членами общества, независимо от суммы индивидуально уплачиваемых налогов¹.

Налоги уплачиваются в определенном размере и в определенный срок, зачисляются в бюджет соответствующего уровня и обезличиваются в нем. Этим налоги отличаются от всевозможных сборов, которые тоже в обязательном порядке уплачиваются плательщиками в бюджет соответствующего уровня, но при этом должны использоваться только на те цели, для которых они взимались. Госпошлина в отличие от налога – это плата за оказание плательщику каких-то услуг, поэтому необходима соразмерность между стоимостью услуги и платой за нее. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи питают бюджетную систему КР. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений.

Налог – это образование, имеющее определенную внутреннюю структуру, состоящую из разных элементов. Элементы налога состоят из обязательных и факультативных, или дополнительных.

Закон в каждом налоге предусматривает **обязательные элементы**:

- а) объект налогообложения;
- б) субъект налогообложения;
- в) ставка налога;
- г) налоговый период;
- д) сроки уплаты налога.

К **дополнительным элементам** относятся:

- а) предмет, база, единица налогообложения;
- б) источники уплаты налога;
- в) налоговые льготы;
- г) метод и способ уплаты налога;
- д) особенности налогового режима;
- е) бюджет или фонд поступления налога;
- ж) особенности налоговой отчетности.

Субъекты (плательщики) налогообложения – физические и юридические лица и индивидуальные предприниматели и их основные признаки.

¹ Там же. С. 36.

Объект налогообложения, т.е. тот предмет или право собственности, на который начисляется налог. Это могут быть доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности, имущества и другие объекты.

Ставка, т.е. размер налога, который исчисляется с единицы налогообложения или объекта налогообложения в целом. Ставка определяется в форме процента или твердой денежной суммы.

Налоговый период – время, за которое определяется налоговая база и исчисляется сумма налога. Если период не был установлен, в этом случае налоговым периодом будет день возникновения налогового обязательства.

Сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому налогу отдельно, это может быть один раз в месяц, один раз в год или в несколько периодов в течение года. Продолжительность (момент начала и момент окончания) каждого налогового периода устанавливается налоговым законодательством.

Предмет, база, единица налогообложения, т.е. часть объекта налогообложения, при помощи которой исчисляется налог (например, 1 кв. м. земли, тонна, литр, шт. и т.д.).

Источником уплаты налога является объект налогообложения.

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от уплаты налогов.

Методы, способы, срок уплаты налога в течение года.

Особенности налогового режима указаны в налоговом кодексе в разделе «Специальные налоговые режимы».

Бюджет или фонд поступления налога. Налоги уплачиваются в республиканский или местные бюджеты либо в специализированные фонды.

Особенности налоговой отчетности. Формы налоговой отчетности устанавливает уполномоченный налоговый орган. Налоговой отчетностью является письменный и/или электронный документ налогоплательщика, представленный в налоговый орган.

Ставки налога классифицируются по различным признакам. В зависимости от способа определения суммы налога *ставки делятся на следующие виды*:

- 1) равные ставки – для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога;
- 2) твердые ставки – на каждую единицу налогообложения устанавливается фиксированный размер налога;

3) процентные ставки, которые, в свою очередь, подразделяются на пропорциональные и прогрессивные. Ставки, действующие в едином проценте к объекту обложения, называются пропорциональными. А ставки, увеличивающиеся или уменьшающиеся с ростом объекта обложения, соответственно, носят названия прогрессивных (регрессивных) ставок налога. К ним применяется шкала ставок.

В зависимости *от степени изменяемости* различают:

- 1) общие ставки – применяются для большинства налогоплательщиков, т.е. ставки по обычному налоговому режиму;
- 2) повышенные ставки – применяются для отдельных категорий налогоплательщиков с целью ограничения их деятельности;
- 3) пониженные ставки – применяются для стимулирования развития приоритетных отраслей экономики.

В зависимости *от содержания* выделяются следующие ставки:

- 1) маргинальные¹, которые непосредственно указаны в налоговом законодательстве;
- 2) фактические, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;
- 3) экономические, определяемые как отношение уплаченного налога ко всей сумме полученного дохода.

Обычно экономические ставки бывают ниже, чем фактические, так как налоговая база меньше всего полученного дохода на сумму предоставляемых льгот

Все налоги делятся на **прямые и косвенные**. Экономисты считают, что существует «теоретическая возможность переложения налогов на потребителей». Такой подход предполагает, что окончательным плательщиком прямых налогов становится тот, кто получает доход, владеет имуществом и т.д., в то время как окончательным плательщиком косвенных налогов выступает потребитель товаров, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене. Но это только теоретическое предположение, так как на практике может происходить иное. Прямые налоги при определенных обстоятельствах также могут оказаться переложеными на потребителя через рост цен. Косвенные налоги, по мнению Д.Г. Черника, не всегда в полном объеме могут быть переложены на потребителя, поскольку рынок не обязательно в прежнем объеме примет товар

¹ Маргинальный – близкий к пределу, почти убыточный.

по повышенным ценам.¹ Другие авторы к прямым налогам относят подоходный и имуществовый, а к косвенным – налоги на обращение и потребление.

Налоговый кодекс КР к числу **прямых** относит такие, как подоходный налог, налог на прибыль, налог на имущество. Прямые налоги уплачиваются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. **Косвенные** (потребительские) налоги – налоги на товары, работы и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу, непосредственно не связанные с доходами или имуществом налогоплательщика (НДС, акцизный налог, налог с продаж). Косвенные налоги вытекают из хозяйственных оборотов, финансовых операций. К ним относятся: налог на добавленную стоимость, акцизный налог. Государственный бюджет формируется за счет обязательных взносов, которые делятся на три основные группы: налоги, сборы, пошлины.

§ 3. Принципы правового регулирования налоговых отношений

Правовой принцип – это руководящее начало, закрепленное в законе или подзаконном нормативном акте. **Принципами правового построения налоговой системы** являются основополагающие начала, закрепляющие общие и специальные признаки налогового права.

Общеправовые принципы выражены и закреплены во всех отраслях права – гражданском, административном, трудовом, финансовом, уголовном и т.д. К числу таких принципов относятся, например, законность, отрицание обратной силы закона и т.д.

Отраслевые принципы – это принципы, характерные для конкретной отрасли права, в частности, для налогового права такими принципами являются:

- 1) законность налогообложения;
- 2) обязательность налогообложения;
- 3) единство налоговой системы;
- 4) гласность налогового законодательства;
- 5) справедливость налогообложения;
- 6) презумпции добросовестности налогоплательщика;

¹ Черник Д.Г. Теоретические методологические основы налоговой системы РФ / Налоги / Под. ред. Д.Г. Черника. – М., 1995.

- 7) презумпция правомерности;
- 8) определенность налогообложения.

Принцип законности является, как известно, общим для всех отраслей права. Законность определяется как обязательное (неуклонное) исполнение требований законов и основанных на них подзаконных актов органами государственной власти и управления, органами самоуправления, должностными лицами, гражданами и их объединениями, то есть законность – это обязательное исполнение требований законодательства всеми субъектами права.

Принцип обязательности налогообложения определяет обязанность каждого платить налоги в порядке и случаях, предусмотренных Налоговым кодексом КР. Все участники налоговых правоотношений обязаны соблюдать налоговое законодательство Кыргызской Республики.

Принцип единства налоговой системы означает действие налоговой системы Кыргызской Республики, единой на всей территории Кыргызской Республики.

Принцип гласности налогового законодательства Кыргызской Республики. Нормативные правовые акты (налоговый кодекс, правила, положения, инструкции и другие документы), регулирующие налоговые правоотношения, подлежат обязательному опубликованию в официальных средствах массовой информации, включая размещение на открытом информационном веб-сайте¹ уполномоченного государственного органа и/или уполномоченного налогового органа в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики.

Принцип справедливости налогообложения провозглашает налогообложение всеобщим, запрещающим предоставление налоговых льгот индивидуального характера. Согласно этому принципу, налоги не могут иметь дискриминационный характер и применяться исходя из гендерных, социальных, расовых, национальных, религиозных критериев.

Принцип презумпции добросовестности выражен в том, что налогоплательщик и налоговый представитель признаются действующими добросовестно, пока этот факт не будет опровергнут на основании документально подтвержденных сведений в соответствии с порядком, установленным налоговым законодательством Кыргызской Республики. Статья 137 НК КР гласит «Налогоплательщик и

¹ www.sti.gov.kg

его должностное лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения» (пункт 6); «Обязанность доказать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на органы налоговой службы» (пункт 7). Этот общий принцип привлечения к ответственности налогоплательщика красноречиво утверждает презумпцию добросовестности налогоплательщика и обязывает налоговые органы доказать виновность налогоплательщика, если это будет документально подтверждено.

Принцип презумпции правомерности определяет:

Во-первых – при возникновении налоговых правоотношений налогоплательщик или налоговый представитель признаются действующими или бездействующими правомерно во всех случаях, кроме случаев, когда такое действие или бездействие запрещено налоговым законодательством Кыргызской Республики при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) действие или бездействие не противоречит принципам, установленным налоговым законодательством Кыргызской Республики;
- 2) действие или бездействие не препятствует надлежащему исполнению налогового обязательства.

Во вторых, уполномоченный государственный орган, органы налоговой службы, таможенные органы, а также органы местного самоуправления признаются действующими правомерно при возникновении налоговых правоотношений, если их действие предусмотрено налоговым законодательством Кыргызской Республики.

Принцип определенности налогообложения. Определенность налогообложения означает возможность установления в налоговом законодательстве Кыргызской Республики всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения по каждому из налогов, за исключением налога за пользование недрами и специальных налоговых режимов.

§ 4. Система налогов на территории Кыргызской Республики

Система налогов представляет собой совокупность налогов и специальных налоговых режимов, взимаемых в установленном порядке на территории Кыргызской Республики. В Кыргызской Респу-

блике взимаются общегосударственные (республиканские), местные налоги, а также специальные налоговые режимы. Республиканские налоги взимаются на всей территории Кыргызской Республики в городах, селах, поселках, аилах и обязательны к уплате на всей территории КР. Местные налоги устанавливаются Налоговым кодексом КР и вводятся в действие нормативными правовыми актами местных кенешей и являются обязательными к уплате на определенных территориях административно-территориальных единиц.

Специальные налоговые режимы делятся на обязательные и добровольные, с возможностью выбора по желанию налогоплательщика, уплачивать, например, добровольный патент или же выбрать упрощенную систему, либо уплачивать по доходам субъектов налогообложения.

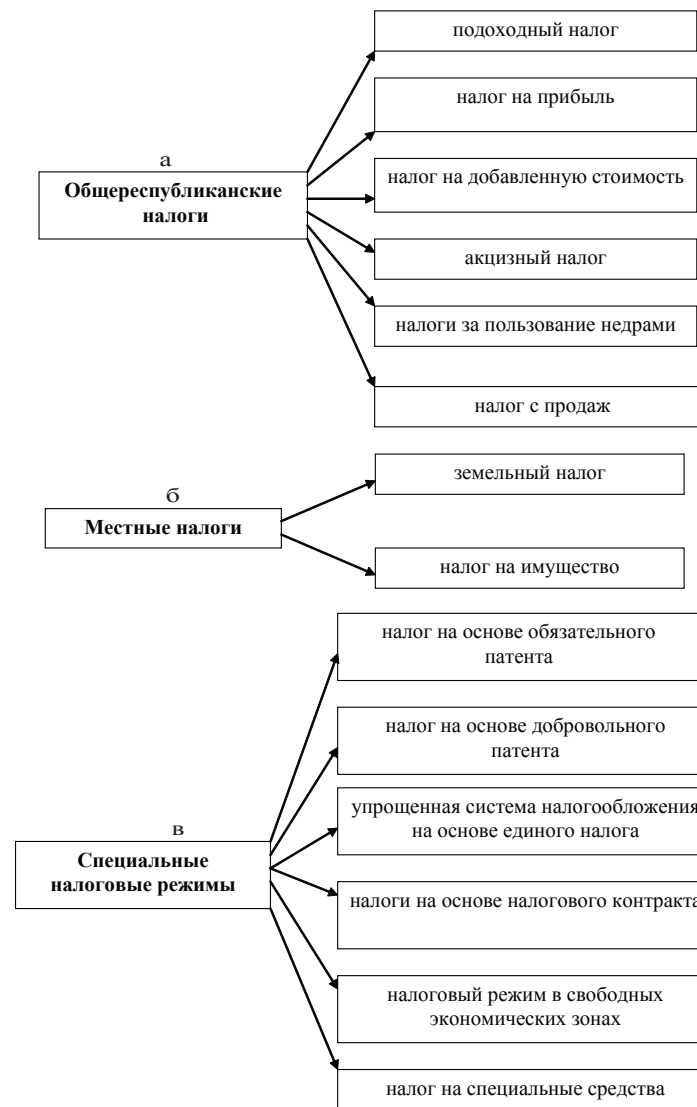
Правовое положение налогообложения в КР регулируется Налоговым кодексом КР, а также нормативно-правовыми актами, принимаемыми на основании Налогового кодекса КР. Нормативные правовые акты, устанавливающие новые налоги, повышающие размеры ставок налогов, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые налоговые обязательства участника налоговых правоотношений, обратной силы не имеют. Однако налоговое законодательство может иметь обратную силу в следующих случаях:

- отменяет налог;
- снижает размер ставки налога;
- освобождает от обязанности участника налоговых правоотношений;
- освобождает от ответственности или смягчает ответственность за нарушение требований налогового законодательства;
- устанавливает дополнительные гарантии защиты прав участника налоговых правоотношений;
- иным образом улучшает положение участника налоговых правоотношений.

Право введения или отмены налогов на территории КР принадлежит исключительно Жогорку Кенешу КР.

К **общереспубликанским видам налогов** относятся (рис. 1):

- подоходный налог;
- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизный налог;
- налоги за пользование недрами;



Виды налогов на территории КР:
а – общереспубликанские; б – местные;
в – специальные налоговые реформы.

- налог с продаж.

К **местным налогам** относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество.

К **специальным налоговым режимам** относятся:

- налог на основе обязательного патента;
- налог на основе добровольного патента;
- упрощенная система налогообложения на основе единого на-

лога;

- налоги на основе налогового контракта;
- налоговый режим в свободных экономических зонах;
- налог на специальные средства.

Контроль за полнотой, правильностью и своевременностью внесения местных налогов, а также перечислением их в бюджет осуществляется налоговыми органами в соответствии с действующими законодательными актами о налоговой службе.

§ 5. Источники налогового права

Источники права – это внешние формы выражения правотворческой деятельности государственных органов, с помощью которых воля законодателя становится обязательной для исполнения.

Источники налогового права – это акты компетентных органов государства, устанавливающие нормы права в сфере налоговой политики. Их называют правовыми актами и подразделяют на нормативные и ненормативные.

Нормативный правовой акт представляет собой принятый компетентным органом государства официальный письменный документ, в котором сформулированы правовые нормы.

Правовая норма – это общее правило поведения, установленное государством.

Правовая норма носит общий характер и этим отличается от правовых предписаний индивидуального значения. Например, Налоговый кодекс Кыргызской Республики регулирует отношения неопределенного круга лиц – государственных органов, предпринимателей, преподавателей, юридических лиц, владельцев автомашин и не ограничивается однократным исполнением, а действует постоянно и исполняется многократно. Все нормативные акты принято подразделять на *законы и подзаконные акты*.

Закон – это нормативный акт, принятый законодательным органом государства либо населением на референдуме.

Подзаконные нормативные акты – это содержащие правовые нормы акты, принятые органами государственного управления. Подзаконными такие акты именуются потому, что они издаются на основе и во исполнение действующих законов. Это обусловлено тем, что органы государственного управления по своему правовому положению (т.е. статусу) находятся ниже в структуре государственного устройства по сравнению с органами высшей государственной (представительной) власти. Такие правовые акты издаются для конкретизации прав и обязанностей субъектов права.

К подзаконным нормативным актам относятся указы нормативного характера президента, постановления правительства, приказы, инструкции и другие акты министерств, ведомств, комитетов.

Акты ненормативного характера не содержат правовых норм общего характера. Такие акты являются актами индивидуального применения. Например, Указ Президента КР “О назначении председателя государственного комитета по налогам и сборам Кыргызской Республики”, где говорится о назначении конкретного гражданина, или судебное решение “О возврате излишне выплаченного долга” определенному гражданину, или решение арбитражного суда по конкретному делу – тоже являются актами ненормативного характера.

Основными источниками налогового права являются:

- Конституция Кыргызской Республики, принятая на двенадцатой сессии Верховного Совета Республики Кыргызстан двенадцатого созыва 5 мая 1993 г., изложенная в Законе КР «О новой редакции Конституции Кыргызской Республики» от 23 октября 2007 г. № 157.
- Налоговый кодекс КР от 17.10.2008 № 230, введенный в действие с 1 января 2009 г., является сводом законоположений по всем налогам, их администрированию, налоговым действиям налогоплательщиков на территории КР. НК КР также предусматривает юридическую ответственность за неправомерные деяния налогоплательщиков, налоговых представителей и работников налоговых служб.
- Кодекс об административной ответственности Кыргызской Республики от 27 ноября 1999 года №131.
- Уголовный кодекс Кыргызской Республики от 1 октября 1997 года № 68.

- Закон Кыргызской Республики «О государственной налоговой службе Кыргызстана» от 23 января 2009 года №24.
- Закон Кыргызской Республики от 27 июля 2009 года №254 «О легализации имущества, незаявленных налоговых и таможенных обязательств».
- Закон Кыргызской Республики от 12 марта 2005 года №50 «О реструктуризации задолженности по начисленным процентам, финансовым и штрафным санкциям».
- Закон КР «О налоговых консультантах» от 3 июня 1999 года № 47 « О крестьянском (фермерском) хозяйстве».
- Закон КР “О государственной регистрации юридических лиц” от 1 июня 1996 года № 39.
- Закон КР от 28 апреля 2008 г. №76 «О базовых ставках земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями, приусадебными и дачными земельными участками, землями населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения».
- Постановление Правительства КР от 26 ноября 2009 года №720 «Об установлении срока представления информационного расчета и уплаты налога на объекты имущества 4 группы».
- Постановление Правительства КР от 25 декабря №810 «Об утверждении размера минимального расчетного дохода на 2010 год».
- Постановление Правительства КР от 26 ноября 2009 года №719 «Об утверждении форм, порядке заполнения и представления единой налоговой декларации».
- «Положение о порядке возникновения, изменения, исполнения и прекращения налогового обязательства, а также взыскания налоговых платежей, изъятия имущества налогоплательщика, реализации изъятых имущества и условиях предоставления отсрочки или рассрочки по уплате суммы налоговой задолженности». Утверждено приказом ГНС КР от 12 декабря 2008 года №133, и другие нормативные акты.

В представленных источниках Налоговый кодекс КР является основополагающим нормативным правовым актом, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения. Нормативные правовые акты, касающиеся сферы налогообложения, должны соответствовать положениям Налогового кодекса КР. В налоговой сфере особое место

занимают **международные договоры** (соглашения), заключение которых позволяет координировать налоговую политику и избегать таким образом двойного налогообложения.

В Налоговом кодексе предусмотрена статья 3, определяющая приоритетность межгосударственных договоров и иных актов, ратифицированных Президентом Кыргызской Республики или Жогорку Кенешем Кыргызской Республики в отношении Налогового кодекса КР.

Налоговые отношения, возникающие в результате международных экономических отношений, регулируются на трех уровнях: 1) общие принципы и нормы международного права; 2) право межгосударственных договоров; 3) национальное право.

Общие принципы и нормы международного права регулируют отношения между государствами, причем основные его положения признаются всеми государствами.

Часть норм национального права в межгосударственных соглашениях вытекает из общих начал международного права. Кроме того, общепризнанные принципы и нормы международного права являются основой для создания договоров во избежание двойного налогообложения. Непосредственной целью заключения налоговых соглашений об избежании налогообложения является урегулирование вопросов взимания прямых и косвенных налогов на территории двух и более государств. Как правило, соглашения об избежании двойного налогообложения бывают двусторонними и многосторонними. В рамках межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения страны договариваются о вопросах, которые касаются прибыли от коммерческой деятельности, международных перевозок, дивидендов, процентов, доходов от недвижимого имущества, доходов от продажи недвижимого и движимого имущества, от авторских прав и лицензий, от работы по найму и т.д.

Так, например, заключены следующие соглашения между Кыргызской Республикой с одной стороны и другим иностранным государством – с другой стороны: Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами-участниками Содружества независимых государств от 25 ноября 1998 г.; Соглашение между Кыргызской Республикой и Турецкой Республикой об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения в отношении налогов на доход от 1 июля 1999 г.; Соглашение между Правительством Кыргызской

Республики и Правительством Российской Федерации о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле от 10 октября 2000 г.; Соглашение между Кыргызской Республикой и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и на капитал от 26 января 2001 г.; Соглашение между Правительством Кыргызской Республики и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал от 29 апреля 2002 г., и ряд других соглашений.

Межгосударственные договоры и соглашения являются основным источником международного права. В то же время межгосударственные договоры, одной из сторон которых является Кыргызская Республика, является также частью ее национальной правовой системы.

Особый порядок вступления в юридическую силу международного публичного договора проявляется в том, что процесс заключения договора состоит из двух стадий:

1. Первая – согласование воли государств и других субъектов международного права относительно текста договора. Стадия заключения двусторонних договоров включает проведение переговоров между сторонами и достижение их согласия по разработанному тексту договора. При многостороннем договоре эта стадия состоит из разработки и принятия текста договора международным органом (текст принимается 2/3 голосов участников).

2. Вторая – согласование воли относительно признания обязательных норм договора. Эта стадия состоит из индивидуальных действий государства, которые могут быть разнообразными в зависимости от условий договора. Это могут быть следующие действия: *парафирование* (подпись на тексте договора уполномоченного лица в знак согласия с текстом договора), *подписание договора* (оно может быть завершением процесса заключения договора, в том случае если договор вступил в силу с момента подписания), договор может требовать *ратификации* или утверждения. Ратификация – это акт утверждения договора высшим органом государства, который выражает согласие на обязательность договора. При ратификации подписывают ратификационные грамоты. При двустороннем договоре предполагается обмен данными грамотами в столице того государ-

ства, где договор не подписывался. Если договор многосторонний, то грамоты сдаются в так называемый *депозитарий*.

Завершающим этапом в заключении договора является его регистрация и опубликование. Этот этап направлен против тайной дипломатии и практики заключения секретных договоров.

Тема 2. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

§ 1. Понятие, признаки налоговых правоотношений. Возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений

Финансовая конституция государства, так называемый Налоговый кодекс КР, является государственным регулятором общественных отношений в сфере налогообложения. Статья 1 НК КР определяет отношения, регулируемые кодексом по установлению, введению и взиманию налогов в республике. Установление и введение в действие налогов и отчислений является наиважнейшей задачей государства, так как налоги играют большую роль в его жизнедеятельности.

Налоговые правоотношения – это отношения, регулируемые нормами налогового права между участниками налоговых правоотношений. Установление правил, норм должного поведения в общественных отношениях – это прерогатива законодательной власти. Следовательно, как права, так и обязанности установлены и предписаны как обязательные государственной властью в лице законодателей. Таким образом, налоговые правоотношения построены на основе властного подчинения.

Характер властных и односторонних правоотношений в налоговой сфере отмечает Ю.А. Крохина¹: «Важно обратить внимание, что налоговые отношения сами по себе в обществе не складываются, ... напротив, отчисление части своего дохода в пользу государства противоречит природе предпринимательской деятельности и не свойственно человеческой природе».

¹ Крохина. Ю.А. Налоговое право России. Учебник для вузов – М.: Норма, 2007. С. 195.

Однозначно, что государство, издавая предписания, возлагает на налогоплательщиков обязательство по уплате соответствующих налогов. Следовательно, обеспечение налоговых поступлений осуществляется посредством предписанных мер. В результате такого регулирования между участниками налоговых правоотношений устанавливается *правовая связь* в виде закрепления за ними субъективных налоговых прав и обязанностей. Например: *объектом налогообложения по НДС являются облагаемые поставки, а поставки означают оказание услуг, продажу товара, выполнение работ*.

Таким образом, налоговые правоотношения возникают в силу появления юридического факта. **Юридические факты** – это предусмотренные в законе обстоятельства, которые являются основанием для возникновения, изменения, прекращения конкретных правоотношений. Они делятся на две группы: события и действия. События – юридически значимые факты, возникающие независимо от воли людей (естественная смерть человека, потеря имущества в результате стихийного бедствия и т.д.). Действия – жизненные факты, которые являются волеизъявлениями (т.е. результатом сознательной деятельности) людей. Они, в свою очередь, делятся на правомерные (соответствующие предписаниям правовых норм) и неправоммерные (противоречащие закону, являющиеся правонарушениями) действия. Возникновение юридических фактов, имеющих отношение к налогообложению, будет отслеживаться налоговой службой посредством официального взаимодействия с государственными и иными органами. *Например, факт появления официального недвижимого имущества у конкретного налогоплательщика будет зарегистрирован и представлен в качестве информации в письменном виде уполномоченному налоговому органу органом государственной регистрации. Появление депозитного накопительного счета в банке у клиента (открытие или закрытие счета и т.д.) является основанием для представления информации в орган налоговой службы.*

Таким образом, в основе возникновения налоговых правоотношений могут лежать юридические факты – действия и события. Налоговое правоотношение возникает с момента возложения на налогоплательщика налогового обязательства, которое появляется при наличии оснований, установленных налоговым законодательством.

Налогоплательщик наделяется обязанностью по уплате налога при наличии обстоятельств, определенных НК КР (ст. 55 НК КР).

Это обязательство выражается в денежной форме и исполняется в национальной валюте Кыргызской Республики.

В целом можно сказать, что для налоговых отношений свойствен публично-правовой, властный, имущественный (денежный), обязательственный характер.

В юридической литературе предлагаются различные классифицирующие признаки правоотношений. *В зависимости от функций*, выполняемых нормами права, принято различать *регулятивные* и *охранительные налоговые правоотношения*. К первым могут быть отнесены отношения по установлению, введению, взиманию налогов и сборов. Ко второму виду относятся, в частности, отношения по привлечению к налоговой ответственности.

По характеру налоговые нормы делятся на отношения *материальные* и *процессуальные*. Если отношения по поводу исчисления, уплаты налога или сбора, выполнения иных налоговых обязанностей относятся к материальным, то отношения, связанные с порядком назначения, проведения налоговых проверок, особенностями привлечения к налоговой ответственности, обжалования актов налоговых органов и т.п. можно отнести к процессуальным.

Налоговая служба как уполномоченный орган государства в налоговых отношениях в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства имеет право применять меры по его обеспечению и принудительному исполнению налогового обязательства. Таким образом, налоговые нормы и санкции служат одним из средств, обеспечивающих реализацию фискальных интересов государства.

Налоговым правоотношениям свойственны следующие признаки:

- они закреплены законодательно и подлежат обложению на основе норм права НК КР;
- как налогоплательщик, так и уполномоченный налоговый орган наделены самостоятельными правами и обязанностями, выраженными как правоспособность участников налоговых правоотношений;
- способность реализации прав и выполнения возложенных обязанностей выражается в дееспособности участников налоговых правоотношений;
- как права, так и обязанности четко прописаны в НК КР для всех участников налоговых правоотношений;

- защита и охрана со стороны государства; в случае ненадлежащего поведения со стороны участников налоговых правоотношений, законодательством предусмотрены санкции за нарушение установленного порядка поведения.

В процессе реализации налогового обязательства (со стороны налогоплательщика), могут возникнуть **изменения в налоговых правоотношениях**. Это происходит при следующих случаях:

- изменение правового статуса налогоплательщика;
- изменение сроков уплаты налога путем предоставления отсрочки или рассрочки, а также предоставление налогового кредита¹;
- в других случаях, согласно законодательству.

Основанием для **прекращения налоговых правоотношений** могут послужить следующие юридические факты:

- надлежащее исполнение налогового обязательства, включающее уплату недоимки, процентов, пени и налоговых санкций;
- истечение срока исковой давности по налоговому обязательству (6 лет);
- признание налогоплательщика банкротом;
- смерть физического лица (в случае отсутствия правопреемника или наследника);
- признание физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным в случае отсутствия или недостаточности его имущества.

§ 2. Структура налоговых правоотношений

Налоговым правоотношениям присуща свойственная им структура. **Структура налоговых правоотношений** состоит из взаимосвязанных элементов, таких, как – *объект, субъект, субъективное право и юридическая обязанность*. Ю.А. Крохина отмечает, что «в налоговом правоотношении все элементы тесно взаимосвязаны, и только в совокупности они способны вызывать к жизни и обеспечивать функционирование налоговых правоотношений»². Следует отметить, что элементы налоговых правоотношений прописаны в Налоговом кодексе, однако то, что они закреплены в кодексе, недостаточно, необходимо, чтобы они «работали» как в пользу государства, так и в пользу налогоплательщика.

¹ Налоговый кредит (Tax Credit) – льгота в виде зачета или уменьшения причитающегося налога.

² Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М.: Норма, 2007. С. 194.

Объектом налоговых правоотношений являются объекты налогообложения, то есть, то по поводу чего между налогоплательщиком и государственными органами возникают правовые отношения по взиманию налога.

Статьей 33-й Налогового кодекса КР определено, что «Объектом налогообложения являются права и/или действия, с наличием которых возникает налоговое обязательство». Например, *организация, занимающаяся производством и реализацией муки, хлеба и хлебобулочных изделий, не является налогоплательщиком по НДС, но как только сумма выручки превышает регистрационный порог НДС в размере 5 млн сом., с этого времени налогоплательщик обязан зарегистрироваться в налоговой службе как плательщик НДС*. Таким образом, объект налогообложения определен в каждом налоге как элемент индивидуально к каждому налогу.

При этом однозначно, что с каждого объекта налога необходимо взимать сумму денег в соответствующие бюджеты. Следовательно, можно определить, что **объектом налоговых правоотношений** выступают денежные средства в объеме, определяемом каждым налогом (в определенной денежной сумме либо в процентном отношении), подлежащие уплате в бюджет налогоплательщиком.

Участниками налоговых правоотношений являются **субъекты налогового права**.

Под субъектами правоотношения понимаются лица, между которыми возникают юридические связи, взаимоотношения по поводу достижения соответствующих целей. К ним относятся:

- а) налогоплательщики (физические лица, индивидуальные предприниматели, юридические лица);
- б) налоговые представители (уполномоченные, законные);
- в) уполномоченный государственный орган;
- г) органы налоговой службы, таможенные органы;
- д) органы местного самоуправления;
- е) другие лица, права и обязанности которых регулируются Налоговым законодательством.

При характеристике налогоплательщиков – физических лиц следует иметь в виду, что возникновение налоговой обязанности у физического лица не связано с наступлением какого-либо возраста, как, например, при ответственности по административному либо уголовному праву. Несовершеннолетний становится налогоплательщиком, т.е. у него возникает налоговая обязанность, если по праву собствен-

ности ему принадлежит имущество, являющееся объектом обложения каким-либо налогом. В данном случае эта обязанность выполняется не самим несовершеннолетним, который является недееспособным, а его родителями, усыновителями, представителями.

Помимо юридических и физических лиц (резидентов) налогоплательщиками, согласно законодательству, могут быть и иностранные организации, иностранные граждане – налоговые нерезиденты. Налогообложение нерезидентов осуществляется не только на основании налогового законодательства, но и в соответствии с международными договорами, регулирующими отношения в целях избежание двойного налогообложения.

Субъективные права и юридическая обязанность относительно каждого субъекта налоговых правоотношений определены в Налоговом кодексе КР; Законе КР «О государственной налоговой службе Кыргызстана»; Законе КР «О налоговых консультантах» и других нормативных актах.

Более подробно о субъективных правах и обязанностях каждого участника налоговых правоотношений рассказано в теме 3 нашего пособия.

Тема 3. ПРАВОВОЙ СТАТУС УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

§ 1. Налоговая правосубъектность. Участники налоговых правоотношений

Участниками налоговых правоотношений являются субъекты, имеющие субъективные права и юридические обязанности согласно налоговому законодательству. Субъекты налоговых правоотношений наделены налоговой правоспособностью, дееспособностью, т.е. налоговой правосубъектностью. Под налоговой правосубъектностью следует понимать признаваемую законом способность быть самостоятельным субъектом – участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности. Налоговая правосубъектность предоставляет ее носителю возможность становиться участником налоговых правоотношений, иметь и осуществлять в них свои права и обязанности.

Налоговая правосубъектность складывается из двух имеющих самостоятельное правовое значение элементов: налоговой правоспособности и налоговой дееспособности. Налоговая **правоспособность** возникает у юридического лица с момента создания, а у физического лица – с момента рождения. **Налоговая правоспособность – это установленная налоговым законодательством возможность иметь права и нести обязанности, согласно законодательству.** Эта обязанность определена статьей 22 Конституции Кыргызской Республики: «Обязанность каждого платить налоги и сборы в случаях и порядке, предусмотренных законом».

Налоговая дееспособность – это способность субъекта налогового правоотношения своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и нести обязанности согласно законодательству.

В юридической литературе зачастую налоговая правоспособность и дееспособность взаимосвязаны и дополняют друг друга. У юридического лица возникновение правоспособности и дееспособности зачастую совпадает. *Так, в частности регистрация юридического лица предполагает постановку на налоговый учет с присвоением ему идентификационного налогового номера налогоплательщика.*

Для физического лица момент возникновения дееспособности определяется моментом возникновения деликтоспособности, т.е. способности нести юридическую ответственность за налоговые правонарушения. Налоговым кодексом КР не указан возраст дееспособности и деликтоспособности налогоплательщиков. Исходя из норм Налогового кодекса можно сделать вывод, что у налогоплательщика – физического лица появляется дееспособность тогда, когда у него появляется материальное благо или нематериальное благо (с которого необходимо уплачивать налог), а появиться оно может в любом возрасте. Однако в Налоговом кодексе КР есть немало пробелов и вопросов, ответов на которые пока нет. *Например: пятилетнему внуку бабушка и дедушка подарили квартиру, в этом случае при появлении объекта налогообложения закон обязывает уплачивать налог, но так как пятилетний ребенок не может совершать действия по исчислению и уплате налога, то за него это должны совершать его родители (законные представители). Однако если родители не имеют лишнего дохода для уплаты налога на недвижимость, то на кого возлагается обязанность по уплате налога?* В данной ситуации

внук правоспособен, но не может самостоятельно осуществлять права и обязанности.

Согласно Налоговому кодексу, основными участниками налоговых правоотношений являются налогоплательщик, налоговый представитель и налоговая служба. **Налогоплательщики – это физические и юридические лица, на которых возлагается обязанность уплачивать налог. Налогоплательщик – физическое лицо** – это гражданин КР, иностранный гражданин и лицо без гражданства. Физические лица в современных условиях стали активными участниками налоговых правоотношений. Это связано с возросшим налоговым бременем физических лиц в условиях рыночной экономики, а вследствие этого – с их активизацией в защите своих прав, вытекающих из налоговых правоотношений.

Физическое лицо–резидент – физическим лицом–резидентом является любое физическое лицо, которое находится на территории Кыргызской Республики в течение 183 и более дней в течение любого периода, состоящего из 12 месяцев, следующих подряд и завершающихся в текущем налоговом периоде, либо на государственной службе Кыргызской Республики за границей.

Налоговое резидентство – это правовая связь государства с субъектом (юридическими или физическими лицами), территориальная по характеру и устанавливаемая в нормах права в целях налогообложения.¹ Р.Л. Денберг определяет резидентство как территориальную связь, обусловленную обязанностью налогоплательщика участвовать в расходах на управление страной, «обеспечивающей получение дохода, его поддержание и инвестирование, а также его использование через потребление».

Физическое лицо – нерезидент – это физическое лицо, которое не признается физическим лицом–резидентом в соответствии с НК КР. Нерезидентом (англ. non-resident) может быть субъект, подпадающий под одну из следующих категорий: 1) юридическое лицо, действующее в данном государстве, но зарегистрированное в другом; 2) физическое лицо – действующее в одном государстве, но постоянно проживающее в другом; 3) компании и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; 4) находящиеся в стране иностранные

дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Критерий отнесения физического лица к категории резидентов (нерезидентов) зависит только от количества пробытых в КР дней в календарном году, а не наличия гражданства (как, скажем, в США) или недвижимого имущества. Иностранец, находившийся более 183 дней в году в Кыргызстане, таким образом, может оказаться резидентом КР, а отечественный гражданин, отсутствовавший на родине почти весь год, оказывается нерезидентом КР. Статус резидента КР (нерезидента) в отношении налогоплательщика действует в течение календарного года, а затем может измениться. Период временного пребывания на территории Кыргызстана иностранного гражданина определяется с учетом отметок пропускного контроля в его заграничном паспорте.

Юридические лица – это предприятия, учреждения, организации (бюджетные и не бюджетные), которые имеют в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечают по своим обязательствам этим имуществом, могут от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанность, быть истцами и ответчиками в суде.

Налоговая правосубъектность организации возникает с момента ее постановки на налоговый учет. Данная процедура играет роль своеобразной налоговой регистрации, после осуществления которой коллективный субъект становится полноправным участником налоговых отношений.

Граждане как налогоплательщики выступают в разных качествах, таких, как:

- а) работники, получающие доходы в форме заработной платы в государственных учреждениях, фондах, АО и т.д.;
- б) индивидуальные предприниматели;
- в) собственники движимого и недвижимого имущества (например, земельных участков, автомобилей и т.д.);
- г) другого статуса.

Индивидуальный предприниматель, согласно НК КР, это:

- 1) физическое лицо–резидент, которое осуществляет предпринимательскую деятельность без образования организации, включая деятельность на основе патента, и на которое возложено исполнение налоговых обязанностей;

¹ Налоговое право России: учебник / И.А. Цинделиани, В.Е.Кирилина, Е.Г. Костинова, Е.Г. Маилова, Н.Д. Шарандина. – М.: Эксмо, 2008. С. 129.

2) физическое лицо-нерезидент, которое осуществляет свою деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике

В соответствии с налоговым кодексом КР **организация** – это:

1) юридическое лицо, созданное в соответствии с гражданским законодательством КР;

2) корпорация, компания, фирма, фонд, учреждение или иное образование, созданные в соответствии с законодательством страны учреждения или международная организация.

Международной организацией является субъект международного права, созданный на основании международного договора или соглашения.

Обособленным подразделением является подразделение, которое в совокупности отвечает следующим условиям:

1) осуществляет экономическую деятельность;

2) имеет территориальную и имущественную обособленность от основного места управления;

3) имеет персонал, связанный с организацией отношениями, регулируемые Трудовым кодексом Кыргызской Республики.

Налоговым кодексом предусмотрено постоянное учреждение, которое означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется экономическая деятельность иностранной организации или физического лица-нерезидента.

Понятие **постоянное учреждение** включает:

1) место управления;

2) отделение;

3) контору;

4) фабрику;

5) мастерскую;

6) шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов;

7) земельный участок;

8) строительную площадку или строительный, монтажный или сборочный объект или услуги, связанные с наблюдением за выполнением соответствующих работ, если только такие площадка или объект существуют в течение 183 и более календарных дней, или такие услуги оказываются в течение 183 и более календарных дней в течение любого 12-месячного периода;

9) установку или сооружение, используемые для разведки природных ресурсов, или услуги, связанные с наблюдением за выполне-

нием этих работ, или буровую установку или судно, используемые для разведки природных ресурсов, если только такое использование длится в течение 183 и более календарных дней или такие услуги оказываются в течение 183 и более календарных дней в течение любого 12-месячного периода;

10) оказание услуг, включая консультационные услуги, нерезидентом через персонал, нанятый этим нерезидентом, если персонал осуществляет такую деятельность на территории Кыргызской Республики в течение 183 и более календарных дней в течение любого 12-месячного периода.

В постоянное учреждение Налоговым кодексом *не включается*:

1) использование сооружений исключительно с целью хранения, демонстрации или доставки товаров, принадлежащих нерезиденту;

2) содержание запасов товаров, принадлежащих нерезиденту, исключительно с целью хранения, демонстрации или доставки;

3) содержание запасов товаров, принадлежащих нерезиденту, исключительно с целью переработки другой организацией или физическим лицом;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно с целью закупки товаров либо сбора информации для нерезидента;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно с целью осуществления для нерезидента любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера;

6) содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации видов деятельности, перечисленных в пунктах 1–5 части 3 настоящей статьи, при условии, что совокупная деятельность постоянного места деятельности, возникающая в результате такой комбинации, имеет подготовительный или вспомогательный характер;

7) осуществление экономической деятельности в Кыргызской Республике через агента, при условии, что такие лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

Налоговый кодекс КР также включает новое определение – **взаимозависимые субъекты**. Ими являются субъекты, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими субъектов, а именно:

1) субъект непосредственно или косвенно участвует в организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

2) две организации, в которых участвует третий субъект, непосредственная и/или косвенная доля участия которого в каждой из них составляет более 20% или контролируются таким субъектом;

3) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

4) субъекты, между которыми возникают отношения, регулируемые трудовым законодательством Кыргызской Республики, при этом индивидуальными субъектами являются работник и работодатель, заключающие между собой трудовой договор;

5) близкие родственники, при этом близкими, согласно семейному законодательству, являются лица, состоящие в брачных отношениях, усыновители и усыновленные, опекуны и (или) попечители, а также родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, дедушки, бабушки и внуки;

6) учредитель управления и доверительный управляющий.

§ 2. Права и обязанности налогоплательщика, должностного лица налогоплательщика и налоговых представителей

Налогоплательщики являются главными в звене по пополнению бюджета, содержанию государственного аппарата чиновников, источником наибольшего объема бюджетных средств и, в конце концов, главной артерией государства. Цель новой редакции Налогового кодекса, принятого в октябре 2008 г., – помочь предпринимателям, налогоплательщикам и государству. В задачу авторов кодекса входило: упростить систему налогообложения, сократить налоги и их ставки; добиться прозрачности при нормальной работе предпринимателей, вывести из теневого бизнеса нечестных предпринимателей и легализовать бизнес; минимизировать контакты налогоплательщика и налоговой службы и т.д. Необходимо создать все условия для налогоплательщиков, чтобы стимулировать продуктивность их услуг и работ, что в конечном итоге будет положительно сказываться на стабильном и, возможно, увеличивающемся налоговом отчислении. Для этого кодекс устанавливает субъективные права и юридические обязанности для налогоплательщиков, налоговых представителей, а также для должностного лица налогоплательщика.

Содержанием налогового правоотношения выступают права и обязанности его участников. Налоговым кодексом КР в третьей главе установлены права и обязанности налогоплательщика.

Как уже отмечалось, **налогоплательщик имеет право:**

1) требовать соблюдения налогового законодательства Кыргызской Республики от должностного лица органов налоговой службы;

2) выступать в налоговых правоотношениях лично либо через своего налогового представителя;

3) получать от соответствующих государственных органов информацию о налоговом законодательстве КР, а также правила, положения и другие методические указания, разрабатываемые уполномоченным государственным органом, уполномоченным налоговым органом;

4) не применять формы налоговой отчетности, не опубликованные в официальных средствах массовой информации;

5) на основании письменного запроса безвозмездно получать о себе любую информацию, которая имеется в органах налоговой службы;

6) на зачет или возврат излишне уплаченной, а также излишне взысканной суммы налога;

7) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном налоговым законодательством КР;

8) требовать соблюдения налоговой тайны;

9) получать информацию о результатах налогового контроля;

10) представлять органам налоговой службы пояснения по результатам налогового контроля;

11) не представлять информацию и документы, не относящиеся к исполнению налогового обязательства;

12) обжаловать уведомление по результатам налоговой проверки, а также решение, действие или бездействие должностного лица органа налоговой службы;

13) на возмещение вреда и убытка, причиненных незаконным решением органа налоговой службы, неправомерным действием или бездействием его должностного лица в соответствии с законодательством КР.

Помимо перечисленных выше прав налогоплательщик имеет также другие права, согласно налоговому законодательству.

Налоговым кодексом гарантируется административная и судебная защита прав и законных интересов налогоплательщика, проце-

дурный порядок которых регламентирован как Налоговым кодексом, так и другими сопутствующими нормативными актами.

Налоговым кодексом КР четко прописаны следующие обязанности налогоплательщика:

- 1) в установленном порядке зарегистрироваться в органе налоговой службы;
- 2) исполнять налоговое обязательство;
- 3) вести учет налогового обязательства в соответствии с требованиями НК КР;
- 4) представлять налоговую отчетность в порядке и в сроки, установленные НК КР;
- 5) предоставлять пояснения, информацию и документы в случаях и в порядке, определенных НК КР;
- 6) выполнять законное указание органов налоговой службы об устранении последствий налоговых правонарушений или о прекращении действия или бездействия, которые приводят к совершению налогового правонарушения;
- 7) не препятствовать законной деятельности должностного лица органов налоговой службы при исполнении им служебных обязанностей;
- 8) на основании предписания допускать должностное лицо органов налоговой службы, осуществляющее налоговый контроль в форме выездной налоговой проверки, рейдового налогового контроля и установления налогового поста при проведении хронометражных обследований, а также взыскание налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, за счет наличных денежных средств на территорию или в помещения, наличие или использование которых приводит к возникновению налогового обязательства;
- 9) в течение не менее 6 лет обеспечивать сохранность документов, подтверждающих учет и исполнение налогового обязательства;
- 10) предъявить книгу инспекторских проверок должностному лицу органа налоговой службы, проводящему проверку, для регистрации проверки или контроля;
- 11) сообщать об открытии или закрытии счетов в банках, включая счета, находящиеся за пределами Кыргызской Республики, в течение 15 дней со дня открытия или закрытия таких счетов.

Законом также установлено **должностное лицо налогоплательщика** которым может быть:

1) руководитель исполнительного органа управления налогоплательщика;

2) руководитель постоянного учреждения организации;

3) физическое лицо, которому предоставлены полномочия по исполнению обязанностей, установленных Налоговым кодексом на основании трудового договора или гражданско-правового договора или доверенности;

4) физическое лицо, временно исполняющее обязанности лиц, указанных в пунктах 1–3.

Налоговые представители так же, как и налогоплательщик, участвуют в налоговых правоотношениях. Налоговые представители – это субъекты, которые могут представлять интересы налогоплательщика, выступать от его имени в правоотношениях, при этом участие налогового представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в налоговых правоотношениях. Налоговыми представителями могут быть юридические или физические лица.

Действие или бездействие налогового представителя налогоплательщика, связанное с участием этого налогоплательщика в налоговых правоотношениях, признается действием или бездействием налогоплательщика. То есть, в случае несвоевременной и неполной уплаты налога, либо невыполнения какой-либо другой налоговой обязанности, штрафные санкции и иная ответственность будут возлагаться на самого налогоплательщика. В юридической литературе налоговые представители делятся на две категории: на законных и уполномоченных.

Законные представители должны быть наделены соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации. Законными представителями несовершеннолетних являются их родители, которые выступают в защиту их прав и интересов в отношениях с любыми физическими и юридическими лицами, в том числе в судах, без специальных полномочий. *Например, родители подарили несовершеннолетнему ребенку квартиру, и соответственно, владельцем квартиры становится несовершеннолетний, однако в связи с возрастом и ограниченной дееспособностью он не может вступать в налоговые правоотношения самостоятельно, вследствие чего вместо него налоговое обязательство за него выполняют его родители.*

Однако в Семейном кодексе КР указано, что родители не вправе представлять интересы своих детей, если органом опеки и попе-

чительства установлено, что между интересами родителей и детей имеются противоречия. В случае разногласий между родителями и детьми орган опеки и попечительства обязан назначить представителя для защиты прав и интересов детей.

Законными представителями также являются опекуны и попечители. Согласно Гражданскому кодексу КР, над несовершеннолетними, недееспособными или ограниченными в дееспособности совершеннолетними лицами может быть установлена опека или попечительство, которые устанавливаются и отменяются по праву суда страны.

Для организации законными представителями выступают лица, действующие на основании закона, нормативно-правовых актов или учредительных документов.

Уполномоченные представители действуют на основании доверенности, соответствующим образом оформленной и нотариально заверенной.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в налоговых правоотношениях путем выдачи доверенности, которая для физических лиц обязательно должна быть нотариально заверенной, либо заверенной печатью организации и подписанной ее законным представителем.

Согласно Гражданскому кодексу КР, доверенностью является письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Лицо, которому выдана доверенность, должно лично совершать те действия, на которые оно уполномочено. Оно может передоверить их совершение другому лицу, если уполномочено на это доверенностью либо вынуждено к этому силою обстоятельств для охраны интересов выдавшего доверенность.

Полномочия, права, обязанности и ответственность налогового представителя определяются:

- 1) налоговым законодательством КР;
- 2) гражданско-правовым договором, заключаемым между налогоплательщиком и налоговым представителем;
- 3) доверенностью, выдаваемой налогоплательщиком налоговому представителю.

Налоговым кодексом установлены ограничения в возможности быть налоговым представителем налогоплательщика. Им не может являться государственный орган или должностное лицо государственного органа.

§ 3. Банки как субъекты налогового права

Одним из ключевых субъектов, выступающих посредниками в налоговых правоотношениях между налогоплательщиками и государством, являются банки. Банки – ключевое звено рыночной экономики – осуществляют финансово-посреднические операции между субъектами, предоставляют финансовые ресурсы, необходимые для развития производства, способствуют оптимизации размещения денежных средств. Немаловажную роль играют банки и в налоговой деятельности государства.

Банковская система Кыргызстана подразделяет банки на Национальный банк и коммерческие банки. Коммерческие банки, осуществляя свои непосредственные функции по перемещению денежных сумм, способны выступать в налоговых отношениях не только в качестве налогоплательщиков либо налоговых агентов, но и в качестве субъектов, принимающих и зачисляющих налоговые платежи, то есть посредников между налогоплательщиком и бюджетом.

Первичным основанием возникновения публично-правовых обязанностей банка, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, является гражданско-правовой договор банковского счета. Согласно ст. 765 ГК КР, банк обязан зачислять поступившие на счет денежные средства, выдавать или перечислять их со счета по распоряжению клиента не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом или договором банковского счета.

Следовательно, основанием возникновения правовой обязанности банка по перечислению средств в бюджет является распоряжение клиента. Моментом возникновения у банка указанной правовой обязанности (моментом начала течения сроков) является момент поступления в банк соответствующего платежного документа от клиента.

Основной обязанностью банков в налоговых правоотношениях является своевременное исполнение поручений налогоплательщиков или иного обязанного лица на перечисление налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды), а также решения налоговой службы о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика или иного обязанного лица в порядке очередности, установленной гражданским законодательством.

Отношения же банка и его клиента, вытекающие из договора банковского счета, являются гражданскими правоотношениями (так

как договор банковского счета регулируется Гражданским кодексом), в рамках которых осуществляется исполнение банком обязательств по зачислению поступающих на счет клиента денежных средств и их перечисление со счета, а также распоряжение клиентом находящимися на его счете денежными средствами. Реализация такого отношения производится с участием коммерческого банка, который осуществляет продвижение суммы налогового платежа от налогоплательщика до государства, что завершается зачислением данных денег в соответствующий денежный фонд.

С введением новой редакции Налогового кодекса банки являются органами, которые обязаны взаимодействовать с налоговой службой. Банки **обязаны**:

1) предоставлять информацию об открытии или закрытии счета налогоплательщика, в пятидневный срок со дня открытия или закрытия счета налоговому органу по месту регистрации банка;

2) предоставлять информацию об операциях, проводимых со счетами проверяемого налогоплательщика, а также о текущем состоянии его счета, в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики, на основании письменного требования налогового органа;

3) открывать счет организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении справки органа налоговой службы о факте налоговой регистрации;

4) исполнять в первоочередном порядке поручения налогоплательщика о переводе денежных средств в бюджет в счет исполнения им налоговых обязательств;

5) направлять в бюджет суммы налога в день совершения операции по снятию денежных средств со счета налогоплательщика;

6) предоставлять в течение 30 календарных дней информацию о списании непогашенного долга с заемщика банка и прекращении права требования долга банком;

7) исполнять в бесспорном и первоочередном порядке налоговые платежные требования, выставляемые органами налоговой службы для погашения налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком.

Банки предстают в налоговых правоотношениях и в качестве источника получения информации о налогоплательщиках. Банки обязаны представлять в срок налоговому органу по его запросу справки по операциям и счетам организаций или граждан-предпринимателей.

О значении банка как особого субъекта налоговых правоотношений говорит и факт выделения в Налоговом кодексе КР статьи 144 «Ответственность банков». Невыполнение обязанностей, предписанных налоговым кодексом, грозит банку налоговой санкцией. Тем не менее в Налоговом кодексе банки не названы в числе участников налоговых правоотношений.

§ 4. Налоговые консультанты: права и обязанности

В современных условиях налоговое законодательство предусматривает институт налогового представительства и консультирования, который позволяет обеспечивать квалифицированное предоставление правовой помощи налогоплательщикам при решении налоговых вопросов, начиная от частных консультаций и заканчивая защитой их прав и законных интересов в суде и налоговых органах, что соответствует европейской и мировой практике. Налоговые консультанты в этом случае играют значительную роль как лица, обладающие специальными знаниями и навыками.

Для населения большинства западных стран обращение к консультанту по налогам и сборам – дело привычное. В Германии, Австрии, Англии, Австралии профессионалы высокой категории помогают разбираться в тонкостях государственного налогообложения как юридическим, так и физическим лицам.

Важной и широкомасштабной представляется целенаправленная работа по правовому воспитанию налогоплательщиков. На первом плане должны быть информационная, просветительская работа с налогоплательщиками, формирование налоговой культуры и дисциплины. Во многих странах мира такая работа проводится на высоком уровне, причем в таких странах обучение налоговому законодательству, а также налоговое просвещение и налоговое консультирование осуществляются за счет государственного бюджета. Кроме того, создаются государственные и общественные службы, занимающиеся налоговым консультированием¹.

Цель налогового консультирования – оказание помощи гражданам и юридическим лицам в правильном и законном начислении и

¹ Андреев Е.П. Роль и значение налогового консультирования в современных условиях. Ч. 2 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nalog-i.ru/kons6.html>

уплате налогов, выполнении своих налоговых обязательств в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики, оказание квалифицированной профессиональной помощи и представительство в судах, правоохранительных, налоговых органах.

Налоговые консультанты при осуществлении своих полномочий имеют **право**:

1) консультировать своих клиентов (доверителей) по налоговым вопросам в пределах данного им поручения, оказывать помощь при ведении бухгалтерского учета и отчетности, составлении документов для налогообложения;

2) предъявлять от имени и по поручению своего клиента (доверителя) требования о возврате излишне уплаченных им сумм налогов, возмещении причиненного ущерба со стороны должностных лиц налоговой службы;

3) осуществлять представительство от имени и по поручению клиента (доверителя) в суде, налоговой службе, финансовой полиции, других правоохранительных органах по вопросам налогообложения;

4) участвовать в суде, в правоохранительных и других органах в качестве независимого эксперта по спорам о налогообложении.

Задача налогового консультанта – на основе представленной ему информации по поручению и (или) от имени клиента (доверителя) оказать помощь при начислении и уплате налогов в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики. Деятельность налоговых консультантов основывается на принципах этических и профессиональных норм налогового консультанта и ответственности за нарушение этих норм. К этическим и профессиональным нормам относятся профессиональная подготовленность, независимость, честность, объективность, соблюдение Налогового кодекса Кыргызской Республики и других законов, не противоречащих Конституции Кыргызской Республики.

Налоговыми консультантами могут являться:

1) физические лица, получившие квалификационный сертификат налогового консультанта;

2) юридическое лицо, руководитель которого получил квалификационный сертификат налогового консультанта и в составе которого работают не менее трех физических лиц, получивших квалификационный сертификат налогового консультанта;

3) лица, получившие лицензии на аудиторскую или адвокатскую деятельность, и физические лица, получившие квалификационный сертификат налогового консультанта;

4) аудиторские организации и юридические лица, получившие лицензии на аудиторскую деятельность.

Занятие деятельностью налогового консультанта без квалификационного сертификата влечет за собой административную и уголовную ответственность согласно законодательству Кыргызской Республики. Налоговые консультанты вправе использовать наименование профессии «налоговый консультант» в своей профессиональной деятельности. Аудиторы и юристы, являющиеся налоговыми консультантами, вправе использовать название своих профессий наряду с названием «налоговый консультант». Налоговые консультанты независимы от государственных органов, своих клиентов (доверителей), третьих лиц. Налоговые консультанты вправе привлекать к работе других налоговых консультантов, экспертов, вспомогательный персонал, за работу которых они несут ответственность перед клиентом (доверителем).

Деятельность налоговых консультантов должна осуществляться:

1) либо в качестве зарегистрированного физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

2) либо в качестве юридического лица в организационно-правовой форме хозяйственного товарищества или общества.

Налоговые консультанты, их помощники **обязаны** сохранять коммерческую и служебную тайну своих клиентов (доверителей), ставшую им известной в процессе выполнения поручений своих клиентов (доверителей). Налоговые консультанты не могут привлекаться в качестве свидетелей по вопросам, ставшим им известными в процессе выполнения поручений своих клиентов (доверителей).

Налоговый консультант несет персональную **ответственность** за нарушение своих обязанностей в соответствии с законодательством Кыргызской Республики:

1) за непрофессиональное налоговое консультирование, выразившееся в выдаче клиенту (доверителю) неправильной рекомендации, причинившей ему материальный ущерб;

2) за заведомо незаконную консультацию с целью уклонения (сокрытия) клиента (доверителя) от уплаты налогов;

3) за разглашение коммерческой, служебной тайны клиента (доверителя);

4) за другие нарушения, предусмотренные законом КР «О налоговых консультантах».

Привлечение налогового консультанта к ответственности по закону КР «О налоговых консультантах» производится правлением Палаты налоговых консультантов. При обнаружении в действиях налогового консультанта признаков уголовного деяния правление Палаты передает материалы дела в правоохранительные органы. Решение о привлечении налогового консультанта к ответственности может быть обжаловано им в суде.

Тема 4. НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО И ЕГО ИСПОЛНЕНИЕ. ЗАЧЕТ И ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ НАЛОГОВ

§ 1. Правовые основы налогового обязательства. Основания возникновения, изменения и прекращения налогового обязательства

Создание эффективной налоговой системы – одна из главных задач для всех государств. Серьезнейшая проблема, стоящая на пути этой задачи, – неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов и сборов. Следствие этого – неполнота поступлений в бюджет.

Налоговое обязательство является одним из институтов налогового права, призванного регулировать налоговые правоотношения по исполнению обязательств налогоплательщиков. Налоговая обязанность представляет собой конституционную обязанность граждан своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги в пользу государства. Правовые основы налогового обязательства регулируются Налоговым кодексом КР, а также Положением «О порядке возникновения, изменения, исполнения и прекращения налогового обязательства, а также взыскания налоговых платежей, изъятия имущества налогоплательщика, реализация изъятых имущества и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате суммы налоговой задолженности», утвержденным приказом ГКНС КР от 12.12.08 № 113.

Налоговое законодательство связывает возникновение налоговой обязанности со следующими обстоятельствами:

- во-первых, наличие объекта конкретного налога или отчисления;
- во-вторых, наличие непосредственной связи между этим объектом и субъектом (налогоплательщиком). И именно с наличием этой непосредственной связи налоговое законодательство связывает возникновение налоговой обязанности. Например, у физического лица арендные отношения не порождают уплату земельного налога, а порождают только отношения, которые являются отношениями собственности по уплате налога. Это как раз пример того, что между объектом и субъектом должна быть связь, которая порождает налоговые отношения, и у каждого налога эта связь будет специфическая;
- наконец, третье обстоятельство – это наступление срока уплаты сбора или налога.

При наличии трех обстоятельств, существующих одновременно, возникает налоговая обязанность по уплате конкретного налога.

Налоговым обязательством является обязанность налогоплательщика уплатить налог при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством.

Налоговое законодательство связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога. Фактически налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога отдельно, поскольку момент возникновения обязанности по уплате налога и сроки её реализации определяются по-разному.

Здесь важным является именно конкретный налог. Любое физическое или юридическое лицо может быть потенциальным налогоплательщиком. Однако в некоторых ситуациях эти лица могут быть освобождены от уплаты налогов. Например, *с момента приобретения движимого или недвижимого имущества, даже если собственник и не использует его лично, возникает обязанность уплачивать соответствующие налоги.*

Налоговое **обязательство возникает** в связи с появлением объекта налогообложения у субъекта, при этом объектом налогового обязательства являются доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности, имущества и другие объекты, с наличием которых у налогоплательщика возникает обязательство.

Исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно или иным третьим лицом в случаях, предусмотренных законодательством.

Налоговая обязанность является реализацией конституционно установленной меры должного поведения по уплате налогов.

Государство посредством уполномоченного органа имеет право требовать от налогоплательщика исполнения его налоговых обязательств в полном объеме, а в случае ненадлежащего их исполнения применять способы их обеспечения, включая меры принудительного исполнения согласно установленному законом порядку.

Исполнение обязанности по уплате налогов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика. Налоговая обязанность включает комплекс мер должного поведения налогоплательщиков:

1) вставать на учёт в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК КР;

2) платить законно установленные налоги;

3) вести в установленном порядке учёт своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в налоговый орган по месту учёта в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам и отчислениям, которые они обязаны уплачивать;

5) обязанность уплачивать пени и штрафы в случае неисполнения налогового обязательства.

Исполнение налогового обязательства может осуществляться путем внесения наличных денежных средств и/или перечислением денежных средств через банк в безналичном порядке в счет уплаты всей причитающейся суммы налога.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога. Содержание налоговой обязанности составляют императивные способы – требования государства об уплате налогов и сборов. Однако механизм реализации исполнения налоговой обязанности допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства. При этом налогоплательщик имеет право исполнить налоговое обязательство, уплатив всю сумму налога сразу или по частям.

Налоговый кодекс не допускает отказа от исполнения налогового обязательства или изменения порядка его исполнения, если иное не будет установлено законом. В случае привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения,

налогоплательщик не освобождается от исполнения налогового обязательства.

Юридический факт, лежащий в основе обязанности по уплате некоторых налогов, состоит не только из материальных, но из процессуальных обстоятельств. Так, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Исчисление суммы налогов, удерживаемых у источника выплаты, осуществляется налоговым агентом. Обязанность по исчислению суммы отдельных видов налогов может быть возложена на налоговый орган или на уполномоченный орган. Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется на основании налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Следовательно, основанием возникновения налоговой обязанности служит налоговая база.

Добровольное исполнение налоговой обязанности является основным способом уплаты налогов. В то время как принудительное исполнение считается дополнительным способом, который возникает только в том случае, когда налогоплательщик не реализует добровольный порядок уплаты. Эта последовательность считается немаловажной, поскольку если налогоплательщику не предоставлена возможность добровольно уплатить налог, а сразу используется принудительный способ, это является нарушением Налогового кодекса.

Налоговая обязанность добровольно исполняется в установленные сроки, но возможно и досрочное ее исполнение.

Добровольная уплата налога может осуществляться как полностью, так и частично. Речь не идет об авансовых платежах, а о том, что налог платят частично, до наступления срока уплаты налога. Для физического лица это важно, потому что он может выполнить налоговую обязанность, разделив уплату на несколько частей.

Уплата налогов может осуществляться как в наличной, так и в безналичной форме.

В случае различных **форм реорганизации** налогоплательщика юридического лица он обязан письменно уведомить об этом орган налоговой службы. Налоговое обязательство реорганизованной организации исполняется правопреемником, независимо от того, были известны или нет правопреемнику факты и/или обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства реорганизованной организацией.

При **слиянии нескольких организаций** их правопреемником в части исполнения налогового обязательства признается организация, возникшая в результате такого слияния. При **присоединении** одной организации к другой организации правопреемником присоединенной организации в части исполнения налогового обязательства признается организация, присоединившая ее.

При **разделении организации** возникшие в результате этого новые организации признаются правопреемниками реорганизованной организации в части исполнения налогового обязательства согласно разделительному балансу.

При **выделении из состава организации** одной или нескольких организаций по отношению к реорганизованной организации в части исполнения ее налогового обязательства правопреемства не возникает, если иное не установлено передаточным актом.

При **преобразовании организации** правопреемником признается вновь возникшая организация.

Реорганизация организации не является основанием для изменения правопреемниками сроков исполнения налогового обязательства. Сумма налогов, излишне уплаченная организацией до ее реорганизации, подлежит зачету органом налоговой службы в счет погашения налоговой задолженности реорганизуемой организации.

Если у реорганизуемой организации отсутствует налоговая задолженность, излишне уплаченная сумма налогов подлежит возврату ее правопреемникам или зачитывается им в счет исполнения налогового обязательства.

Налоговое обязательство **ликвидируемой платежеспособной организации** исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств этой организации, в том числе полученных от реализации имущества организации, в порядке очередности, установленной Гражданским кодексом Кыргызской Республики.

Если ликвидируемая организация не имеет денежных средств или имеет их в количестве, недостаточном для погашения налоговой задолженности в полном объеме, в этом случае:

1) организация может быть ликвидирована только в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики о банкротстве. В этом случае орган налоговой службы может инициировать процесс банкротства данной организации;

2) налоговая задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в случае, пределах и по-

рядке, установленных гражданским законодательством Кыргызской Республики.

Исполнение налогового обязательства неплатежеспособной организации, признанной или объявленной банкротом, производится в соответствии с законодательством Кыргызской Республики о банкротстве с учетом особенностей, установленных Налоговым кодексом Кыргызской Республики. Начисление налогового обязательства прекращается со дня принятия решения о признании или объявлении неплатежеспособной организации банкротом.

В случае **смерти физического лица** или объявления его судом умершим, нотариус, орган по регистрации актов гражданского состояния, суд обязаны уведомить орган налоговой службы по месту открытия наследства в течение шести месяцев со дня открытия наследства. Орган налоговой службы в течение пяти дней со дня получения уведомления об открытии наследства обязан сообщить нотариусу по месту открытия наследства и наследнику о наличии налоговой задолженности умершего физического лица. При этом орган налоговой службы вправе предъявить свои требования, вытекающие из налогового обязательства умершего физического лица, к исполнителю завещания (управляющему наследством) или к наследникам.

Налоговое обязательство умершего физического лица исполняется его наследником, принявшим наследуемое имущество умершего, в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве не позднее шести месяцев со дня принятия наследства. При этом правопреемства по исполнению наследником обязанности по уплате налоговых санкций, причитающихся с умершего физического лица за совершенное налоговое правонарушение, не возникает. В случае отсутствия наследника или при отказе наследника от принятия наследства, а также в случае, когда величина налоговой задолженности умершего физического лица превышает стоимость наследуемого имущества, непогашенная сумма налоговой задолженности признается безнадежным долгом.

Налоговое обязательство безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица исполняется опекуном, попечителем или управляющим, осуществляющим доверительное управление имуществом, за счет имущества физического лица не позднее шести месяцев со дня признания судом физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным. Исполнение налогового обя-

зательства осуществляется независимо от привлечения к ответственности за налоговое правонарушение.

Погашение налоговой задолженности в отношении каждого налога производится в следующем порядке:

- 1) сумма налога;
- 2) проценты по сумме неоплаченного в срок налога;
- 3) начисленная пеня по сумме неоплаченного в срок налога;
- 4) начисленные налоговые санкции.

Погашение налоговой задолженности производится в порядке очередности ее возникновения.

Срок исковой давности по налоговому обязательству устанавливается в шесть лет со дня:

- 1) окончания налогового периода по налогу;
- 2) прекращения действия отсрочки или рассрочки, в случае неуплаты отсроченной или рассроченной суммы налоговой задолженности;
- 3) вручения налогоплательщику уведомления по налоговому обязательству, возникшему в результате проведения налоговой проверки.

Если налогоплательщик неправильно исчислил или исполнил налоговое обязательство, то в течение срока исковой давности:

- 1) налогоплательщик имеет право по своей инициативе внести соответствующее исправление;
- 2) орган налоговой службы имеет право увеличить или уменьшить начисленную сумму налогов, а также взыскать начисленную сумму налога.

Прерывание срока исковой давности по налоговым обязательствам регулируется в соответствии с гражданским законодательством Кыргызской Республики.

Органы налоговой службы обязаны требовать от налогоплательщика исполнения его налогового обязательства. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства органы налоговой службы имеют право применять различные способы по его обеспечению и меры принудительного исполнения налогового обязательства в порядке, установленном Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

Исполнение налогового обязательства обусловлено сроками его осуществления. Налоговое обязательство **исполняется в установленные сроки**. Срок уплаты налога является одним из обяза-

тельных элементов налогообложения и должен быть определен по каждому налогу индивидуально. Нарушение срока уплаты налога влечёт начисление пени. При расчете налоговой базы налоговым органом налоговая обязанность возникает при направлении налоговой службой уведомления о необходимости исполнения налогового обязательства.

Налоговым уведомлением признается письменное требование органа налоговой службы об исполнении налогового обязательства налогоплательщиком. Уведомление направляется налогоплательщику, как правило, в отношении имущества налогоплательщика, земельного налога, налога на доходы физических лиц. Уведомление также может быть отправлено в случае:

- а) начисленной или уменьшенной суммы налогового обязательства, процентов, пени и налоговых санкций;
- б) обеспечения исполнения, невыполненного в срок налогового обязательства.

Правоотношения по уплате в подобных случаях возникают на основании фактического состава, важными частями которого выступают налоговая база и нормативный акт налоговой службы.

Немаловажным фактом в налоговом обязательстве является дата исполнения налогового обязательства. Так, согласно ст.60 НК КР, датой исполнения налогового обязательства является:

- 1) день сдачи платежного поручения банку на перечисление причитающихся сумм налога при наличии на счете налогоплательщика средств, достаточных для исполнения этого платежного поручения в полном объеме, в том случае, если денежные средства поступили в бюджет;
- 2) день исполнения банком платежного поручения на перечисление причитающихся сумм налога, ранее не исполненного по причине отсутствия на счете налогоплательщика средств, достаточных для исполнения этого платежного поручения в полном объеме, в том случае, если денежные средства поступили в бюджет;
- 3) день внесения для перечисления причитающихся сумм налога наличных денежных средств в банк или орган налоговой службы;
- 4) день принятия органом налоговой службы решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов в счет налоговой задолженности и/или в счет исполнения предстоящего налогового обязательства.

При этом Налоговое обязательство **не признается исполненным в срок**:

1) в случае, если денежные средства не поступили в бюджет в срок, установленный налоговым законодательством Кыргызской Республики, за исключением случаев, перечисленных выше по исполнению налогового обязательства;

2) в случае отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога;

3) в случае возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога;

4) если на день предъявления налогоплательщиком в банк платежного поручения на перечисление суммы налога этот налогоплательщик имеет иные предъявленные и неисполненные денежные требования, которые в соответствии с законодательством Кыргызской Республики исполняются во внеочередном либо в первоочередном порядке и на счете налогоплательщика не имеется достаточных денежных средств для удовлетворения всех денежных требований;

5) в случае отзыва налогоплательщиком внесенных для перечисления причитающихся сумм налога наличных денежных средств.

Налоговое законодательство допускает изменение срока исполнения налогового обязательства, а также погашения налоговой задолженности. Так, согласно НК КР, **изменением срока исполнения налогового обязательства, а также погашения налоговой задолженности** признается перенос установленного срока уплаты суммы налоговой задолженности на более поздний срок.

Изменение срока уплаты суммы налоговой задолженности осуществляется в форме отсрочки и/или рассрочки. Изменение срока уплаты суммы налоговой задолженности производится исключительно под банковскую гарантию. Однако срок уплаты суммы налоговой задолженности не может быть изменен, если в отношении налогоплательщика, претендующего на такое изменение, имеются документальные основания полагать, что этот налогоплательщик воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо этот налогоплательщик собирается выехать за пределы Кыргызской Республики на постоянное место жительства. При отмене вынесенного решения орган налоговой службы в трехдневный срок письменно уведомляет налогоплательщика.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты суммы налоговой задолженности (далее – уполномоченные органы), являются:

1) налоговый орган – на сумму не более 100 000 сомов;

2) уполномоченный налоговый орган – на сумму 100 000 сомов и более.

Отсрочка или рассрочка по уплате суммы налоговой задолженности представляет собой изменение срока ее уплаты при наличии оснований, предусмотренных Налоговым кодексом Кыргызской Республики, на срок от одного месяца до трех лет с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы налоговой задолженности (далее – отсрочка) и/или поэтапной уплаты налогоплательщиком суммы налоговой задолженности (далее – рассрочка).

Законодатель четко определил обстоятельства, по которым отсрочка или рассрочка может быть предоставлена налогоплательщику по его заявлению в отношении суммы налоговой задолженности, образовавшейся и не погашаемой налогоплательщиком по одной из следующих причин:

1) причинения этому налогоплательщику ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки этому налогоплательщику финансирования или оплаты из бюджета за поставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги этим налогоплательщиком;

3) если финансовое или имущественное положение налогоплательщика исключает возможность единовременной уплаты суммы налоговой задолженности, предоставление отсрочки и/или рассрочки будет способствовать исполнению налогового обязательства. При этом отсрочка и/или рассрочка могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Для продления срока уплаты налога налогоплательщик должен представить в налоговый орган доказательства того, что в перспективе налог будет уплачен. К заявлению налогоплательщика в обязательном порядке должны быть приложены следующие документы:

- банковская гарантия;
- документ, подтверждающий причинение налогоплательщику ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы;
- документ, подтверждающий задержку налогоплательщику финансирования или оплаты из бюджета за поставленные товары, выполненные работы и оказанные услуги этим налогоплательщиком;

- договор о предоставлении отсрочки (рассрочки) в трех экземплярах, заключение о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налогов по месту регистрации налогоплательщика;
- копия бухгалтерского баланса на последнюю отчетную дату;
- расшифровка дебиторской задолженности по датам образования;
- копия Учредительного договора юридического лица;
- копия Устава, зарегистрированная в установленном законодательством порядке;
- расчеты по производству (оказание услуг), реализации и прибыли в произвольной форме.
- акт сверки по полученным ссудам и банковским кредитам.

Кроме того, налогоплательщик может представить в комиссию по продлению срока уплаты платежей создаваемые Налоговыми органами договора (контракты) по производству и реализации продукции и другие документы, подтверждающие финансовое состояние предприятия. Если налогоплательщик до продления срока уплаты платежей имеет задолженность по бюджетной ссуде, кредитам банка или получил технический кредит, то к договору могут быть приложены копии этих документов.

Физические лица для продления срока уплаты налога наряду с расчетами и другими данными, подтверждающими его платежеспособность, представляют копию регистрационных документов в государственных органах как частного предпринимателя и паспортные данные.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки или об отказе в их предоставлении принимается уполномоченным органом в течение 30 календарных дней со дня получения заявления налогоплательщика. В период рассмотрения заявления налогоплательщика налоговыми органами приостанавливаются меры принудительного взыскания налоговой задолженности. Действие отсрочки и/или рассрочки прекращается по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо в иных случаях, установленных НК КР. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется налогоплательщику уполномоченным органом, принявшим это решение, не позднее трех рабочих дней со дня принятия решения в порядке, установленном НК КР. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным на дату, указанную в квитанции о вручении заказного письма или отказа в его получении.

Основанием для **прекращения налогового обязательства** является наступление одного из следующих обстоятельств:

- 1) надлежащее исполнение налогового обязательства и уплата недоимки, процентов, пени и налоговых санкций;
- 2) истечение срока исковой давности по налоговому обязательству, установленное Налоговым кодексом КР;
- 3) признание налогоплательщика банкротом;
- 4) смерть физического лица в случае отсутствия правопреемника или наследника;
- 5) признание физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным в случае отсутствия или недостаточности его имущества.

§ 2. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства

Налоговым кодексом КР предусмотрены способы исполнения налогового обязательства и погашения налоговой задолженности. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов состоят в возложении на налогоплательщика дополнительной обязанности в том случае, если исполнение налоговой обязанности выполнено не полностью, в возложении такой обязанности на третье лицо или в исполнении налоговой обязанности за счет стоимости ранее зарезервированного имущества.

Способы исполнения налогового обязательства:

- 1) начисление пени;
- 2) банковская гарантия;
- 3) депозит налогоплательщика;
- 4) взыскание задолженности, признанной налогоплательщиком, за счет наличных денежных средств и/или денежных средств со счетов налогоплательщика и/или третьих лиц.

Пеней признается денежная сумма (в процентах), которую должен выплатить налогоплательщик в случае неисполнения или просрочки исполнения налогового обязательства. Общая сумма начисленной пени не может превышать 100% размера суммы недоимки налогоплательщика. Сумма пени начисляется в размере, равном 0,09% размера недоимки за каждый день просрочки. Сумма пени начисляется и уплачивается независимо от применения мер прину-

дительного исполнения налогового обязательства, а также иных мер ответственности за налоговое правонарушение.

Банковской гарантией является обязательство банка перед органом налоговой службы исполнить обязанность налогоплательщика по уплате суммы налоговой задолженности в соответствии с условиями банковской гарантии. К правоотношениям, возникающим при выдаче банковской гарантии в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате суммы налоговой задолженности, применяются положения гражданского законодательства Кыргызской Республики.

Депозит налогоплательщика. Налогоплательщик может внести денежные средства на специальный счет налоговой службы для исполнения налогового обязательства, при этом орган налоговой службы принявший депозит в подтверждение, выдает налогоплательщику справку.

Орган налоговой службы имеет право распоряжаться суммами, хранящимися на депозитном счете, только в случаях, на условиях и в сроки, предусмотренные в решении органа налоговой службы, принявшего депозит налогоплательщика.

Налоговой задолженностью, признанной налогоплательщиком, считается непогашенная сумма налоговой задолженности:

- указанная налогоплательщиком в налоговой отчетности;
- начисленная по акту налоговой проверки, с которым налогоплательщик ознакомился, подписал и не оспорил;
- начисленная по акту налоговой проверки, в отношении которого имеется решение суда об ее уплате, вступившее в законную силу.

В случае неуплаты или неполной уплаты суммы налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, налоговый орган имеет право в беспорядном порядке взыскивать денежные средства налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя без их согласия на взыскание и направлять взысканные средства в счет уплаты суммы такой задолженности.

Взыскание денежных средств в счет уплаты суммы налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, со счетов налогоплательщика производится путем выставления в банк налогового платежного требования (НПТ). НПТ исполняется банком путем списания денежных средств (включая валютный) со счетов налогоплательщика в счет уплаты его налоговой задолженности не позднее одного операционного дня, следующего за днем по-

ступления в банк НПТ. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в день получения банком НПТ такое требование исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета, не позднее одного операционного дня после каждого такого поступления. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке налоговый орган имеет право на основании предписания взыскать налоговую задолженность, признанную налогоплательщиком, за счет наличных денежных средств по акту о взыскании наличных денежных средств. В случае недостаточности или отсутствия денежных средств у налогоплательщика налоговый орган имеет право в пределах налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, взыскивать наличные денежные средства со счетов третьих лиц при наличии документально подтвержденной задолженности третьего лица перед налогоплательщиком на основании акта сверки взаиморасчетов между налогоплательщиком и третьим лицом в беспорядном порядке.

При наступлении события, в результате которого у налогоплательщика не возникли налоговые обязательства, а также в случаях, когда налоговое обязательство меньше, чем сумма внесенного депозита, уплаченные денежные средства или их остаток подлежат возврату налогоплательщику или, по желанию налогоплательщика, зачету в счет исполнения обязательств по другим налогам или обеспечения исполнения налоговых обязательств будущих периодов.

Неисполнение своевременного налогового обязательства налогоплательщиками является основанием для налоговой службы требования об уплате причитающегося налога. Если налогоплательщику было своевременно вручено уведомление об обеспечении исполнения невыполненного в срок налогового обязательства, признанного налогоплательщиком, за счет наличных денежных средств и/или денежных средств со счетов налогоплательщика и/или третьих лиц и налогоплательщик не исполнил данное уведомление в течение 15 календарных дней со дня вручения соответствующего уведомления или не обжаловал такое уведомление в установленном законом порядке, то к нему применяются следующие меры:

В случае неуплаты или неполной уплаты суммы налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, налоговая служба имеет право в беспорядном порядке взыскивать денежные средства налогоплательщика – организации или индивидуального предпри-

нимателя – без их согласия на взыскание и направлять взысканные средства в счет уплаты суммы такой задолженности. Такой порядок со счетов налогоплательщика производится путем выставления в банк налогового платежного требования.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в день получения банком налогового платежного требования такое требование исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета, не позднее одного операционного дня после каждого такого поступления. В случае недостаточности или отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика в банке, налоговая служба имеет право на основании предписания взыскать налоговую задолженность, признанную налогоплательщиком, за счет наличных денежных средств по акту о взыскании наличных денежных средств по форме, утверждаемой уполномоченным налоговым органом. При этом передача в суд искового заявления на налогоплательщика является крайней мерой и допускается при невозможности взыскания задолженности путем выставления Налогового платежного требования к банковским счетам налогоплательщика из-за отсутствия или недостаточности на них средств, а также отсутствия наличных денежных средств в кассе(ах).

Налоговая служба также имеет право обратиться в суд с иском об ограничении в распоряжении имущества и/или о взыскании налога за счет имущества данного налогоплательщика в пределах суммы, указанной в уведомлении об уплате налоговой задолженности. Обращение в суд производится в соответствии с порядком, предусмотренным Гражданским процессуальным кодексом Кыргызской Республики. При подаче иска налоговая служба имеет право направить третьему лицу налогоплательщика, в том числе дебитору, работодателю, банку либо другой организации, уведомление с требованием прекратить денежные выплаты в адрес или по поручению налогоплательщика, имеющего налоговую задолженность. При этом взыскание за счет имущества налогоплательщика – физического лица не производится в отношении:

- 1) основных средств в размере до 100 000 сомов;
- 2) имущества, не имеющего отношения к экономической деятельности и предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи по перечню, определяемому Правительством Кыргызской Республики.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика обязанность по уплате налога считается исполненной со дня его реализации и погашения налоговой задолженности за счет вырученных сумм. В случае реализации имущества, на которое ранее был наложен арест, пеня за несвоевременное перечисление налога и налоговые санкции не начисляются со дня наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджет.

Изъятие имущества производится в принудительном порядке. Налоговый орган уполномочен реализовать имущество собственника, изъятое, конфискованное по решению суда, а также может передать изъятие имущества и его реализацию судебным исполнителям.

Имущество, изъятое у налогоплательщика, по своему содержанию и назначению подразделяется на:

- 1) продовольственные товары, в том числе скоропортящиеся продукты;
- 2) непродовольственные товары;
- 3) недвижимое имущество;
- 4) сырье и материалы;
- 5) ценные бумаги (акции, облигации, казначейские векселя и другие);
- 6) другое имущество, которое в соответствии с Гражданским кодексом Кыргызской Республики может свободно отчуждаться.

При добровольной передаче ликвидного имущества налоговым органам необходимо соответствующее письменное согласие налогоплательщика (собственника). В этом случае ликвидное имущество передается налоговому органу на основании акта приема-передачи. Изымаемое имущество перечисляется в акте с указанием наименования, меры, веса, количества, цены, суммы и других индивидуальных признаков. Оценка изъятых имущества производится применительно к среднерыночным ценам на момент изъятия и является неокончательной. При изъятии вместе с имуществом, изымается и вся техническая документация на изымаемое имущество. Изъятые имущество, кроме недвижимости, должно быть упаковано и опечатано на месте изъятия. Изъятые имущество (товары) возвращается налогоплательщику, если последний уплатил сумму налогов в полном объеме, включая проценты и штрафные санкции, а также возместил все затраты, связанные с изъятием и конфискацией до того, как была произведена реализация изъятых имущества (товара).

§ 3. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов

Процедура зачета и возврата излишне уплаченной суммы законодательно регулируется Налоговым кодексом КР, а также Положением «О порядке зачета и возврата излишне уплаченной суммы налога», утвержденным приказом ГКНС КР от 19 февраля 2009 г. № 34.

В налоговых правоотношениях по исполнению налоговой обязанности происходят случаи переплаты налога в бюджет. Наиболее распространенная ситуация, когда организация, которая сама рассчитывает и сама уплачивает, ошиблась, неправильно исчислила и переплатила налог.

Другой случай – неправильное исчисление и взыскание сумм налога налоговым органом в рамках принудительного исполнения налоговой обязанности.

Есть и другие ситуации кроме тех, которые предусмотрены НК КР. Например, налогоплательщик имеет право на льготу, но не пользуется ей. В любой момент он может создать факт переплаты налога, подав заявление о том, что у него имеется льгота, и таким образом, ему будет производиться зачет или возврат по правилам.

Излишне **уплаченной суммой налога**, а также процентов, пени и налоговых санкций признается положительная разница между суммой налога, а также процентов, пени и налоговых санкций, уплаченных налогоплательщиком в бюджет, и суммой налога, а также процентов, пени и налоговых санкций, подлежащей к уплате в бюджет, за исключением суммы превышения по налогу на добавленную стоимость.

Возвратом является выплата суммы излишне уплаченного налога на банковский счет налогоплательщика. **Зачет** определяется как отнесение излишне уплаченной суммы налога в счет уплаты других налогов. **Задолженность по налогам** представляет собой задолженность, включающую задолженность по основной сумме налога, процентам, пени и налоговым санкциям по налогу.

Излишне уплаченная сумма налога, а также процентов, пени и налоговых санкций зачитывается в счет погашения налоговой задолженности налогоплательщика в следующем порядке:

1) в счет погашения процентов, пени и налоговых санкций по данному виду налога;

2) в счет погашения недоимки по другим видам налогов;

3) в счет погашения процентов, пени и налоговых санкций по другим видам налогов.

В случае наличия у налогоплательщика неисполненного обязательства и возникновения неисполненного налогового обязательства по другим налогам зачет излишне уплаченной суммы налога в счет неисполненного налогового обязательства производится налоговым органом самостоятельно на дату возникновения неисполненного налогового обязательства; налогоплательщика извещают об этом в течение 10 календарных дней со дня проведения зачета.

Факт переплаты может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговой службой. При установлении факта переплаты зачет излишне уплаченных денежных сумм осуществляется либо по письменному заявлению налогоплательщика либо на основании решения, вынесенного налоговой службой по собственной инициативе.

Если у налогоплательщика не имеется задолженностей перед бюджетной системой или внебюджетными фондами, то переплаченная денежная сумма подлежит возврату.

Механизм возврата излишне взысканных налоговых сумм предусматривает административный и судебные способы. Обратиться в налоговую службу с заявлением о возврате суммы налога налогоплательщик имеет право не позднее шести лет со дня возникновения суммы переплаты. При этом возврат излишне уплаченной суммы налога производится налоговым органом по месту регистрации налогоплательщика или по месту уплаты в течение 40 календарных дней со дня поступления заявления о возврате. Установленный срок является пресекательным, поскольку по истечении этого срока налогоплательщик лишается права возврата переплаченных платежей в административном порядке. Дальнейшая защита имущественного права налогоплательщика относительно возврата излишне взысканного налога осуществляется в судебном порядке.

Для выяснения достоверности образования излишне уплаченной суммы налога налоговый орган обязан изучить следующие документы:

- налоговые расчеты, отчеты и декларации по налогам, по которым образовалась излишне уплаченная сумма налога;
- копии документов, подтверждающих факт уплаты налогов в государственный бюджет.

Налоговый орган также обязан определить соответствие уплаченных в бюджет сумм налогов с данными карточки лицевого счета

налогоплательщика. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в национальной валюте. Излишне уплаченная сумма налога, а также процентов, пени и налоговых санкций налогоплательщика не подлежит зачету в счет погашения налоговой задолженности другого налогоплательщика. Излишне уплаченная сумма налога, а также процентов, пени и налоговых санкций подлежит возврату налогоплательщику по его письменному запросу в случае отсутствия у налогоплательщика неисполненного налогового обязательства.

Налоговая служба обязана рассмотреть письменное обращение налогоплательщика о возврате излишне взысканных сумм. По результатам рассмотрения заявления руководителем (его заместителем) налоговой службы выносится решение. В случае признания налоговым органом факта излишнего взыскания налогов, неправомерно начисленные суммы подлежат возврату налогоплательщику с начислением на них процентов в размере 0,09% за каждый день нарушения срока возврата за счет средств бюджета.

Среди способов защиты прав, свобод и законных интересов граждан, в том числе налогоплательщиков, основным является судебная защита. Налогоплательщик в случае несогласия с решением уполномоченного налогового органа по поданному заявлению (жалобе) вправе обжаловать это решение в судебном порядке.

Действующее законодательство установило, что граждане и юридические лица вправе обращаться в суды за защитой нарушенных прав, в частности, в суды общей юрисдикции, межрайонные суды, которые в зависимости от подведомственности дел (споров) осуществляют судопроизводство.

К действиям должностных лиц, совершенным с нарушением закона, с превышением полномочий, ущемляющим права налогоплательщиков (граждан и других участников), относятся действия, в результате которых:

- а) лицо незаконно лишено возможности полностью или частично осуществлять право, предоставляемое ему законом или другим нормативным актом;
- б) на него возложена какая-либо обязанность.

Тема 5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ. ФОРМЫ И СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

§ 1. Правовые основы организации налогового контроля

В своей работе по налоговому контролю государственная налоговая служба руководствуется определенным перечнем нормативно-правовых актов: Налоговым кодексом КР, положением «О порядке проведения камеральных проверок должностными лицами налоговых органов по соблюдению налогоплательщиками налогового законодательства» от 01.12.2008 г. № 123; Положением «О порядке проведения и оформления материалов рейдового налогового контроля» от 18 декабря 2008 г. № 140; Методическими указаниями «О порядке планирования и определения критериев отбора налогоплательщиков для проведения выездной проверки по соблюдению налогового законодательства Кыргызской Республики уполномоченными должностными лицами Государственного комитета Кыргызской Республики по налогам и сборам» от 31.12.2008 г. № 156; Постановлением Правительства КР «Порядок установления налогового поста» от 5 июня 2009 г. №360 и др.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством учета налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли) и в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом КР, Таможенным кодексом КР (в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу КР) и иными законами и нормативными актами. Налоговые и иные органы, осуществляющие налоговый контроль, действуют в пределах своей компетенции, в соответствии с актами налогового законодательства и иными законами.

Для объективной оценки роли и сущности налогового контроля Ю.А. Крохина предлагает рассматривать это понятие в двух аспектах: широком и узком.

В широком аспекте налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осу-

ществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность и соблюдение государственных и фискальных интересов.

В узком аспекте налоговый контроль – это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.¹

Объектами налогового контроля являются: движение денежных средств в процессе аккумуляирования денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Субъектами налогового контроля являются уполномоченные органы – органы исполнительной власти и органы местного самоуправления, уполномоченные законами Кыргызской Республики на осуществление проверок: государственная налоговая служба КР и ее структурные подразделения, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, финансовая полиция.

Подконтрольные субъекты – это юридические и физические лица (резиденты и нерезиденты), обязанностью которых является уплата налогов, сборов и отчислений в соответствующие бюджетные и внебюджетные фонды.

Непосредственным **предметом контроля** комитета являются:

- правильность исчисления налогов;
- полнота уплаты налогов;
- своевременность уплаты налогов.

Специфика вопросов, решаемых органами государственной исполнительной власти, отнесенных к их ведению, предопределяет содержание их деятельности и функции управления. Действующее налоговое законодательство закрепляет обязанность субъектов налогообложения вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки. Однако исполнение этой обязанности пока оставляет желать лучшего. Стало нормой уклонение от налоговой повинности легальными способами (когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующих правовых норм) и нелегальными, т. е. запрещенными законом.

В связи с этим перед налоговыми органами стоит серьезная проблема – контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов.

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М.: Норма, 2007. С. 316.

Экономическая безопасность выражается не только в защищенности национальных интересов государства, но и в готовности и способности институтов власти создавать механизмы реализации и защиты национальных интересов развития экономики, поддержания социально-политической стабильности общества. Необходимо обратить внимание на то, что налоги для государства выступают не только в качестве ресурсного фактора и инструмента воздействия на экономические и социальные процессы, то есть способствуют обеспечению экономической безопасности, но и отражают зависимость государства от отдельных налогоплательщиков.

Налоговый контроль, являясь одной из основных функций государства, способствует успешной реализации налоговой политики, повышению собираемости налогов в бюджетную систему, помогает вскрыть нарушения налоговой дисциплины. Эффективность налогового контроля во многом определяет уровень финансовой безопасности, так как наличие достаточных средств в бюджете дает возможность органам власти обеспечить безопасность страны.

Функциями налоговых органов в сфере контроля также наделены таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов.

Налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению надлежащего исполнения обязанными лицами норм налогового законодательства.

Цель налогового контроля – обеспечение законности и эффективности налогообложения.

Таким образом, посредством контроля проверяется законность и целесообразность осуществляемой деятельности, своевременность уплаты налогов и других платежей в бюджет Кыргызской Республики, а также выявляются причины нарушений налогового законодательства и их виновники.

§ 2. Формы и методы налогового контроля

Правильно организованный налоговый контроль требует, с одной стороны, широких полномочий налоговой службы в части доступа к соответствующей информации, а с другой — уважения к налогоплательщику и недопустимости причинения неправомерного вреда налогоплательщику.

Формы налогового контроля представляют собой совокупность средств и способов осуществления контрольной деятельности налоговой службы.

Согласно юридической литературе, налоговый контроль можно классифицировать по различным критериям. Так, например, И.А. Цинделиани и Е.Г. Мамилова¹ классифицируют налоговый контроль следующим образом:

- а) по временному критерию;
- б) по субъектному критерию;
- в) по месту проведения; (в зависимости от подведомственности и подчиненности);
- г) в зависимости от характеристики контролируемых органов;
- д) в зависимости от объема контролируемой деятельности;
- е) в зависимости от используемых методов и приемов проверки документов;
- ж) в зависимости от плана проведения контрольных мероприятий;
- з) в зависимости от стадии осуществления мероприятий налогового контроля.

Контроль подразделяется в зависимости от сроков: – предварительный, оперативный, периодический, последующий.

Предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменении сроков уплаты и т.д.

Оперативный контроль представляет собой проверку, которая осуществляется внутри отчетного месяца (например, за каждую декаду, за каждый день и т.д.) по завершении контролируемого процесса, операции или действия в соответствии с его качественной и количественной характеристикой. Источниками данных для оперативного контроля служат плановая, оперативно-техническая, статистическая и бухгалтерская информация.

Периодический контроль – это проверка за определенный отчетный период по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, производственных, материальных и других отчетов, записям в учетных регистрах, отчетности и другим источникам. Цель данной проверки – установить, соблюдаются ли требования налогового законодательства, правильно, своевременно и це-

¹ Налоговое право России: учебник / И.А. Цинделиани и др. – М.: Эксмо, 2008. С 216.

лесообразно ли совершаются хозяйственные операции и процессы, вскрыть нарушения и недостатки в работе проверяемого субъекта (юридического, физического или должностного) и принять меры к их устранению.

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации. Цель последующего налогового контроля – оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц.

В юридической литературе налоговый контроль подразделяется на следующие виды проверок – **документальный** и **фактический**.

Документальный контроль – это проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентируемому значению определяется на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных). Проще говоря, это проверка, при которой фактический приход товара (полученный товар по документации) должен соответствовать расходу документально.

Документальная проверка также может включать и другие виды проверок: комплексную – проверку исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей; тематическую – проверку исполнения налогового обязательства по отдельному виду налога и другого обязательного платежа в бюджет; встречную – дополнительную проверку, проводимую уполномоченным лицом у субъекта только с целью установления его финансово-хозяйственных отношений с другим проверяемым субъектом.

Фактический контроль – это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания. То есть, товары и вещи проверяемого субъекта должны качественно и количественно соответствовать документальному содержанию.

Налоговая проверка первичных документов и записей в учетных регистрах производится сплошным и выборочным **методами**.

При *сплошном методе* проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета. Сплошной проверке подвергаются в основном кассовые и банковские операции, в том числе по валютным счетам.

При *выборочном методе* проверяется часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев.

В зависимости от места проведения налоговый контроль выделяют – а) выездной – в месте расположения налогоплательщика, б) камеральный – по месту нахождения налогового органа.

В целом налоговый контроль осуществляется в формах регистрационного учета налогоплательщиков; учета объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением; учета поступления платежей в бюджет; налоговых проверок; мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков; проверки соблюдения правил применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью, маркировки отдельных видов подакцизных товаров; соблюдения учета, оценки и реализации имущества, обращенного в собственность государства и др.

При этом мониторинг налогоплательщиков проводится путем применения системы наблюдений за финансово-хозяйственной деятельностью для определения их реальной налогооблагаемой базы и анализа обоснованности формирования себестоимости товаров (работ, услуг), соблюдения финансового законодательства.

Согласно НК КР, налоговый контроль осуществляется в следующих формах:

1) *налоговой регистрации и учетной регистрации налогоплательщика;*

2) *учета поступлений налога в бюджет;*

3) *налоговой проверки;*

4) *рейдового налогового контроля;*

5) *установления налогового поста.*

Налоговой регистрации подлежат все субъекты, которые являются налогоплательщиками.

Налоговая регистрация налогоплательщика производится двумя способами;

1) по инициативе налогоплательщика либо его представителей на основании письменного заявления субъекта о регистрации;

2) на основании официальной информации, представленной органами, взаимодействующими с налоговой службой, о том, что у субъекта возникает обязанность уплачивать налог.

Регистрация налогоплательщика производится в следующие сроки:

1) отечественной организации – не позднее 15 календарных дней со дня государственной регистрации в качестве юридического лица;

2) иностранной организации или индивидуального предпринимателя, зарегистрированного в иностранном государстве, осуществляющего деятельность с образованием постоянного учреждения в Кыргызской Республике, – не позднее 15 календарных дней со дня образования постоянного учреждения;

3) физического лица – гражданина Кыргызской Республики – не позднее 15 календарных дней со дня получения статуса гражданина Кыргызской Республики;

4) физического лица, не являющегося гражданином Кыргызской Республики, – не позднее 15 календарных дней со дня регистрации в органах статистики Кыргызской Республики в качестве индивидуального предпринимателя или приобретателя патента;

5) иностранной организации или физического лица-нерезидента, осуществляющих в Кыргызской Республике деятельность, которая не приводит к возникновению постоянного учреждения, за исключением лиц, имеющих только доходы, облагаемые у источника выплаты дохода в Кыргызской Республике или не подлежащие обложению в Кыргызской Республике, – не позднее дня начала деятельности на территории Кыргызской Республики;

6) иностранной организации или физического лица-нерезидента, владеющих в Кыргызской Республике объектом налогообложения, – в течение 15 календарных дней со дня приобретения объекта налогообложения в Кыргызской Республике;

7) индивидуальных предпринимателей – не позднее 15 календарных дней со дня регистрации в уполномоченном государственном органе.

Местом налоговой регистрации налогоплательщика является:

1) для отечественной организации – место государственной регистрации в качестве юридического лица;

2) для физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя, – место жительства/место регистрации в соответствии с данными паспорта в Кыргызской Республике;

3) для индивидуального предпринимателя – место жительства/место регистрации в соответствии с данными паспорта индивидуального предпринимателя.

Для иностранной организации или физического лица-нерезидента, зарегистрированного в иностранном государстве, дея-

тельность которого приводит к образованию постоянного учреждения в Кыргызской Республике, местом налоговой регистрации является:

- 1) место осуществления деятельности в Кыргызской Республике;
- 2) место государственной учетной регистрации представительства или филиала в органах юстиции Кыргызской Республики;
- 3) место нахождения отечественной организации, представляющей интересы иностранной организации или индивидуального предпринимателя, зарегистрированного в иностранном государстве;
- 4) место жительства физического лица, представляющего интересы иностранной организации или индивидуального предпринимателя, зарегистрированного в иностранном государстве.

Для иностранной организации, деятельность которой не приводит к образованию постоянного учреждения в Кыргызской Республике, местом налоговой регистрации является место осуществления деятельности.

Для иностранной организации или физического лица-нерезидента, владеющих в Кыргызской Республике объектами налогообложения, местом налоговой регистрации является место нахождения или регистрации объекта налогообложения.

В случае изменения места нахождения налогоплательщика или места жительства при обязательной регистрации в другом органе налоговой службы снятие с учета производится органом налоговой службы, в котором он состоял на учете, в течение 15 календарных дней после подачи налогоплательщиком заявления об изменении места нахождения или места жительства.

Налоговая регистрация производится путем присвоения налогоплательщику единого идентификационного налогового номера. После этого налогоплательщику вручается или направляется регистрационная карта налогоплательщика. Идентификационный налоговый номер налогоплательщика должен быть указан в документах, представляемых налогоплательщиком органу налоговой службы, а также в налоговой отчетности налогоплательщика.

Налоговая служба, в ходе контроля за полнотой и правильно-стью исчисления налогов пользуется различными методами и формами налогового контроля. При этом в процессе осуществления налогового контроля работники налоговой службы обязаны соблюдать налоговую, служебную, а также коммерческую тайну как в процессе получения сведений о налогоплательщиках, так и впоследствии, по-

сле увольнения с налоговой службы. Налоговую тайну составляют любые полученные органом налоговой службы или его должностным лицом сведения о налогоплательщике.

§ 3. Налоговые проверки

Налоговая проверка представляет собой основную форму налогового контроля, осуществляемую органами налоговой службой по контролю за надлежащим соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками.

Налоговые проверки подразделяются на следующие виды:

- 1) выездная проверка;
- 2) камеральная проверка.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Выездная проверка подразделяется на следующие виды:

- 1) *плановая* – проверка исполнения налогового обязательства по всем видам налогов;
- 2) *внеплановая* – проверка, осуществляемая в следующих случаях:
 - реорганизация организации, за исключением реорганизации путем преобразования;
 - ликвидация организации;
 - прекращение деятельности индивидуального предпринимателя;
 - получение заявления;
 - получение органами налоговой службы документально подтвержденных сведений, свидетельствующих о том, что у налогоплательщика имеются факты неправильного исчисления налога;

3) *встречная проверка* – проверка, проводимая органами налоговой службы в отношении третьих лиц в случае, если во время налоговой проверки у органа налоговой службы возникает необходимость в проверке, в том числе по запросам от налоговых органов других государств, отдельных документов, непосредственно связан-

ных с операциями, осуществляемыми налогоплательщиком с указанными лицами;

4) *перепроверка* – проверка, осуществляемая органами налоговой службы:

- при получении ими документально подтвержденных сведений, свидетельствующих о том, что у ранее проверенного налогоплательщика имеются факты неправильного исчисления налогов, невыявленные плановой проверкой, и мотивированного заявления должностного лица органа налоговой службы с указанием причин, по которым документы не были проверены ранее;

- при представлении налогоплательщиком уточненной налоговой отчетности за налоговый период, охваченный ранее выездной проверкой.

Плановая проверка проводится не более одного раза после истечения 12 месяцев со дня окончания последней проверки одним из органов налоговой службы в соответствии с планом проверок. План проверок составляется органами налоговой службы на текущий квартал, содержит перечень налогоплательщиков, подлежащих проверке, и утверждается руководителем органа налоговой службы в срок не позднее 15 дней до начала квартала. Плановой проверкой охватывается период не более чем 3 предыдущих календарных года, истекших к началу проведения данной плановой проверки. Остальные виды проверок могут быть проведены за любой период до истечения срока исковой давности по налоговому обязательству.

Срок проведения плановой проверки, указываемый в выдаваемом предписании, не должен превышать 30 календарных дней со дня вручения налогоплательщику предписания, а для крупного налогоплательщика – 50 календарных дней.

Для проведения выездной проверки руководитель налогового органа подписывает предписание в установленной форме. Предписание должно быть подписано руководителем налогового органа или лицом, уполномоченным руководителем налогового органа, заверено гербовой печатью и зарегистрировано в специальном журнале в соответствии с порядком, установленным уполномоченным налоговым органом.

К проведению проверки могут быть допущены только те лица, которые указаны в предписании (приказе).

Началом проведения выездной проверки считается дата вручения налогоплательщику предписания. При любых проверках, отлич-

ных от налоговой, сотрудник Налоговой службы должен представить конкретный перечень документов, подлежащих проверке.

Предписание предъявляется или направляется налогоплательщику органом налоговой службы по месту его учета. Предписание может быть передано руководителю организации, ее налоговому представителю, или физическому лицу, его налоговому представителю лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого предписания.

Должностное лицо органа налоговой службы, которое проводит выездную проверку, обязано предъявить налогоплательщику служебное удостоверение.

По завершении выездной проверки должностное лицо органа налоговой службы составляет акт (см. приложение 1) с указанием:

- 1) места проведения выездной проверки, даты составления акта;

- 2) вида проверки;

- 3) должности, фамилии, имени, отчества сотрудника или сотрудников органа налоговой службы, проводивших выездную проверку;

- 4) фамилии, имени, отчества либо полного наименования налогоплательщика;

- 5) места нахождения, банковских реквизитов налогоплательщика, а также его идентификационного налогового номера;

- 6) фамилии, имени, отчества руководителя и должностных лиц налогоплательщика, ответственных за ведение налоговой и бухгалтерской отчетности и уплату налогов в бюджет;

- 7) сведений о предыдущей проверке и принятых мерах по устранению ранее выявленных нарушений налогового законодательства Кыргызской Республики;

- 8) проверяемого налогового периода и общих сведений о документах, представленных налогоплательщиком для проведения проверки;

- 9) подробного обоснования начисления налогового обязательства, установленного в ходе проверки, со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства Кыргызской Республики.

Материалы выездной проверки рассматриваются руководителем или заместителем руководителя налогового органа. На основании вынесенного решения налогоплательщику направляется уведомление о начисленных суммах налогов, пени и налоговых санкций в порядке, предусмотренном законом.

Налоговым уведомлением признается письменное требование органа налоговой службы об исполнении налогового обязательства налогоплательщиком. Налогоплательщик, получивший уведомление о начисленных суммах налогов, пени и налоговых санкций, обязан исполнить его в течение 30 дней со дня вручения уведомления, если он не обжаловал результаты выездной проверки.

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком и служащей основанием для исчисления и уплаты налогов, а также документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, без привлечения налогоплательщика.

Цель проведения камеральной проверки – контроль и оказание содействия налогоплательщику в своевременном и полном исполнении им требований налогового законодательства Кыргызской Республики.

Камеральная проверка проводится должностным лицом налогового органа в соответствии с его служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Порядок проведения камеральной проверки устанавливается уполномоченным налоговым органом. В том случае, если по результатам камеральной проверки налоговый орган выявляет факт занижения или завышения суммы налога, а также другие ошибки, допущенные при заполнении налоговой отчетности, налоговый орган письменно извещает налогоплательщика о выявленных ошибках с требованием их устранения в течение 15 календарный дней.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить разъяснения, информацию и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. О начале произведенной камеральной проверки налогоплательщик не информируется.

При проведении камеральной проверки налоговые органы используют данные органов государственной статистики: справочники, бюллетени, выпускаемые органами государственной статистики на регулярной основе, а также данные единой системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество, данные о регистрации автотранспортных средств, включая тракторы, моторные лодки (водные мотоциклы и др.), самоходные, технологические

машины, а также прицепы к ним, т. е. всю информацию, получаемую в письменном виде от органов, осуществляющих регистрацию объектов налогообложения.

Органы налоговой службы при камеральной проверке налоговой отчетности налогоплательщиков должны использовать также данные органов, осуществляющих регистрацию сделок, связанных с переходом прав на объекты налогообложения, включая нотариальные сделки и сделки на фондовой бирже Кыргызской Республики.

Должностное лицо налогового органа на основе представленной налоговой и бухгалтерской отчетности проверяет:

- правильность исчисления налоговой базы;
- правильность арифметического подсчета данных, отраженных в налоговой отчетности, исходя из показателей строк и граф, предусмотренных формой документа (в декларации, расчетах и отчетах);
- обоснованность заявленных налоговых вычетов;
- правильность применения налогоплательщиком льгот и ставок по налогам и их соответствие действующему законодательству.

На этапе проверки правильности исчисления налоговой базы проводится проверка:

- логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимая для исчисления налоговой базы;
- сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;
- связи показателей бухгалтерской отчетности и налоговой отчетности;
- оценка данных бухгалтерской и налоговой отчетности с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников.

По результатам камеральной проверки в случае выявления нарушения уполномоченным должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, в произвольной форме составляется справка камеральной проверки. При этом на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа составляется докладная записка, согласованная с начальником отдела, ответственного за проведение камеральных налоговых проверок.

В том случае, если по результатам камеральной проверки налоговым органом выявлен факт занижения или завышения суммы налога, а также другие ошибки, допущенные при заполнении на-

логовой отчетности, налоговый орган письменно извещает налогоплательщика о выявленных ошибках с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение 15 календарных дней. В процессе проведения камеральных проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие их право на эти льготы. Налогоплательщик, представляющий указанные пояснения, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета, иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую отчетность.

В случае если налогоплательщик не устранил выявленные камеральной проверкой ошибки в установленный срок, налоговый орган вправе направить уведомление. Уведомление налогового органа вручается налогоплательщику под роспись или передается иным способом, свидетельствующим о факте и дате его получения налогоплательщиком.

В случае, когда уведомление направляется по почте заказным письмом, оно считается полученным на дату получения или отказа от получения заказного письма, указанного в квитанции о вручении.

Налогоплательщик, направивший в налоговый орган заявление о внесении дополнений и изменений в налоговую отчетность в соответствии с порядком и в сроки, предусмотренные Налоговым кодексом, и уплативший в бюджет недостающую сумму налога и пени (в случае если указанное заявление направлено после истечения срока подачи налоговой отчетности и срока уплаты налога), *освобождается от ответственности за нарушение правил составления налоговой отчетности.*

В случае несогласия налогоплательщика с требованиями налогового органа по результатам камеральных проверок, налогоплательщик имеет право обжаловать его действия в установленном законодательством порядке.

Результаты камеральных проверок могут быть использованы налоговыми органами для планирования и подготовки проведения выездных налоговых проверок, в том числе перепроверок.

Проведение **рейдового налогового контроля** является осуществлением контроля и оказания содействия налогоплательщикам

в своевременном и полном исполнении требований налогового законодательства.

Цель проведения рейдового налогового контроля – выявление:

- случаев осуществления предпринимательской деятельности без государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах;
- случаев осуществления предпринимательской (экономической) деятельности без разрешительных документов (патентов) и лицензии;
- случаев нарушения налогового законодательства Кыргызской Республики и требований по применению контрольно-кассовых машин;
- неучтенных (сокрытых) доходов при реализации неучтенного товара, неведения (нарушения) учета выручки;
- отсутствия трудовых договоров с наемными работниками и неуплаты подоходного налога;
- реализации алкогольной и табачной продукции без акцизных марок или с поддельными марками;
- факта неуплаты налогов и проверка физических показателей плательщика на основе патента.

Рейдовый налоговый контроль осуществляется не чаще 12 раз в год в отношении отдельного налогоплательщика, за исключением контрольного закупа на основании предписания, выданного налоговым органом (см. Приложение). После предъявления предписания на проведение рейдового налогового контроля и служебных удостоверений должностные лица налогового органа требуют от ответственного лица хозяйствующего субъекта пробить контрольный чек.

В случае неисполнения требований налогового законодательства Кыргызской Республики, работники налогового органа имеют право опечатать помещение или другие предметы, связанные с экономической деятельностью хозяйствующего субъекта.

Если налогоплательщик осуществляет деятельность на патентной основе (патент обязательный или добровольный), при проведении рейдового налогового контроля проверяется наличие патента, срок его действия и квитанция об оплате.

Встречная проверка – проверка, проводимая налоговой службой в отношении третьих лиц в случае, если при проведении плановых налоговых проверок у органа налоговой службы возникает необходимость, в том числе по запросам от налоговых органов других государств, в проверке отдельных документов, непосредственно

связанных с операциями, осуществляемыми налогоплательщиком с указанными лицами.

Перепроверка проводится только в случае несогласия субъекта предпринимательства с результатами проверки. Основанием для проведения перепроверки является обжалование результата проверки проверяемым, направленное в уполномоченный орган.

Налоговый пост. Для полноты учета оборота товаров и денежных средств налоговый орган имеет право устанавливать налоговый пост на территории налогоплательщика в порядке, установленном Правительством Кыргызской Республики. Налоговый пост работает в режиме работы налогоплательщика.

Налоговый пост устанавливается у следующих субъектов:

- 1) производящих подакцизные товары;
- 2) имеющих налоговую задолженность;
- 3) систематически представляющих налоговые отчеты с нулевыми показателями;
- 4) осуществляющих деятельность в сфере общественного питания;
- 5) осуществляющих добычу полезных ископаемых.

Перечень субъектов, у которых устанавливается налоговый пост, определяется уполномоченным налоговым органом.

Должностные лица налогового поста:

- 1) имеют право доступа на территорию и в административные, производственные, складские и иные помещения налогоплательщика;
- 2) вправе получать от налогоплательщика объяснения, справки, сведения, первичные учетные документы (их копии), финансовую отчетность, необходимые для осуществления налогового контроля;
- 3) вправе обращаться в другие органы правопорядка;
- 4) обязаны соблюдать налоговую тайну.

При этом налогоплательщик обязан:

- 1) допускать на территорию или в административные, производственные, складские и иные помещения должностных лиц налогового поста;
- 2) представлять объяснения, справки сведения, первичные учетные документы (их копии), финансовую отчетность, необходимые для осуществления налогового контроля;
- 3) выделять помещение (рабочее место) для организации работы налогового поста.

В случае незаконного воспрепятствования входа должностным лицам на территорию или в административные, производственные, складские и иные помещения, отказа от предоставления документов налогоплательщик несет ответственность согласно законодательству КР.

Результаты работы налогового поста оформляются в виде справки, подписываемой должностными лицами налогового поста и налогоплательщиком. Справка составляется за календарный месяц, а в случае работы налогового поста неполный месяц – на момент завершения работы.

Тема 6. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

§ 1. Понятие, содержание и субъекты налогового правонарушения

Сфера налогообложения представляет для государства чрезвычайное значение. Налоги для государства играют очень важную роль, являясь сосудами, которые снабжают государство жизненно важным – деньгами. Деньги определяют как существование государства на мировом рынке, так и платежеспособность (при получении кредитов); без них невозможно развитие; социальное обеспечение; содержание армии и т.д. Поэтому государство, установив налоги посредством издания соответствующих правовых актов, стремится к тому, чтобы эти акты “работали” как можно эффективней. То есть, чтобы все участники налоговых отношений безупречно выполняли возложенные на них налоговым законодательством обязанности. Естественно, что в первую очередь это касается налогоплательщиков, поскольку исполнение ими своих обязанностей означает полную и своевременную уплату возложенных на них налогов, а значит, является гарантией получения государством необходимых денежных средств.

Необходимо признать, что налог – категория не добровольная и обязывает *всегда к принудительному отчуждению* чужой собственности.

А.И. Худяков, указывает на следующие меры: «Чтобы обеспечить сбор налогов, государство выстраивает мощный механизм принуждения, который включает в себя как минимум следующее:

1) создание такой системы налогообложения, при которой плательщику было бы как можно труднее (а в идеале – вообще невозможно) уклониться от уплаты налогов. Это требует рационализации каждого вида налога и создания ему эффективного правового обеспечения – хороший налоговый закон не то что дыр, но даже щелки не оставит, в которую бы мог проскользнуть неплательщик;

2) формирование мощного контрольного аппарата, обобщенно именуемого налоговой службой государства, наделенного широкими властными полномочиями, вплоть до применения мер принуждения в отношении другого участника налогового отношения;

3) установление мер юридической ответственности, включая меры финансово-правового, административно-правового и уголовного характера, предусматривающих наказание участников налогового отношения за ненадлежащее исполнение предписаний налогового законодательства (или, другими словами, своих налоговых обязательств). Данные меры призваны обеспечить надлежащее исполнение налоговых обязанностей под страхом наказания¹.

Налоговое правонарушение – это противоправное, виновное деяние (действие или бездействие), выразившееся в ненадлежащем исполнении участником налогового отношения обязанностей, установленных нормами налогового законодательства, за которое установлена юридическая ответственность.

Налоговое правонарушение, подобно другим видам правонарушений, имеет признаки и состав.

Первый признак налогового правонарушения – противоправность. Если лицо совершает деяние с признаками состава, предусмотренного, предположим, Уголовным кодексом, то спрашивается, норму какой отрасли права нарушит данное лицо: налогового или уголовного?

Подобная ситуация является довольно распространенной для законодательства, устанавливающего уголовную или административную ответственность, когда нормы этих отраслей права выступают в качестве санкции, призванной обеспечить надлежащее исполнение норм других отраслей права. Поэтому в данном случае мы имеем дело с правонарушением, которое по форме является уголовным преступлением (что определяется степенью общественной опасности деяния), а по содержанию – налоговым. И не случайно диспо-

¹ Худяков А.И. Налоговые правонарушения. – Алматы: ТОО Баспа, 1997. С. 21.

зиции соответствующих норм Уголовного кодекса (как, впрочем, и Кодекса об административной ответственности) по существу отсылают к нормам налогового законодательства.

В целом понятие “налоговое правонарушение” является обобщающим и охватывает различные виды правонарушений (финансово-правовых, административно-правовых, уголовно-правовых, а в некоторых случаях – и трудовых правонарушений), объединяемых тем, что их непосредственным объектом является налоговая система.

Второй признак налоговых правонарушений – **виновность**, что отражает психическое отношение правонарушителя к своему деянию, которое может быть совершено умышленно или неосторожно. Вина является необходимым признаком правонарушения в отношении налоговых правонарушений в форме уголовного преступления или административного проступка, поскольку существуют легальные определения этих видов правонарушения, где этот признак обозначен совершенно определенно.

Финансовые санкции также налагаются за правонарушения, предусмотренные в Налоговом кодексе. Налоговое правонарушение финансово-правового характера, подобно всем видам правонарушений, обладает признаком виновности. Отсутствие в деяниях лица, не выполнившего налоговую обязанность, признака вины свидетельствует об отсутствии правонарушения и исключает юридическую ответственность такого лица.

Третий признак налогового правонарушения – **вред**, причиненный данным деянием.

В зависимости от характера правонарушения могут пострадать либо интересы государства (например, в случае неуплаты налога), либо интересы налогоплательщика (например, в случае взимания с него налога в завышенном размере), либо интересы третьих лиц, являющихся (или даже не являющихся) участниками налоговых отношений (например, обложение налогом лица, которое по своему юридическому статусу не является налогоплательщиком).

Налоговые правонарушения подразделяются на материальные и формальные. Различие между этими двумя видами налоговых правонарушений заключается в характере вреда. Материальные налоговые правонарушения причиняют потерпевшему вполне реальный имущественный вред (например, в виде недополученных государством налогов или, напротив, переплаченных налогоплательщиком сумм). Формальные налоговые правонарушения причи-

няют вред в виде дезорганизации правопорядка, установленного в сфере налогообложения.

Четвертый признак налогового правонарушения – наличие **причинной связи** между противоправным деянием и наступившими в результате него вредными последствиями.

Пятый признак налогового правонарушения – наличие **юридической ответственности** за его совершение (иначе говоря, наказуемость деяния, составляющего содержание правонарушения).

Любая юридическая ответственность характеризуется тремя признаками: а) государственным принуждением; б) отрицательной оценкой правонарушения и его субъекта; в) наличием неблагоприятных для правонарушителя последствий, что и составляет сущность его наказания.

Привлекая налогового правонарушителя к юридической ответственности, государство преследует, как правило, две цели.

Первая – обеспечение уплаты налога. Особенно это характерно для ситуации, когда к ответственности привлекается налогоплательщик, не уплативший налог, уплативший его в размере меньшем, чем это положено, либо нарушивший сроки уплаты. Наказывая такого налогоплательщика, государство одновременно побуждает его выполнять свое налоговое обязательство надлежащим образом.

Вторая цель юридической ответственности в области налоговых правоотношений – наказание правонарушителя, что является средством его воспитания и предупреждения повторных правонарушений.

Конечно же, наказанию подвергается, как правило, налогоплательщик, не выполнивший свое налоговое обязательство. Но возможно привлечение к ответственности и налоговых органов налогоплательщиком по поводу невозврата незаконно взысканного налога.

Привлечение виновного к юридической ответственности осуществляется в судебном или во внесудебном порядке. Последний подразделяется на административный и дисциплинарный. Способ привлечения к ответственности во многом зависит от того, кто является правонарушителем, какой орган привлекает его к ответственности и к какому виду ответственности привлекается виновный.

Мерами налогово-правовой ответственности являются пеня и штраф. Мерой административно-правовой ответственности выступает административный штраф. Мерами уголовно-правовой ответ-

ственности являются штраф, общественные работы, лишение свободы (в том числе с конфискацией имущества).

Каждое правонарушение имеет свой состав или элементы. **Состав налогового правонарушения – это совокупность предусмотренных нормами права элементов, при наличии которых деяние признается налоговым правонарушением, являющимся основанием для применения к виновному мер юридической ответственности.**

Элементами налогового правонарушения являются:

- 1) субъект правонарушения;
- 2) объект правонарушения;
- 3) субъективная сторона правонарушения;
- 4) объективная сторона правонарушения.

Субъект налогового правонарушения – лицо, его совершившее и подлежащее в связи с этим юридической ответственности.

Объектом налогового правонарушения (т.е. то, на что оно посягает) является налоговая система государства.

Субъективная сторона налогового правонарушения – это психическое отношение правонарушителя к совершаемому им деянию и его последствиям, которое выражается в виновности правонарушителя.

Объективная сторона налогового правонарушения – признаки, характеризующие внешний акт противоправного деяния. Оно может совершаться в форме **действия** (например, искажение данных налогового учета во избежание уплаты налога) или **бездействия** (например, неуплата налога к установленному сроку).

Каждый элемент налогового правонарушения, предусмотренный нормами права, является обязательным: при отсутствии хотя бы одного из них деяние не может быть признано налоговым правонарушением, что исключает применение мер юридической ответственности к лицу, совершившему это деяние.

Законодательством предусмотрено довольно обширное количество различных видов налоговых правонарушений.

А.И. Худяков¹ классифицирует налоговые правонарушения следующим образом.

1. Правонарушения против материальных интересов государства.

К этой группе могут быть отнесены следующие составы правонарушений:

¹ Худяков А.И. Налоговые правонарушения. – Алматы: ТОО Баспа, 1997. С. 32–34.

- а) неуплата, неполная или несвоевременная уплата налогов;
- б) неудержание налога у источника выплаты либо перечисление удержанного налога источником выплаты;
- в) перечисление или несвоевременное перечисление банками сумм налогов в бюджет на основании распоряжения налогоплательщика или соответствующего исполнительного документа.

Смысл данных правонарушений: государство не получает (или получает несвоевременно) деньги, причитающиеся ему в виде налогов, чем материальным интересам государства причиняется вред.

2. Правонарушения против прав и законных интересов налогоплательщиков.

К этой группе могут быть отнесены следующие составы правонарушений:

- а) незаконное установление налогов;
- б) незаконное взимание налогов либо их удержание у источника выплаты;
- в) незаконный отказ в возврате излишне выплаченного налога;
- г) незаконное воспрепятствование хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- д) разглашение налоговой тайны.

3. Правонарушения, препятствующие нормальному функционированию налоговой системы.

К этой группе могут относиться следующие составы правонарушений:

- а) непостановка или несвоевременная постановка налогоплательщика на налоговый учет;
- б) открытие налогоплательщику банковского счета без предъявления им документа, выданного органом налоговой службы и подтверждающего факт постановки его на налоговый учет;
- в) ведение налогового учета с нарушением установленных правил (без цели уклонения от уплаты налога).

4. Правонарушения, препятствующие осуществлению функций налоговой службы.

К этой группе могут быть отнесены следующие составы правонарушений:

- а) невыполнение законных требований органов налоговой службы и их должностных лиц;
- б) несообщение банком в органы налоговой службы об открытии налогоплательщику банковского счета;

в) неисполнение банком распоряжения органов налоговой службы по приостановлению всех операций по банковским счетам налогоплательщиков;

г) отказ в допуске работников органов налоговой службы к проверкам документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, или создание иного препятствия в осуществлении этих проверок;

д) непредставление органам налоговой службы документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет;

е) непредставление банкам по запросам органов налоговой службы сведений о совершенных операциях по банковским счетам налогоплательщиков, наличии денежных средств на этих счетах, о начисленных процентах и удержанных с них налогов;

ж) невыполнение требований органов налоговой службы об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах;

з) оскорбление должностного лица органа налоговой службы;

и) насилие или угроза применения насилия или повреждение имущества в отношении должностного лица органа налоговой службы;

к) уклонение от предоставления информации, необходимой для исчисления налога органом налоговой службы.

Необходимо отметить, что указанная система налоговых правонарушений представляет собой желаемое их построение, потому что в действительности многие из означенных составов в нормативных актах отсутствуют. Речь идет о восполнении пробелов в праве, общем совершенствовании системы ответственности за нарушение налогового законодательства.

В основании любого правонарушения лежит противоправное поведение субъекта, выражающееся в неисполнении или ненадлежащем исполнении возложенных на него юридических обязанностей. Эти обязанности возникают либо в связи с прямым предписанием закона, либо в связи с соглашением сторон, где права субъектов защищаются также законом. Налоговые права и обязанности, включая право на взыскание налога и обязанность по его уплате, реализуются в налоговых правоотношениях.

Установление налогов – это исключительная прерогатива государства, уплата налога – это обязанность налогоплательщика. Установление налога означает введение государством обязательного платежа посредством издания соответствующего правового

акта, которым определены круг плательщиков, объекты налогообложения, размеры и порядок уплаты.

Для того чтобы налог начал реально функционировать (т.е. давать деньги государству), принятия закона недостаточно – необходима налоговая структура, т.е. система органов, обеспечивающих исполнение этих законов, наделенных для этого соответствующими полномочиями и взаимно скоординированных в своей деятельности, иначе говоря, налоговое дело в стране должно быть организовано. В связи с этим налоговые правоотношения принято подразделять на материальные и организационные. Материальные правоотношения, субъектами которых являются государство в целом (представленное своим уполномоченным органом – обычно органом налоговой службы) и налогоплательщики.

Материальное налоговое правоотношение опосредует движение налогового платежа (денег – при денежных налогах или вещей, определяемых родовыми признаками, – при натуральных налогах) от налогоплательщика к государству.

Организационные налоговые правоотношения связаны с формированием и функционированием налогового устройства государства, которое включает в себя: а) налоговую систему – совокупность налогов, установленных на территории государства; б) налоговую структуру – систему государственных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и исполнение плательщиками своих налоговых обязательств перед государством.

Таким образом, организационные налоговые отношения охватывают в первую очередь внутригосударственные связи между различными звеньями государственного аппарата, призванными обеспечить нормальное функционирование налоговой системы. Например, отношения органов налоговой службы с иными государственными органами, с банками, которые обслуживают налогоплательщиков, и т.д.

Ненадлежащее исполнение любой стороной своих обязанностей как участника налогового правоотношения одновременно является неисполнением обязанности перед государством, порожденной тем правовым актом, который это государство издало в целях регулирования налогового отношения.

Налоговое правоотношение носит обязательственный характер, т.е. опосредует собой налоговое обязательство. По налоговому обязательству одно лицо (налогоплательщик) должно передать другому лицу (государству) предмет налогового платежа (т.е. деньги – при

денежном налоге или определенные материальные ценности – при натуральном налоге), и государство имеет право требовать от налогоплательщика исполнения его обязанности.

Е. Порохов¹, первым разработавший характеристику налоговых обязательств, отмечает следующее:

1) налоговое обязательство всегда носит имущественный характер (т.е. возникает и существует по поводу денег, причитающихся государству);

2) уполномоченным лицом в нем всегда выступает государство, и государству в налоговом обязательстве всегда противостоят конкретные обязанные лица, от которых государство в любой момент может потребовать совершения в свою пользу активных действий;

3) оно всегда характеризуется совершением налогоплательщиками активных действий, в результате которых происходит перемещение денежных средств в доход государства;

4) оно всегда носит односторонний характер, поскольку налогоплательщик несет только обязанность совершения активных действий, и государство не имеет права требовать от налогоплательщика совершения в свою пользу активных действий.

Содержанием налогового правонарушения выступает противоправное поведение субъекта, выразившееся в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей, возложенных на него налоговым законодательством.

Субъектом налогового правонарушения является лицо, которое в результате своего неправомерного и виновного поведения не выполнило свои обязанности в сфере налогообложения, за что установлена юридическая ответственность.

Субъекты налоговых правонарушений делятся в зависимости от того, какой характер носит это правонарушение – налогово-правовой, административно-правовой или уголовно-правовой. Однако их всех объединяет то, что объектом противоправного деяния выступает налоговое устройство государства, а само деяние выражает нарушение налоговых обязанностей, вытекающих в первую очередь из предписаний налогового законодательства.

При определении субъекта налога используют два различных принципа: принцип территориального закона или принцип личного закона. В соответствии с принципом личного закона к уплате налога

¹ Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. – Алматы, 2001. С. 78–155.

привлекаются лишь национальные юридические лица, а также подданные государства. Иностранцы юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории страны налогообложения, а также иностранцы граждане, временно или постоянно проживающие в этой стране, к уплате налогов не привлекаются, т.е. пользуются так называемым “налоговым иммунитетом”.

Нужно отметить, что принцип личного закона относится к числу устаревших принципов организации налогообложения и в чистом виде он не используется, пожалуй, ни в одной стране мира. Однако некоторые его элементы применяются и в настоящее время, например, при заключении международных договоров об избежании двойного налогообложения, при освобождении от уплаты налогов иностранных дипломатических представителей и т.д.

Согласно **принципу территориального закона** определяющим для налогообложения являются не столько свойства лица, а сколько объект налога – к его уплате привлекаются все лица, независимо от своей государственной принадлежности, имеющие объект, облагаемый налогом в соответствии с законодательством страны налогообложения.

В то же время принцип территориального закона, как правило, дополняется **принципом резидентства**, в соответствии с которым налогоплательщиков подразделяют на резидентов (от латинского – сидячий, пребывающий), т.е. лиц имеющих постоянное или сравнительно длительное место пребывания в стране налогообложения, и нерезидентов, чье пребывание в стране налогообложения носит кратковременный или разовый характер, либо его вообще может не быть, но при всех обстоятельствах он имеет на территории данной страны объект, подлежащий налогообложению.

Для резидентов характерна “неограниченная ответственность”, т.е. они подлежат налогообложению в этой стране на основе ее законодательства по всем своим доходам из любых источников, включая зарубежные. Для нерезидентов, напротив, существует лишь “ограниченная налоговая ответственность” – они обязаны платить налоги только по доходам, происходящим из источников в стране налогообложения.

§ 2. Виды налоговых правонарушений

Все налоговые правонарушения делятся на предусмотренные Налоговым кодексом КР, Кодексом об административной ответственности КР и Уголовным кодексом КР. Любые налоговые

правонарушения, включая и те, которые выражают собой административный проступок или уголовное преступление, носят финансово-правовой характер, поскольку во всех случаях речь идет о нарушении предписаний налогового законодательства. Иными словами, любое налоговое правонарушение по своей объективной стороне есть невыполнение тем или иным способом требований финансового законодательства.

Разграничение проступков (а соответственно, и выбор вида ответственности) определяется двумя главными факторами:

а) степени общественной опасности содеянного (уголовное преступление по степени своей общественной опасности выше, чем административное правонарушение);

б) субъектом ответственности (субъектом уголовного преступления и административного правонарушения всегда выступает физическое лицо, а субъектом налоговой ответственности – налогоплательщик, независимо от того, является он гражданином или юридическим лицом).

Налоговым кодексом КР предусмотрена ответственность, характеризующаяся следующими признаками:

1) установлена непосредственно налоговым законодательством, т.е. меры этой ответственности выступают в качестве элемента финансово-правовых норм;

2) данная ответственность выступает мерой наказания лица за невыполнение или ненадлежащее исполнение им своих обязанностей в качестве субъекта (участника) финансового правоотношения. Причем к ответственности привлекается именно субъект финансового правоотношения (независимо от того, кто им является: физическое или юридическое лицо), а не представитель юридического лица в виде его работника;

3) налогоплательщик может привлекаться к ответственности налоговой службой.

Нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики, или налоговым правонарушением является виновно-совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) участника налоговых правоотношений, не содержащее признаков административного и/или уголовного правонарушения.

Ответственность за совершение налогового правонарушения несут:

1) налогоплательщик, его должностные лица и/или законные представители (родители, опекун, попечитель);

2) органы налоговой службы, их должностные лица;

3) иной участник налоговых правоотношений.

Виды налоговых правонарушений **по Налоговому кодексу**:

1. Уклонение от налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе.

2. Занижение сумм налога.

3. Невыполнение обязанности по уплате налогов налоговым агентом.

4. Ответственность банка.

5. Ответственность должностного лица органов налоговой службы.

Административная ответственность представляет собой одну из разновидностей юридической ответственности. Характерные *признаки административной ответственности*:

1) она является реализацией административного наказания;

2) основанием ее наступления является административный проступок (в данном случае – налоговое правонарушение);

3) осуществляется в условиях внеслужебного подчинения, т.е. между лицом, совершившим административное правонарушение, и государственным органом, правомочным применить к нему меры административной ответственности (этим административная ответственность отличается от дисциплинарной ответственности);

4) административная ответственность выражается в наложении на лицо, совершившее административное правонарушение, особого административного взыскания, которое определяется мерой этой ответственности;

5) применение мер административной ответственности осуществляется в порядке особой административной юрисдикции, что отличает ее от мер уголовной и гражданско-правовой ответственности, которые реализуются в рамках судебной юрисдикции. Применительно к нашему случаю это означает, что меры административной ответственности за налоговые правонарушения правомочны применять органы налоговой службы;

6) субъектом административной ответственности выступает физическое лицо.

Административные правонарушения, посягающие на налоговое законодательство:

1. Уклонение от налогообложения.

2. Невыполнение законных требований должностных лиц налоговой службы.

3. Незаконное требование и получение сведений, составляющих налоговую тайну.

4. Необеспеченность сохранности документов, связанных с использованием контрольно-кассовых машин (контрольных лент).

5. Осуществление денежных расчетов с населением без применения контрольно-кассовых машин.

6. Непробитие, невыдача кассового чека покупателю (клиенту) или выдача кассового чека с указанием суммы меньше уплаченной.

7. Использование контрольно-кассовых машин в неисправном состоянии.

8. Воспрепятствование доступа работников налоговых органов к контрольно-кассовым машинам

9. Необеспечение должностными лицами (руководителями) рынков, торговых домов и центров установки арендаторами торговых площадей контрольно-кассовых машин.

10. Непредставление единой налоговой декларации и неуплата налогов в установленные сроки.

11. Занижение суммы налога.

12. Ведение экономической деятельности без налоговой регистрации.

13. Воспрепятствование проведению налогового расследования.

Налоговым правонарушением, носящим характер административного проступка, является посягающее на установленное государством налоговое устройство противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие или бездействие, за которое законодательством предусмотрена административная ответственность.

Формальным признаком административного налогового правонарушения выступает противоправность – деянием нарушаются требования норм налогового законодательства, охраняемых государством посредством применения мер административной ответственности.

Материальный признак налогового проступка – вред, причиненный финансовым интересам государства.

§ 3. Налоговые преступления

Основанием применения уголовной ответственности за правонарушение является, во-первых, преступление, т.е. деяние, обозначенное в качестве такового Уголовным кодексом КР; во-вторых, применяет ее только суд; в-третьих, выражается она в форме уголовного наказания; в-четвертых, субъектом уголовной ответственности может быть только вменяемое физическое лицо, достигшее возраста, установленного Уголовным кодексом КР.

Налоговым преступлением признается совершенное виновное общественно-опасное деяние (действие или бездействие), запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания.

Не является налоговым преступлением действие или бездействие, хотя и формально содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного Особенной частью Уголовного кодекса, но из-за малозначительности не представляющее общественной опасности, то есть не причинившее вреда и не создавшее угрозы причинения вреда личности, обществу и государству.

Субъектом уголовной ответственности за налоговые преступления выступают физические лица – граждане Кыргызской Республики, иностранные граждане (если они не обладают налоговым иммунитетом) и лица без гражданства, совершившие преступление и достигшие шестнадцатилетнего возраста.

В зависимости от состава налогового преступления их субъекты подразделяются на граждан-налогоплательщиков, среди которых выделяется особая категория в виде индивидуальных предпринимателей и должностных лиц, являющихся налогоплательщиками.

Лицо подлежит уголовной ответственности только за те общественно опасные деяния и наступившие общественно опасные последствия, в отношении которых установлена его вина. Виновным в преступлении признается лишь лицо, совершившее деяние умышленно или по неосторожности. Преступлением, совершенным умышленно, признается деяние, совершенное с прямым или косвенным умыслом. Преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействий), предвидело возможность или неизбежность общественно опасных последствий и желало их наступления.

Преступление признается совершенным с косвенным умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействий), предвидело возможность наступления общественно опасных последствий, не желало, но сознательно допускало наступление этих последствий либо относилось к ним безразлично.

Нужно отметить, что ни один из составов, относящихся к разряду налоговых преступлений, не говорит о возможности совершения деяния по неосторожности. Это означает, что данные преступления характеризуются виной в форме умысла. Совершение деяния по неосторожности не формирует состава преступления.

Общественная опасность налоговых преступлений заключается в недополучении государством дохода в виде уплаченных налогов, что ограничивает его возможности в финансировании своей деятельности, включая выполнение социальных программ.

Родовым объектом налоговых преступлений является налоговое устройство государства, что включает в себя налоговую структуру (систему налоговых органов и их компетенцию) и налоговую систему (совокупность установленных государством налогов).

Преступления в сфере экономической деятельности, посягающие на налоговое законодательство, предусмотренные Уголовным кодексом КР:

- ✓ производство, хранение, импорт и реализация продукции, подлежащей обязательному акцизному обложению без акцизных марок;
- ✓ уклонение гражданина от уплаты налога;
- ✓ уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов;
- ✓ уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов;
- ✓ неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им.

Производство, хранение, импорт или реализация продукции, подлежащей обязательному акцизному обложению без акцизных марок, совершенные в крупном размере либо лицом, ранее судимым за данное преступление или за уклонение от налогообложения. В данной статье законодатель определяет деяния, совершенные в крупном размере, если продукция подлежала обязательному акцизному обложению на сумму, в тысячу раз превышающую расчетный показатель. Опасность преступления выражается в том, что эти дея-

ния препятствуют нормальной деятельности государства в области налогообложения и поступлению в бюджет акцизного налога.

Объект преступления – отношения, складывающиеся в сфере осуществления акцизного налогообложения.

Объективная сторона преступления выражается в производстве, хранении, импорте или реализации продукции, подлежащей обязательному акцизному обложению без акцизных марок, если такие деяния повлекли причинение ущерба в крупном размере или совершены лицом, ранее судимым за данное преступление или за уклонение от налогообложения.

С субъективной стороны преступление характеризуется прямым умыслом с корыстным мотивом.

Субъектом преступления может быть любое физическое, вменяемое лицо, достигшее шестнадцати лет¹.

Уклонение гражданина от уплаты налога. Уклонение гражданина от уплаты налога путем непредоставления 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 со штрафом в размере до ста минимальных месячных заработных плат. В данной статье законодатель определяет уклонение от уплаты налога в крупном размере, признаваемое неуплатой налога, в тысячу раз превышающее минимальную месячную заработную плату, установленную законодательством Кыргызской Республики на день совершения преступления.

Объект преступления – отношения, складывающиеся в сфере налогообложения физических лиц.

Объективная сторона преступления – уклонение гражданина от уплаты налога путем непредоставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, совершенное в крупном размере.

Оконченным считается преступление с момента истечения установленного срока для представления декларации, если не было уважительных причин.

С субъективной стороны преступление совершается умышленно и может выражаться как в пассивной форме (например, непредоставление декларации), а также в активной форме (например, путем

¹ Комментарий к Уголовному кодексу КР/ Т.А. Асаналиев и др. – Бишкек, 2002. С. 333.

неправильно представленных данных в декларации). Мотив – корысть, цель – получить материальную выгоду от неуплаты налогов.

Субъект преступления – лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (гражданин Кыргызской Республики, иностранец, лицо без гражданства, т.е. лицо, обязанное по закону уплачивать налоги в государственный бюджет государства)¹.

Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов. Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов по государственному социальному страхованию путем непредоставления документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов или уничтожения их, а также включение в данные документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, а также сокрытие других объектов налогообложения и социального страхования в крупном размере. Вторым пунктом этого преступления, предусматривает ответственность за те же деяния, совершенные в особо крупном размере. Уклонением от уплаты налогов обязательных страховых взносов в крупном размере признается неуплата налогов и страховых взносов, 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.

Объектом преступления являются отношения, складывающиеся в сфере налогообложения и обязательного страхования.

С объективной стороны преступление выражается в уклонении индивидуального предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов путем непредоставления документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов или уничтожения их, а также включение в данные документы заведомо искаженных данных о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, совершенное в крупном размере.

Декларация о доходах является основным документом, предназначенным для сообщения физическим лицом – плательщиком подоходного налога – сведений о доходах в денежной (национальной

¹ Комментарий к Уголовному кодексу КР / Асаналиев Т.А. и др. – Бишкек, 2002. С. 351.

или иностранной валюте) или в натуральной форме. На основании декларации о доходах производится начисление подоходного налога налоговыми органами.

Данное преступление может быть выражено в форме активного действия, например, посредством обмана налоговых органов путем запутывания расчетов о доходах и расходах, полученных в результате предпринимательской деятельности.

Деяние считается оконченным с момента истечения установленного срока представления документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов, если предприниматель не докажет, что были уважительные причины несвоевременной сдачи декларации.

С субъективной стороны преступление совершается умышленно (прямой умысел). Мотив – корысть, цель – получить материальную выгоду от неуплаты налогов и обязательных страховых взносов.

Субъектом преступления является лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста (резидент, нерезидент)¹.

Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов. Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов в крупном размере путем непредоставления документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов, включения в документы для исчисления налогов и обязательных страховых взносов искаженных данных о доходах или расходах или уничтожение таких документов. Второй пункт этого преступления предусматривает ответственность за те же деяния, совершенные в особо крупном размере. Уклонением от уплаты налогов и обязательных страховых взносов в крупном размере признается неуплата налогов и обязательных страховых взносов, 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.

Объект преступления – отношения в сфере налогообложения, а также обязательного страхования организаций, учреждений, предприятий, независимо от формы их собственности.

С объективной стороны преступление выражается в уклонении от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных

¹ Комментарий к Уголовному кодексу КР/ Т.А. Асаналиев и др. – Бишкек, 2002. С. 353.

лиц, хозяйствующих субъектов в крупном размере путем непредоставления документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов, включения в документы для исчисления налогов и обязательных страховых взносов искаженных данных о доходах или расходах или уничтожение таких документов.

С субъективной стороны преступление совершается с прямым умыслом. Мотив – корысть, цель – избежать уплаты налогов, обязательных страховых взносов, получить материальную выгоду.

Субъект преступления – должностное лицо – руководитель, главный бухгалтер коммерческих и некоммерческих организаций, обязанные уплачивать налоги и обязательные страховые взносы¹.

Неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им. Неисполнение законных требований налоговых служб и органов Социального фонда о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога, страховых взносов по государственному социальному страхованию и других обязательных платежей, насильственные действия в отношении должностного лица налоговых служб и органов Социального фонда в связи с исполнением им своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

Объект преступления – отношения в сфере налогообложения, страхования организаций, учреждений, предприятий, независимо от формы их собственности.

С объективной стороны преступление выражается в неисполнении законных требований налоговых служб и органов Социального фонда о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога, страховых взносов и других обязательных платежей, насильственные действия в отношении должностного лица налоговых служб, органов Социального страхования в связи с исполнением им своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

Оконченным преступление считается с момента неисполнения (определенного сроками) законных требований налоговых служб, органов Социального фонда о предоставлении документов, неправомерных действий в отношении должностного лица налоговых служб, срыва пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

¹ Комментарий к Уголовному кодексу КР/ Т.А. Асаналиев и др. – Бишкек, 2002. С. 355.

Неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда о представлении документов включает в себя: сокрытие, укрывательство, обман, оттягивание и т.п.

Применение насильственных действий в отношении должностного лица налоговых служб, органов Социального фонда предусматривает физическое насилие – применение силы (например, побои, истязания и т.д.).

С субъективной стороны преступление характеризуется умышленной формой вины с прямым умыслом.

Субъектом преступления является физическое вменяемое лицо, достигшее 16 летнего возраста¹.

Тема 7. РЕСПУБЛИКАНСКИЕ НАЛОГИ

§ 1. Подоходный налог

Подоходный налог. Впервые подоходный налог был введен в Англии в 1798 г. в виде утроенного налога на роскошь. Он был построен на чисто внешних признаках (владение каретой, обзаведение мужской прислугой) и действовал до 1816 г. В 1842 г. налог был введен вторично. В других странах он стал применяться с конца 19-го начала 20-го в. В России в 1812 г. был введен прогрессивный процентный сбор с доходов недвижимого имущества, закон о подоходном налоге был принят в апреле 1916 г., а введен в действие с 1917 г. В Кыргызстане в настоящее время на долю подоходного налога приходится около 8% в общей сумме налоговых поступлений, а, к примеру, в США – 41%, во Франции – 18%, в Дании – 48%.²

Подоходный налог – это общегосударственный налог, который уплачивается только физическими лицами. Данный налог взимается на всей территории Кыргызской Республики по единым ставкам. **Плательщиками** подоходного налога являются:

1) физическое лицо, являющееся гражданином Кыргызской Республики, получающее доход;

¹ Комментарий к Уголовному кодексу КР/ Т.А. Асаналиев и др. – Бишкек, 2002. С. 356–357.

² Гафиатуллина А.Р. «Что должен знать предприниматель о налогах? – Бишкек: ОО «Палата налоговых консультантов», 2002. С. 8–9.

2) физическое лицо-резидент, не являющееся гражданином Кыргызской Республики, получающее доход;

3) физическое лицо-нерезидент, не являющееся гражданином Кыргызской Республики, получающее доход из источника в Кыргызской Республике;

4) налоговый агент, выплачивающий доход из источника в Кыргызской Республике физическому лицу.

Налогоплательщиком подоходного налога не является индивидуальный предприниматель, кроме случая, когда он является налоговым агентом

Субъекты налогообложения различаются по принципу постоянного места пребывания: лица, имеющие постоянное место жительства в нашем государстве (резиденты) и не имеющие постоянного места жительства (нерезиденты).

Физическим лицом-резидентом считается любое физическое лицо, которое находится на территории КР в течение 183 и более дней в течение любого периода, состоящего из 12 месяцев, следующих подряд и завершающихся в текущем налоговом периоде, либо лицо, которое находится на государственной службе за границей.

Физическое лицо-нерезидент – лицо, не подпадающее под определение «физическое лицо-резидент» в соответствии с НК КР.

Это деление необходимо для правильного исчисления совокупного годового дохода, подлежащего обложению подоходным налогом. Для налогоплательщика-резидента совокупный годовой доход состоит из доходов, полученных им на территории нашей республики и за ее пределами, а совокупный годовой доход налогоплательщика-нерезидента состоит только из дохода, полученного из источника, находящегося в Кыргызской Республике.

Главное **различие налоговых резидентов и нерезидентов** заключается в объеме выполняемой налоговой обязанности. Налоговые резиденты уплачивают подоходный налог со всех видов доходов, независимо от территории их получения, поэтому несут полную налоговую обязанность перед государством. Налоговые нерезиденты уплачивают налог только в части доходов, полученных от источников КР, поэтому они несут усеченную (ограниченную) налоговую обязанность.

И.А. Цинделиани и Е.Г. Костикова правовую связь граждан с государством по налогообложению объясняют следующим образом: «Взимание налогов на основании территориальной связи обуслов-

лено тем, что налогоплательщик должен участвовать в расходах на управление страной, обеспечивающей получение дохода, его поддержание и инвестирование, а также его использование через потребление»¹.

Для налогообложения большую роль играет осуществление лицом экономической деятельности. Экономической признается деятельность физического лица, направленная на производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), трудовая деятельность, а также любая иная деятельность, направленная на извлечение прибыли (доходов), независимо от результатов такой деятельности.

Источником доходов плательщика подоходного налога в Кыргызской Республике является юридическое и (или) физическое лицо, в результате отношений с которым плательщик получает или получал доход. Это может быть орган государственной власти, управления или местного самоуправления, предприятие, организация, учреждение, банк, граждане (включая иностранцев и лиц без гражданства), индивидуальный предприниматель и т.д.

Объектом обложения налогом является:

1. Экономическая деятельность, за исключением предпринимательской, в результате которой получен доход:

а) из источника в Кыргызской Республике и/или из источника за пределами Кыргызской Республики – для гражданина Кыргызской Республики и физического лица-резидента, не являющегося гражданином Кыргызской Республики;

б) из источника в Кыргызской Республике – для физического лица-нерезидента Кыргызской Республики, за исключением физического лица-нерезидента Кыргызской Республики, являющегося работником филиала и/или представительства отечественной организации, зарегистрированной за пределами КР.

2. Получение любого другого дохода.

Налоговой базой по подоходному налогу является доход, исчисляемый как разница между совокупным годовым доходом, полученным налогоплательщиком за налоговый период, и вычетами, предусмотренными НК КР, если иное не предусмотрено кодексом.

При возникновении отношений, регулируемых Трудовым кодексом КР, налоговая база не может быть менее 50% от суммы минимального расчетного дохода за налоговый период по подоходному налогу.

¹ Налоговое право России: учебник / Цинделиани И.А. и др. – М.: Эксмо, 2008. С. 129.

Ставка налога. Размер *минимального расчетного дохода* в месяц устанавливается уполномоченным налоговым органом ежегодно на основании данных статистического органа Кыргызской Республики по региональной среднемесячной заработной плате работников по состоянию на 1 октября предыдущего года с учетом стандартных вычетов. Минимальный расчетный доход *не применяется* для доходов работников, получаемых в формах оплаты труда:

- 1) за счет бюджетных средств;
- 2) по совместительству;
- 3) младшего обслуживающего персонала;
- 4) работников товариществ собственников жилья, кондоминиумов, жилищно-строительных, гаражных и садово-огородных кооперативов;
- 5) инвалидов I, II и III групп;
- 6) лиц, работающих в период отбывания наказания в местах лишения свободы или нахождения на поселении.

В целях налогообложения младшим обслуживающим персоналом признаются вахтеры, уборщики, дворники, санитары, лаборанты, кочегары, стажеры, ученики, сторожа.

В случае неполного использования рабочего времени минимальный расчетный доход применяется работодателем пропорционально фактически отработанному времени для работников:

- 1) получающих пособие по нетрудоспособности и родам;
- 2) работающих неполный рабочий день;
- 3) находящихся в отпуске, в том числе без содержания;
- 4) вновь принятых или уволенных, отработавших неполный месяц.

Налоговым периодом по подоходному налогу является календарный год, с 1 января по 31 декабря.

Совокупный годовой доход складывается из доходов, полученных:

- в денежной форме, т.е. в сомах или в иностранной валюте;
- в натуральной форме, т.е. в виде товаров, продукции, имущества (движимого, недвижимого) и т.д.;
- в форме работ и услуг.

Согласно НК КР, к **совокупному годовому доходу** относятся:

1. Доходы работника, в том числе:

- а) оплата труда, включая вознаграждения, гарантийные, компенсационные и другие выплаты, предусмотренные трудовым законодательством Кыргызской Республики;

б) полученные работником в качестве трудовой компенсации товары, выполненные в интересах работника работы, оказанные работнику услуги;

в) оплата работодателем стоимости товаров, работ, услуг, полученных работником от третьих лиц;

г) доходы в виде вознаграждений и компенсаций, полученных за участие в управлении организации;

д) суммы страховых премий, выплачиваемые работодателем по договорам страхования своих работников;

2. Доходы, получаемые в форме материальной выгоды.

3. Стоимость безвозмездно полученных активов.

4. Процентный доход, в том числе по договорам страхования, кроме необлагаемых доходов и ранее обложенных налогом у источника выплаты в Кыргызской Республике.

5. Дивиденды.

6. Прирост стоимости, полученный от реализации автотранспортного средства, принадлежащего на праве собственности менее одного года со дня приобретения.

7. Прирост стоимости, полученный от реализации недвижимого имущества, отнесенного к жилищному фонду в соответствии с данными органа единой системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество и принадлежащего на праве собственности менее двух лет, следующих один за другим со дня приобретения данного недвижимого имущества.

8. Выручка от реализации ценных бумаг за минусом стоимости приобретения, включая наследование, дарение.

9. Субсидию.

10. Доходы, полученные в виде компенсации морального вреда.

11. Пенсии.

12. Стипендии.

13. Пособия.

14. Любые виды дохода, полученного в виде выигрышей.

15. Доходы от прекращения обязательства налогоплательщика, возникшие в результате:

а) прощения долга кредитором;

б) списания обязательств в связи с истечением срока исковой давности, установленного Гражданским кодексом Кыргызской Республики;

в) исполнения обязательства налогоплательщика, в том числе налогового обязательства, третьей стороной.

16. Страховые суммы (возмещения) по договорам страхования.

17. Роялти.

18. Доход, выплачиваемый от накопительных видов страхования (процентный доход по договорам страхования или перестрахования).

Доход, ожидаемый к получению, но не полученный фактически, не является доходом и *не включается* в состав совокупного годового дохода. В состав совокупного годового дохода *не включаются* необлагаемые доходы.

Для того чтобы получить прибыль, нужны определенные траты, например, покупка сырья, ремонт аппаратуры, выдача заработной платы и т.д. В этом случае получение дохода связано с затратами, поэтому законодательство устанавливает льготу: из совокупного годового дохода вычитаются связанные с его получением затраты налогоплательщика, такие, как: 1) на оплату труда; 2) на предоставление материальных и социальных льгот работающим; 3) на оплату посреднических услуг брокеров, дилеров и инвестфондов по инвестированию средств в ценные бумаги; 4) все другие предпринимательские расходы, связанные с получением дохода; 5) на страхование активов, связанных с экономической деятельностью.

Командировочные расходы также подлежат вычету при условии представления документов в размере фактических затрат (кроме суточных), а если отсутствуют документы, то устанавливается размер согласно Постановлению Правительства КР.

Каждое физическое лицо-налогоплательщик имеет право из своего месячного заработка на *вычет* в размере 6,5-месячной минимальной заработной платы в течение календарного года. Налоговым кодексом также предусмотрены дополнительные ежемесячные вычеты.

В зависимости от обстоятельств или принадлежности к определенным категориям граждан налогоплательщик имеет право также на дополнительные ежемесячные вычеты из совокупного дохода, установленные законодательством (помимо необлагаемого минимума). *Например, если налогоплательщик имеет в своей семье иждивенцев, то на каждого иждивенца он вправе вычесть из совокупного годового дохода по одному расчетному показателю, ежемесячно в течение года.* К иждивенцам относятся лица, живущие на средства физического лица и не имеющие самостоятельных источников до-

хода, как состоящие, так и не состоящие с ним в родстве. Данная льгота предоставляется только одному из членов семьи, имеющему максимальный доход.

Дата возникновения дохода:

1) при получении доходов в денежной форме – дата выплаты дохода, в том числе по перечислению дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц;

2) при получении доходов в форме товаров – дата перехода права собственности на товары;

3) при получении доходов в форме работ, услуг – дата, когда все работы или их часть завершены или услуги оказаны;

4) при получении доходов в виде материальной выгоды – дата уплаты налогоплательщиком суммы платежей и/или процентов по полученным займам или кредитам, а также по полученному и/или приобретенному товару;

5) при прекращении обязательства налогоплательщика – дата прекращения обязательства.

Налогоплательщики, если того требует НК КР, обязаны по окончании налогового года по полученным доходам подавать декларацию о совокупном доходе ежегодно. Налогоплательщики обязаны представлять налоговую декларацию индивидуальную или семейную.

Декларация о доходах является основным документом, предназначенным для сообщения физическим лицом – плательщиком подоходного налога – сведений о доходах в денежной (национальной или иностранной валюте) или в натуральной форме. На основании декларации о доходах производится начисление подоходного налога налоговыми органами. Декларацию о совокупном годовом доходе и произведенных вычетах за истекший год налогоплательщики – физические лица представляют налоговым органам по месту постоянного жительства **до 1 апреля** года, следующего за отчетным (пп.2 п. 6 ст. 92 НК КР).

Налоговая служба вправе потребовать от налогоплательщика, завершившего экономическую деятельность в республике, представить декларацию о доходах за период менее чем 12 месяцев. Это требование оформляется путем вручения письменного уведомления, в котором указывается причина, дата, когда и за какой период должна быть представлена декларация.

Подоходный налог уплачивается по месту налоговой регистрации и/или учетной регистрации налогоплательщика.

§ 2. Налог на прибыль

Налог на прибыль – один из важнейших видов обязательных платежей в налоговой системе Кыргызской Республики. Данный налог регулируется разделом IV, главой 17 Налогового кодекса КР, Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль с юридических лиц от 17 марта 2000 г. № 142, утвержденным Постановлением Правительства о нормативах отчислений по формированию страховых технических резервов от 2 февраля 2000 г. № 53, Постановлением Правительства КР от 25 октября 1999 г. № 576 о перечне предприятий Кыргызского общества слепых и глухих, облагаемых налогом на прибыль и т.д.

Налог на прибыль юридического лица наряду с подоходным налогом – составные элементы налоговой системы КР, которые служат инструментом перераспределения национального дохода. Однако в отличие от НДС, акцизного налога данный налог является прямым, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации.

Плательщиками налога на прибыль в Кыргызской Республике, согласно ст. 184 НК КР, являются:

1) отечественные организации;

2) иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике;

3) индивидуальные предприниматели;

4) налоговые агенты, выплачивающие иностранной организации доход из источника в Кыргызской Республике, не связанного с постоянным учреждением в Кыргызской Республике.

Объектом налогообложения, согласно НК КР, является экономическая деятельность, в результате которой получен доход:

1) отечественной организацией или индивидуальным предпринимателем – из источника в Кыргызской Республике и/или из источника за пределами Кыргызской Республики;

2) иностранной организацией или физическим лицом-нерезидентом, осуществляющим свою деятельность через постоянное учреждение в Кыргызской Республике, – из источника в Кыргызской Республике.

Налоговой базой по налогу на прибыль является прибыль, исчисленная по правилам, установленным законодательством Кыр-

гызской Республики о бухгалтерском учете, с учетом особенностей, предусмотренных НК КР.

Прибыль является положительная разница между совокупным годовым доходом налогоплательщика и расходами, подлежащими вычету, рассчитанными за налоговый период.

Налоговой базой для иностранных организаций, получающих доходы от источника в Кыргызской Республике, не связанных с постоянным учреждением в Кыргызской Республике, является доход без осуществления вычетов.

Под **совокупным годовым доходом** понимается выручка юридического лица (без косвенных налогов) из различных источников в течение календарного года. К совокупному годовому доходу относятся все виды поступлений как в денежной, так и в натуральной форме, а также в форме работ и услуг.

Совокупный годовой доход налогоплательщика-резидента также состоит из дохода, полученного налогоплательщиком на территории Кыргызской Республики и за ее пределами, а также совокупный годовой доход налогоплательщика-нерезидента, состоящий из дохода, полученного из источника на территории Кыргызской Республики.

Льготы по налогу на прибыль предусмотрены для:

- 1) благотворительных организаций;
- 2) обществ инвалидов I и II групп, а также организаций Кыргызского общества слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50% от общего числа занятых, и их заработная плата составляет сумму не менее 50% от общего фонда оплаты труда (Перечень указанных предприятий определяется Правительством Кыргызской Республики);
- 3) сельскохозяйственных производителей;
- 4) учреждений уголовно-исполнительной системы Кыргызской Республики;
- 5) сельскохозяйственных товарно-сервисных кооперативов;
- 6) налогоплательщика, если прибыль получена от реализации товаров (кроме подакцизных), промышленной переработки ягод, плодов и овощей, осуществленной непосредственно на производственных мощностях, находящихся в его собственности, направленной на приобретение, реконструкцию, модернизацию основных производственных средств;
- 7) кредитных союзов.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год.

Ставка налога на прибыль устанавливается в размере 10%.

Налогоплательщик вправе **вычесть** из совокупного годового дохода документально подтвержденные расходы, связанные с получением дохода.

§ 3. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) – это косвенный налог на товары и услуги. НДС возник сравнительно недавно. Автор НДС, французский экономист М. Лоре, в 1954 г. предложил его в качестве альтернативы налогу с оборота. Преимущества налога на добавленную стоимость по сравнению с налогом с оборота состоят в наличии механизма зачета и отсутствии каскадного эффекта, когда каждая перепродажа влекла за собой дополнительное начисление налога. Это оказало решающее воздействие на дальнейшую судьбу НДС. Новый налог быстро перешел из теории в практику, и уже в 1967 г. была разработана специальная директива Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС) по поэтапному введению НДС странами-членами ЕЭС. Более того, наличие в налоговой системе страны НДС стало одним из обязательных условий членства в ЕЭС. К примеру, присоединение к ЕЭС Финляндии потребовало введения Финляндией с июля 1994 г. НДС, хотя ранее этот вид налога в стране отсутствовал.

В настоящее время НДС применяется более чем в 40 странах мира – членах ЕЭС. Попытки введения НДС в США закончились жаркими дебатами в Конгрессе и признанием нецелесообразности смещения налоговых «весов» в сторону косвенного налога. К аналогичному решению пришла и Япония. Поэтому в США и Японии НДС отсутствует. Что касается ставок по НДС, то они отличаются друг от друга в разных странах существенным образом: от 16% в ФРГ до 25% в Дании и Швеции. Как правило, НДС дает существенную долю всех налоговых поступлений в бюджет. На его долю приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% – в Великобритании, Германии и Кыргызстане¹.

¹ Гафиятуллина А.Р. «Что должен знать предприниматель о налогах? – Бишкек: ОО «Палата налоговых консультантов», 2002. С. 20–21.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части стоимости всех облагаемых поставок на территории Кыргызской Республики, а также облагаемого импорта.

Налогоплательщиком НДС является облагаемый субъект, а также субъект, осуществляющий облагаемый импорт. Субъект становится облагаемым, если он зарегистрирован или обязан зарегистрироваться в органах налоговой службы как налогоплательщик НДС в соответствии с Налоговым кодексом КР. Субъект, осуществляющий экономическую деятельность, *обязан зарегистрироваться* как налогоплательщик НДС, если в течение 12 последовательных месяцев либо в течение периода, составляющего срок менее 12 последовательных месяцев, он осуществлял облагаемые поставки товаров, работ и услуг на территории Кыргызской Республики, стоимость которых составила сумму, превышающую 4 000 000 сомов (*регистрационный порог*)¹.

Субъект обязан зарегистрироваться как налогоплательщик НДС путем подачи заявления в течение месяца по истечении периода, в котором общая стоимость облагаемых поставок превысила регистрационный порог по НДС. Регистрация вступает в силу с первого дня месяца, следующего за месяцем, в котором субъект подал заявление о регистрации.

Субъект, у которого аннулирована регистрация по НДС, может зарегистрироваться как плательщик НДС только в случае, когда облагаемая стоимость поставок превысила регистрационный порог по НДС. Регистрация по НДС проводится по месту налоговой регистрации облагаемого субъекта. При регистрации субъекта как плательщика НДС налоговый орган обязан в течение 10 дней со дня подачи заявления субъекта о регистрации выдать регистрационный документ, в котором указываются:

- 1) фамилия, имя и отчество либо полное наименование, юридический адрес субъекта;
- 2) дата вступления в силу регистрации по НДС;
- 3) идентификационный налоговый номер налогоплательщика;
- 4) другие необходимые сведения, определяемые уполномоченным налоговым органом.

Ставка НДС устанавливается в размере 12% по всем облагаемым поставкам и облагаемому импорту.

Ставка НДС устанавливается в размере 0 процентов в отношении поставок – экспорта товаров, международных перевозок, услуг по обслуживанию транзитных рейсов воздушных судов и услуг, связанных с международными перевозками.

Объектом налогообложения НДС являются:

1) облагаемые поставки – облагаемой стоимостью поставки является общая сумма, уплачиваемая или подлежащая уплате всеми субъектами в отношении такой поставки за вычетом НДС и налога с продаж;

2) облагаемый импорт – облагаемой стоимостью импортируемых товаров является сумма их таможенной стоимости, таможенных пошлин и налогов, подлежащих уплате при импорте этих товаров, за исключением НДС.

Поставка **освобождается от НДС** в том случае, если это:

- 1) поставка земли, жилых сооружений и помещений;
- 2) поставка сельскохозяйственной продукции и продуктов промышленной переработки ягод, плодов и овощей;
- 3) поставка коммунальных услуг; поставка исправительными учреждениями и предприятиями уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Кыргызской Республики;
- 4) поставка основных средств по договору финансовой аренды (лизинга);
- 5) товары и услуги в сфере медицинской деятельности;
- 6) финансовые услуги;
- 7) услуги по страхованию;
- 8) услуги по пенсионному обеспечению;
- 9) транспортные услуги;
- 10) услуги роуминга, межсетевого соединения (интерконнекта) и услуги связи по международному транзитному трафику;
- 11) поставка учебных пособий и школьных принадлежностей, научных изданий на государственном языке;
- 12) переработка товаров, помещенных под таможенные режимы «Переработка товаров на таможенной территории» и «Переработка товаров под таможенным контролем»;
- 13) приватизация;
- 14) поставки благотворительных организаций;
- 15) поставки, осуществляемые некоммерческими организациями;
- 16) поставка на безвозмездной основе;

¹ Постановление Правительства КР от 28 декабря 2007 г. № 628.

17) поставка государственными или муниципальными организациями ритуальных товаров и ритуальных услуг;

18) поставки минеральных удобрений и средств химической защиты растений, вакцин и лекарственных средств для животных;

19) поставка золота.

Налоговым периодом при исчислении НДС по облагаемым поставкам является один календарный месяц.

§ 4. Акцизный налог

Акцизный налог (акциз – фр. *accidere*; лат. *accidere* – обрезать). В отличие от многоступенчатого НДС, который иногда именуют универсальным акцизом, акцизы уплачиваются один раз производителем подакцизного товара, а фактически оплачиваются его потребителем. Акцизы устанавливаются для отдельных видов товаров, как правило, на высокорентабельные товары и продукцию, предназначенную для населения.

Акцизный налог является общегосударственным налогом, он относится к косвенным налогам: акцизы включаются в цену товаров или тарифов, поэтому в отличие от прямых налогов бремя их уплаты ложится на потребителя товаров.

Акцизный налог – вид косвенных налогов (включаемых в цену или тариф) на товары преимущественно массового потребления, услуги частных предприятий, которые оплачиваются покупателями (потребителями). Ставки акцизного налога на товары бывают трех видов:

а) единые – для товаров, сорта которых внутри группы мало отличаются по качеству и ценам (соль, спички, сахар);

б) дифференцированные – для товаров, классифицируемых по различным качественным признакам: цвету, крепости и т.п. (вина, ткани и т.д.);

в) средние – для однородных товаров, сорта которых имеют разный уровень цен (табачные изделия).

По способу взимания акцизные налоги делятся на индивидуальные и универсальные. Индивидуальные акцизы устанавливаются на отдельные виды товаров и услуг и взимаются по твердым ставкам с единицы измерения товара (услуг). Универсальные акцизы взимаются с валового оборота.

В целях налогообложения товары подразделяются на произведенные на территории КР и импортируемые (ввозимые) на территорию республики.

Плательщиками акцизов являются все юридические лица (независимо от организационно-правовой формы и формы собственности) и физические лица, производящие подакцизные товары на территории Кыргызской Республики из собственного и давальческого¹ сырья и/или импортирующие подакцизные товары на территорию КР.

Плательщиками акцизного налога признаются как юридические и физические лица, производящие подакцизные товары на территории Кыргызской Республики, так и получающие подакцизные товары путем смешивания компонентов без придания конечному продукту характеристик, существенно отличающих его от исходных составляющих.

Ставки утверждаются в денежном выражении на единицу физического объема или в процентах к стоимости товар. Ставки акцизного налога устанавливаются Правительством КР в сомах от объема (килограмм, литр, штука, тонна) и в процентах к оптовой цене или таможенной стоимости. Например, на нефтепродукты – 800 сом/ т, водка – 40 сом./л., табачные изделия – 105 сом./1000 шт., ювелирные изделия – в процентах к розничной цене реализации и т.д. Ставка акциза может изменяться Правительством Кыргызской Республики в размере, не превышающем размер базовой ставки. Категории табачных изделий формируются в зависимости от рыночной цены реализации данных изделий конечному потребителю в порядке, определяемом Правительством Кыргызской Республики.

Ставки акцизного налога принимаются ежегодно по представлению Правительства КР Жогорку Кенешем КР.

В целях налогообложения таможенная стоимость товаров, ввозимых на территорию республики, заявляется (декларируется) декларантом таможенному органу республики по установленной форме. Физические лица могут ввозить подакцизные товары, не предназначенные для производственной или коммерческой деятельности. Эти товары не облагаются акцизами, если ввозятся физическими лицами в соответствии с нормами, утвержденными Правительством.

¹ Давальческим считается сырье, материалы, передаваемые их владельцем без оплаты другим предприятиям для дальнейшей переработки, включая розлив.

Объектом налогообложения акцизом является:

1. Производство на территории Кыргызской Республики и/или импорт на территорию Кыргызской Республики следующих подакцизных товаров:

а) спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта 80% или более, этиловый спирт и прочие спиртовые настойки денатурированные любой концентрации;

б) пиво солодовое, вина виноградные натуральные, включая крепленые; сусло виноградное, вермут, виноградные натуральные вина прочие с добавлением растительных или ароматических веществ, напитки прочие сброженные (например, сидр, перри или сидр грушевый, напиток медовый); смеси из сброженных напитков и смеси сброженных и безалкогольных напитков, в другом месте непоименованные или невключенные, спирт этиловый неденатурированный с концентрацией спирта менее 80 об.%; спиртовые настойки, ликеры и прочие спиртные напитки;

в) табачные изделия, такие, как сигары, сигары с обрезанными концами, сигариллы (тонкие сигары) и сигареты из табака или его заменителей;

г) прочие изделия, содержащие табак, такие, как промышленно изготовленный табак и промышленные заменители табака, табак «гомогенизированный» или «восстановленный», табачные экстракты и эссенции;

д) нефть сырая и нефтепродукты сырые, полученные из битуминозных пород, нефть и нефтепродукты, полученные из битуминозных пород, кроме сырых; продукты, в другом месте непоименованные или невключенные, содержащие 70 мас.% или более нефти или нефтепродуктов, полученных из битуминозных пород, причем эти нефтепродукты являются основными составляющими продуктов; отработанные нефтепродукты.

2. Розничная реализация на территории Кыргызской Республики следующих товаров:

а) ювелирные изделия и их части из драгоценных металлов или металлов, плакированных драгоценными металлами, изделия золотых или серебряных дел мастеров и их части из драгоценных металлов или металлов, плакированных драгоценными металлами, прочие изделия из драгоценных металлов или металлов, плакированных драгоценными металлами, монеты, корпуса для часов, ре-

мешки, ленты и браслеты для часов, предназначенных для ношения на себе или с собой и их части.

Налоговой базой по акцизу являются:

1) физический объем подакцизного товара,

и/или

2) цена реализации подакцизных товаров без включения НДС,

и/или

3) таможенная стоимость подакцизного товара, определяемая в соответствии с Таможенным кодексом Кыргызской Республики,

и/или

4) рыночная цена товара без включения НДС – при передаче товаропроизводителем подакцизного товара в качестве натуральной оплаты, подарка, при передаче заложенных товаров в собственность залогодержателя или обменной операции, а также на безвозмездной основе.

Налоговым периодом акциза по производимым или реализуемым подакцизным товарам является календарный месяц. Акциз уплачивается в следующие сроки:

1) по производимым и/или импортируемым подакцизным товарам, подлежащим обозначению маркой акцизного сбора, – до или в день приобретения марок акцизного сбора;

2) по импортируемым подакцизным товарам, не подлежащим обозначению маркой акцизного сбора, – в день, определяемый Таможенным кодексом Кыргызской Республики для уплаты таможенных платежей;

3) по подакцизным товарам, не предусмотренным пунктами 1 и 2 не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Производимые на территории Кыргызской Республики и импортируемые на территорию Кыргызской Республики алкогольные напитки и табачные изделия, за исключением пива, *подлежат обозначению* марками акцизного сбора.

Марка акцизного сбора, подтверждающая, что акциз уплачен в доход бюджета, представляет собой марку утвержденного образца, которая наклеивается на пачку, бутылку или другую емкость, в которой продается подакцизный товар,

Не подлежат обозначению акцизной маркой алкогольные напитки и табачные изделия:

1) экспорт которых за пределы территории Кыргызской Республики осуществлен в таможенном режиме экспорт;

2) импорт (пересылка) которых осуществляется физическими лицами на территорию Кыргызской Республики в пределах норм, утвержденных Правительством Кыргызской Республики.

§ 5. Налоги за пользование недрами

Платежи за пользование недрами по своей правовой природе представляют собой вознаграждение, уплачиваемое пользователем недр собственнику недр – государству в связи с предоставлением участков недр в пользование. Этим они отличаются от налогов – обязательных, индивидуально безвозмездных платежей, взимаемых с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

К отличительным чертам платежей за пользование недрами также следует отнести их дифференцированный размер в зависимости от характеристики объекта, а также использование их по целевому назначению – на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Налоги за пользование недрами включают:

1) **бонусы** – разовые платежи за право пользования недрами с целью геологического изучения и разработки месторождений полезных ископаемых;

2) **роялти** – текущие платежи за пользование недрами с целью разработки.

Налогоплательщиками бонуса являются отечественные организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Кыргызской Республике через постоянное учреждение, а также индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на пользование недрами с целью геологического изучения и разработки месторождений полезных ископаемых.

Объектом налогообложения бонусом является деятельность по геологическому изучению и разработке месторождений полезных ископаемых.

Налоговой базой для исчисления бонуса является количество запасов в месторождениях полезных ископаемых, включая количество приращенных запасов в процессе промышленной разведки в период геологической разведки и разработки месторождения.

Размер бонуса устанавливается Правительством Кыргызской Республики по всем видам полезных ископаемых по классификационной таблице, в зависимости от стадии изученности и масштаба месторождения.

Налогоплательщик бонуса представляет в налоговый орган соответствующий расчет и **уплачивает бонус** не позднее 30 дней со дня получения им лицензии на геологическое изучение и разработку месторождения полезных ископаемых.

Налогоплательщиками роялти являются отечественные организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Кыргызской Республике через постоянные учреждения, индивидуальные предприниматели, занимающиеся разработкой (добычей) полезных ископаемых. Объект налогообложения роялти – деятельность по разработке (добыче) месторождений полезных ископаемых.

Налоговой базой роялти является:

1) выручка без учета НДС и налога с продаж, полученная от реализации полезных ископаемых или продукции, полученной в результате переработки полезных ископаемых;

2) объем реализованной продукции в натуральном выражении;

3) объем отбираемой воды из недр по водомеру – для налогоплательщиков роялти, за исключением специализированных организаций водоснабжения.

Ставка роялти устанавливается от объема реализованной продукции, объема отбираемой воды *в натуральном выражении* в следующих размерах:

а) минеральные и пресные воды питьевые для розлива – по ставке 0,2 сом. за 1 л;

б) минеральные воды для бальнеолечения¹ – 0,05 сом. за куб. м;

в) термальные воды для отопления – 0,12 сом. за куб. м;

г) воды питьевые и технические – 0,13 сом. за куб. м;

Ставка роялти устанавливается *от выручки*, полученной от реализации:

1. На золото, серебро и платину с учетом прироста запасов:

а) для месторождений с запасами более 10 т – 5%;

б) для месторождений с запасами от 3 до 10 т – 3%;

в) для месторождений с запасами менее 3 т – 1%;

¹ Бальнеотерапия (лат. *Balneum* – ванна; купание + терапия) – применение минеральных вод в лечебных целях.

2. Для специализированных организаций водоснабжения – в размере 5%.

3. На гипс – в размере 6%;

4. На природные камни для производства облицовочных материалов – в размере 12%;

5. На уголь каменный, бурый – в размере 1%.

Ставка роялти на другие полезные ископаемые и продукты их переработки, устанавливается от выручки от реализации:

1) полезных ископаемых – в размере 3%;

2) продуктов переработки полезных ископаемых – в размере 2%.

Налоговым периодом роялти является календарный месяц.

Освобождаются от уплаты налогов за пользование недрами:

1) собственник земельного участка или землепользователь, ведущий добычу общераспространенных полезных ископаемых и отбор подземных вод, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, на принадлежащем ему или находящемся в его пользовании земельном участке для собственного использования;

2) субъект, получивший участки недр для образования особо охраняемых природных территорий, имеющих особое экологическое, природоохранное, научное и историко-культурное значение;

3) субъект, перерабатывающий отходы горного, обогатительного и металлургического производства;

4) пользователи недр, ведущие геологические, геофизические и другие работы по изучению недр, работы по прогнозированию землетрясений, инженерно-геологические изыскания, геоэкологические исследования, контроль за режимом подземных вод, а также иные работы, проводимые без нарушений целостности недр.

Месторождения полезных ископаемых значительным образом отличаются друг от друга. Природные характеристики полезных ископаемых в определенном месторождении, глубина их залегания и сложность извлечения, а также местоположение участка недр по отношению к населенному пункту, транспортным путям, рынку сбыта и другие факторы – все это в совокупности определяет доходность того или иного месторождения.

§ 6. Налог с продаж

Налогоплательщиками налога с продаж являются отечественные организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Кыргызской Республике через постоянное учреждение, а также индивидуальные предприниматели.

Объектом обложения налогом с продаж являются реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг.

От уплаты налога с продаж освобождаются: реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг:

1) сельскохозяйственным производителем;

2) сельскохозяйственным товарно-сервисным кооперативом;

3) агентством по защите депозитов, Фондом защиты депозитов, НБКР, за исключением части выручки, полученной от предоставления работ и услуг в сфере отдыха, досуга и развлечений;

4) благотворительной организацией.

Также от уплаты налога с продаж освобождаются: реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг некоммерческой организацией при условии, что оплата не превышает расходы на реализацию этих товаров, выполнение этих работ, оказание этих услуг:

1) для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста;

2) в сфере образования, медицины, науки, культуры и спорта.

Налоговой базой по налогу является *выручка от реализации товаров, работ, услуг*, без учета НДС и налога с продаж. *При передаче имущества в аренду* налоговой базой является арендная плата, без учета НДС и налога с продаж.

Для организации, *осуществляющей металлургический передел руды*, налоговой базой является разница между стоимостью реализованной продукции, без учета НДС, полученной после металлургического передела, и стоимостью приобретенной руды до ее переработки.

Налоговой базой *по лотерейной деятельности* является разница, без учета НДС, между выручкой от реализации лотерейных билетов и суммой выплаченного призового фонда, приходящегося на данную выручку.

Для банка налоговой базой является выручка от реализации основных средств, товаров, процентные доходы, доходы от выполнения работ, оказания услуг, включая доход от валютных операций за минусом убытков от валютных операций.

Для страховой организации налоговой базой является выручка от реализации товаров, работ без учета НДС и налога с продаж, услуг без учета налога с продаж за вычетом сумм страховых премий, причитающихся перестраховщику по договору перестрахования.

По накопительным видам страхования налоговой базой является сумма поступивших страховых премий за вычетом суммы страховой выплаты без учета налога с продаж.

При приобретении золота и/или серебра в любом виде для аффинажа и дальнейшей реализации налоговой базой является разница между стоимостью реализованного аффинированного золота и/или серебра и стоимостью приобретенного золота и/или серебра в любом виде.

Ставка налога с продаж устанавливается:

1. При реализации товаров, работ, услуг, облагаемых НДС и освобожденных от НДС:

- а) в размере 1,5% – для торговой деятельности;
- б) в размере 2,5% – для деятельности, не предусмотренной подпунктом «а» настоящего пункта;

2. При реализации товаров, работ, услуг в случаях, не предусмотренных пунктом 1.:

- а) в размере 2,5% – для торговой деятельности;
- б) в размере 3,5% – для деятельности, не предусмотренной подпунктом «а» настоящего пункта.

От уплаты налога с продаж освобождаются: реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг:

- 1) сельскохозяйственным производителем;
- 2) сельскохозяйственным товарно-сервисным кооперативом;
- 3) Агентством по защите депозитов, Фондом защиты депозитов, Национальным банком КР, за исключением части выручки, полученной от предоставления работ и услуг в сфере отдыха, досуга и развлечений;
- 4) благотворительной организацией.

От уплаты налога с продаж освобождаются реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг некоммерческой организацией при условии, что оплата не превышает расходы на реализацию этих товаров, выполнение этих работ, оказание этих услуг:

- 1) для социального обеспечения и защиты детей или малообеспеченных граждан преклонного возраста;
- 2) в сфере образования, медицины, науки, культуры и спорта.

Налоговым периодом налога с продаж является календарный месяц. Налогоплательщик обязан представлять налоговую отчетность и производить уплату налога с продаж до 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом, по месту учетной регистрации. В случае отсутствия учетной регистрации налог с продаж уплачивается по месту налоговой регистрации.

Тема 8. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

§ 1. Налог на имущество

Налог на имущество уплачивает организация или физическое лицо, имеющее в собственности облагаемое имущество, включающее имущество, приобретенное в рамках договора финансовой аренды или ипотечного кредитования, зарегистрированное на территории Кыргызской Республики. В том случае, если невозможно установить место нахождения собственника имущества, налогоплательщиком налога на имущество являются организация или физическое лицо, пользующиеся этим имуществом. В случае отсутствия регистрации имущества, основанием для признания пользователя налогоплательщиком налога на имущество является фактическое владение и пользование имуществом.

Объектом налога налогом на имущество является право собственности или право пользования на налогооблагаемое имущество. К налогооблагаемому имуществу относятся следующие объекты:

1-я группа: жилые дома, квартиры, дачные дома, предназначенные для постоянного или временного проживания, не используемые для осуществления предпринимательской деятельности;

2-я группа: жилые дома, квартиры, дачные дома, пансионаты, дома отдыха, санатории, курорты, производственные, административные, промышленные, а также другие капитальные строения, предназначенные и/или используемые для предпринимательской деятельности;

3-я группа: временные помещения из металлических и других конструкций такие, как киоски, контейнеры, предназначенные и/или используемые для осуществления предпринимательской деятельности;

4-я группа: транспортные средства, включая самоходные машины и механизмы.

Налоговой базой налога на имущество являются:

- для объектов имущества 1-й, 2-й и 3-й групп – налогооблагаемая стоимость объектов имущества;
- для объектов имущества 4-й группы: а) для транспортного средства и/или самоходной машины и механизма, работающих на двигателе внутреннего сгорания, – рабочий объем двигателя или балансовая, учетная стоимость; б) для несамоходного транспортного средства – налог на базовое транспортное средство (автобус, автомашина, тягач, буксир и проч.).

Налоговым периодом по налогу на имущество является календарный год.

Налогооблагаемая стоимость одного квадратного метра площади объекта имущества 1-й–3-й групп устанавливается в зависимости от материала стен и года ввода объекта в эксплуатацию. Например, *материалом, из которого изготовлен дом, может быть кирпич или сборный и монолитный бетон; временные помещения из металла и дерева, используемые для предпринимательской деятельности. Год ввода в эксплуатацию может быть до 5 лет для временной металлической конструкции или дом (квартира) со сроком эксплуатации до 30 или более 30 лет.*

Ставка налога для объектов имущества устанавливается в раз-
мере:

1. 1-й группы – 0,35% от налогооблагаемой базы;
2. 2-й и 3-й групп – 0,8% от налогооблагаемой базы;
3. 4-й группы:

а) для транспортных средств и/или самоходных машин и механизмов, работающих на двигателях внутреннего сгорания, ставка определяется в сомах с каждого 1 куб. см рабочего объема двигателя, в зависимости от срока эксплуатации, включая год выпуска заводом-изготовителем:

б) имеющих двигатель внутреннего сгорания, не предусмотренных подпунктом «а» или не имеющих двигателя внутреннего сгорания, – 0,5% от балансовой стоимости;

в) не имеющих двигателя внутреннего сгорания и балансовой стоимости – 0,5% от стоимости, определяемой в соответствии с подпунктом «в» пункта 2 статьи 325 НК КР.

Льготы по налогу. Не подлежат налогообложению:

1) объекты имущества дипломатических представительств, консульских учреждений зарубежных стран и представительств между-

народных организаций в соответствии с международными договорами Кыргызской Республики;

2) объекты имущества 1-й группы, налогооблагаемая стоимость которых не превышает 5000 расчетных показателей;

3) объекты имущества обществ инвалидов I и II групп, а также организаций Кыргызского общества слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50% от общего числа занятых и их заработная плата составляет сумму не менее 50% от общего фонда оплаты труда.

От уплаты налога на имущество освобождаются:

1. Герои Кыргызской Республики, Герои Советского Союза и Социалистического Труда, матери-героини, лица, награжденные орденами Славы и Трудовой Славы трех степеней, участники и инвалиды Великой Отечественной войны либо инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Кыргызской Республики или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, другие инвалиды, приравненные по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих, вдовы инвалидов Великой Отечественной войны, а также инвалиды I и II групп – по одному объекту имущества 1-й и 4-й групп, являющихся объектом налогообложения, или части объекта имущества, приходящейся в соответствии с законодательством Кыргызской Республики на долю собственности освобожденного от налога на имущество лица, но не более 100 кв. м жилой площади для объектов имущества 1-й группы;

2. Инвалиды, имеющие мотоколяски и автомобили с ручным управлением, – по данным автотранспортным средствам.

Местные кенешы имеют право предоставить полное или частичное освобождение по уплате налога на имущество на срок до 3 лет в случаях, когда налогоплательщик понес материальные убытки вследствие непреодолимой силы.

Исчисление налога на имущество производится налогоплательщиком самостоятельно. Налогоплательщик – **физическое лицо платит** налог:

1) на объекты имущества 1-й группы в срок не позднее 1 сентября текущего года по месту учетной регистрации или местонахождения объекта имущества;

2) на объекты имущества 4-й группы – в срок, устанавливаемый Правительством КР, но в период до прохождения технического осмотра, а также при полной или частичной передаче прав собственности на объект имущества в течение года новым владельцем объекта имущества в момент оформления такой передачи – по месту регистрации объекта имущества.

Организации и индивидуальные предприниматели платят налог:

1) на объекты имущества 2-й и 3-й групп – ежеквартально в срок до 20-го числа третьего месяца текущего квартала равными долями в течение текущего года по месту нахождения объекта имущества, а в пределах города Бишкека – по месту налоговой регистрации налогоплательщика;

2) на объекты имущества 4-й группы – в срок, устанавливаемый Правительством КР, но в период до прохождения технического осмотра – по месту регистрации объекта в уполномоченном государственном органе.

Налогоплательщики представляют информационный расчет по налогу на имущество:

до 1 марта текущего года – организации и индивидуальные предприниматели;

до 1 мая текущего года – физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей.

§ 2. Земельный налог

Правовое регулирование налогообложения по земельному налогу осуществляется по действующему Налоговому кодексу КР, Земельному кодексу КР и другими сопутствующими нормативными актами.

Землевладение и землепользование в Кыргызстане являются платными. Плата за право пользования земельным участком в республиканский и местный бюджеты производится ежегодно. Земельный налог – один из местных налогов, который, в отличие от других видов налогов, взимается не от размера доходов хозяйствующих субъектов, а в зависимости от размера земельного участка.

Земельный налог – форма обязательной ежегодной платы в республиканский и местные бюджеты за право пользования земельным участком.

Основанием для установления и взимания земельного налога являются:

- специальный документ – акт на право пользования землей или другой документ, удостоверяющий право владения или пользования земельным участком или долей;
- данные государственного количественного и качественного учета земель по состоянию на 1 января текущего года.

Налогоплательщиком земельного налога является субъект, признаваемый собственником земель или землепользователем, право землепользования которого удостоверено государственным актом о праве частной собственности на земельный участок, удостоверением на право временного пользования земельным участком, свидетельством о праве частной собственности на земельную долю в соответствии с Земельным кодексом Кыргызской Республики, независимо от того, используется или не используется земельный участок.

По земельному участку, находящемуся в *общей собственности или пользовании нескольких лиц*, налогоплательщиком земельного налога является каждое из этих лиц в долях, установленных правоудостоверяющим документом либо определенных соглашением сторон.

В случае отсутствия правоудостоверяющего документа основанием для признания землепользователя налогоплательщиком земельного налога является фактическое владение и/или пользование таким участком.

Исполнительный орган местного самоуправления является налогоплательщиком земельного налога по землям Фонда перераспределения сельскохозяйственных угодий, присельных пастбищ, переданных в его управление и распоряжение, независимо от того, используется или не используется земельный участок.

При предоставлении в пользование (аренду) земель государственной и муниципальной собственности, включая земли Фонда перераспределения сельскохозяйственных угодий, налогоплательщиком земельного налога является государственный или муниципальный пользователь, предоставивший земельный участок в аренду.

Государственный и муниципальный землепользователь, финансируемый из бюджета и имеющий в распоряжении и пользовании земельный участок, на котором расположено здание и/или сооружение, переданное ему на праве оперативного управления и хозяйственного ведения, не является налогоплательщиком земельного налога, за ис-

ключением налога на земельный участок или его долю, переданные в аренду хозрасчетной организации и/или организации с частной формой собственности и/или физическому лицу.

При предоставлении собственником или пользователем, в том числе освобожденным от уплаты земельного налога, земельного участка в аренду плательщиком земельного налога является арендодатель.

Объектом налогообложения земельным налогом является право собственности, временного владения и пользования на сельскохозяйственные угодья и земли, подлежащие обложению земельным налогом, указанные в настоящей статье.

Налогообложению подлежат сельскохозяйственные угодья и земли:

- населенных пунктов;
- промышленности, транспорта, связи, иного назначения, включая земли оборонного назначения;
- природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения;
- лесного фонда;
- водного фонда;
- запаса.

Размер земельного участка по сельскохозяйственным угодьям устанавливается в зависимости от качества (плодородия) почв, месторасположения и площади земельного участка, а по землям сельскохозяйственного назначения – с учетом инфраструктуры и различной градостроительной ценности.

К землям сельскохозяйственного назначения относятся земли, предоставленные для нужд сельского хозяйства или предназначенные для этих целей. В состав земель сельскохозяйственного назначения входят сельскохозяйственные угодья и земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, замкнутыми водоемами, постройками и сооружениями, необходимыми для функционирования сельского хозяйства.

К землям городов и рабочих поселков относятся все земли, находящиеся в пределах городской и поселковой черты и в ведении городского (поселкового) местного органа власти. В состав земель городов (поселков) входят:

- земли городской (поселковой) застройки;
- земли общего пользования;

К землям общего пользования населенных пунктов относятся земли, используемые в качестве путей сообщения, либо для удовлетворения культурно-бытовых потребностей населения (дороги, улицы, площади, тротуары, проезды, кладбища, бульвары, скверы, водоемы, лесопарки и другие).

- земли сельскохозяйственного использования и другие угодья;
- земли, занятые городскими лесами;
- земли железнодорожного, водного, воздушного, трубопроводного транспорта, горной и иной промышленности.

К землям сельских населенных пунктов относятся все земли, находящиеся в пределах черты, установленной для этих пунктов землеустроительными органами.

Землями промышленности, транспорта, связи, шахт, рудников, карьеров, обороны и иного назначения признаются земли, предоставленные в пользование соответствующим предприятиям, учреждениям и организациям для осуществления возложенных на них задач.

К землям транспорта относятся земли железнодорожного, воздушного, водного и автомобильного транспорта.

К землям магистральных трубопроводов (газопроводов, нефтепроводов, водопроводов) относятся земельные участки, предоставленные предприятиям, учреждениям и организациям магистральных трубопроводов для размещения контрольных будок, компрессорных станций и других сооружений, обеспечивающих нормальную эксплуатацию трубопроводов в соответствии с техническими проектами.

К землям линий связи и электропередачи относятся земельные участки, предоставленные предприятиям, учреждениям и организациям, осуществляющим эксплуатацию этих линий, а также под опоры воздушных линий связи, радиофикации и электропередачи; здания, сооружения и другие устройства.

Землями обороны признаются земли, предоставленные для размещения и деятельности войсковых частей, военно-учебных заведений, предприятий, учреждений и организаций Вооруженных Сил Кыргызской Республики, Национальной гвардии, внутренних войск.

К землям оздоровительного назначения относятся курорты, санатории, обладающие природными лечебными факторами, а также земельные участки, благоприятные для организации профилактики и лечения.

Землями рекреационного назначения признаются земли, предназначенные и используемые для организованного массового отдыха и туризма. К ним относятся земельные участки, занятые пансионатами, туристическими базами, молодежно-спортивными лагерями.

К землям лесного фонда относятся земли, покрытые лесами, а также не покрытые лесом, но предоставленные для нужд лесного хозяйства.

Землями водного фонда признаются земли, занятые водоемами (реками, озерами, водохранилищами, каналами, территориальными водами), ледниками, болотами, гидротехническими и другими водохозяйственными сооружениями, а также земли, выделенные под полосы отвода по берегам водоемов.

Землями запаса являются все земли, не предоставленные во владение и постоянное пользование. Земли запаса находятся в ведении Министерства сельского и водного хозяйства Кыргызской Республики и предназначаются для предоставления юридическим и физическим лицам во владение, пользование и аренду.

Налоговой базой для исчисления земельного налога является площадь земельного участка, указанная в правоудостоверяющем документе.

Ставки земельного налога определяются в сомах к гектару или квадратному метру.

Базовые ставки земельного налога за пользование землями населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения дифференцируются с применением соответствующих коэффициентов воздействия на экологическую обстановку и функционального назначения. Коэффициенты воздействия на экологическую обстановку и в зависимости от функционального назначения могут быть изменены только с согласия Жогорку Кенеша Кыргызской Республики.

Местными кенешами устанавливается коэффициент для экономико-планировочных зон (К1) в зависимости от особенностей экономико-планировочных зон населенных пунктов как отношение комплексной оценки территории зоны к общей средневзвешенной оценке по населенному пункту.

В случаях, когда по определенному виду деятельности коэффициенты К2 или К3 не указаны в законе, а также на земли под объектами, находящимися в стадии строительства, коэффициенты К2 и К3 равны единице.

Таблица 1
Ставки земельного налога за пользование приусадебными и садово-огородными земельными участками

| Населенный пункт | Ставка земельного налога, сом/кв.м |
|--|------------------------------------|
| 1. Бишкек, Ош | 1,5 |
| 2. Токмок, Кара-Балта, Джалал-Абад, Каракол, Талас, Чолпон-Ата | 1,0 |
| 3. Города, не предусмотренные пунктами 1, 2, а также поселки, за исключением сельских населенных пунктов | 0,5 |
| 4. Сельские населенные пункты | 0,1 |

Для населенных пунктов и сельскохозяйственных угодий, отнесенных ЖК КР к высокогорным и отдаленным, при уплате земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями устанавливаются льготы в размере 50% от базовой ставки единого сельскохозяйственного налога для данного района.

Налоговым периодом по земельному налогу является календарный год.

Срок уплаты земельного налога. Земельный налог по сельскохозяйственным угодьям уплачивается в размере 20% – до 25 апреля, 25% – до 25 августа и 55% – до 25 ноября текущего года.

Годовая сумма земельного налога за право пользования придомами, приусадебными и садово-огородными земельными участками, предоставленными гражданам в городской и сельской местностях, уплачивается до 1 сентября текущего года.

Освобождаются от налогообложения:

1) земли заповедников, резерваторов, природных, национальных и дендрологических парков, ботанических и зоологических садов, заказников, памятников природы, объектов историко-культурного назначения, нераспределенные земли запаса, земли, занятые полосой слежения вдоль государственной границы, земли общего пользования населенных пунктов, занятые защитными лесонасаждениями, водного и лесного фондов, земли путей сообщения, продуктопроводов, линий связи и электропередачи, земельные полосы вдоль дорог

и сооружений, вводимых с целью поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов, за исключением предоставленных для сельскохозяйственного использования, а также для осуществления предпринимательской деятельности;

- 2) земли кладбищ;
- 3) скотопрогонов и скотоостановочных площадок;
- 4) земли Агентства по защите депозитов, Фонда защиты депозитов, НБКР, за исключением их земель, используемых для отдыха, досуга и развлечений и/или переданных в аренду;
- 5) земли организаций инвалидов, участников войны и приравненных к ним лиц и земли Общества слепых и глухих;
- 6) земли учреждений уголовно-исполнительной системы;
- 7) нарушенные земли (деградировавшие, с нарушениями почвенного покрова и других качественных показателей земли), требующие рекультивации; полученные для сельскохозяйственных нужд органами местного самоуправления, организациями, а также физическими лицами на срок, устанавливаемый местными кенешами;
- 8) земли санаториев, домов отдыха, пансионатов профсоюзов, входящих в санитарно-охранные зоны.

Также освобождаются от уплаты земельного налога *за пользование приусадебными и садово-огородными участками*:

- 1) инвалиды и участники Великой Отечественной войны, военнослужащие, принимавшие участие по межгосударственным соглашениям в войне в Афганистане и в других странах, участники ликвидации аварии Чернобыльской АЭС, а также инвалиды с детства, инвалиды I и II групп;
- 2) члены семей военнослужащих и сотрудников правоохранительных органов, погибших или пропавших без вести при исполнении служебных обязанностей, включая детей до совершеннолетия;
- 3) физические лица, достигшие пенсионного возраста;
- 4) физические лица, имеющие 4 и более несовершеннолетних детей.

Местные кенешы имеют право предоставить полное или частичное освобождение от уплаты земельного налога по сельскохозяйственным угодьям на срок до 3 лет в случаях, когда землепользователь понес материальные убытки вследствие непреодолимой силы.

Льгота предоставляется на основании соответствующих удостоверений о праве на указанную льготу или справки врачебно-трудовой экспертной комиссии.

Тема 9. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

§ 1. Налог на основе обязательного патента

Патентом является выдаваемый органом налоговой службы документ, удостоверяющий право налогоплательщика заниматься определенным видом деятельности и платить налоги по данному виду деятельности, а также подтверждающий получение доходов в течение времени действия патента. Форма патента и порядок его выдачи устанавливаются уполномоченным налоговым органом. Бланки патента являются документами строгой отчетности и подлежат хранению в течение 6 лет.

Обязательный патент выдается по месту ведения предпринимательской деятельности только при наличии налоговой регистрации налогоплательщика в налоговом органе. Ведение деятельности без патента признается ведением деятельности без регистрации и уклонением от налогообложения.

Патент действителен только на той территории, где был выдан (район, город без районного деления или город Бишкек). Передача патента или его копии в целях осуществления предпринимательской деятельности другому лицу запрещается.

Сумма налога на основе патента вносится налогоплательщиком в учреждение банка, после чего квитанция об оплате патента с отметкой банка предъявляется налоговому органу и на основании этого ему выдается патент. Для отдаленных и труднодоступных населенных пунктов, в которых отсутствуют учреждения банков, допускается уплата суммы налога на основе патента в налоговый орган в порядке, установленном уполномоченным налоговым органом.

Патент на осуществление отдельных видов деятельности не заменяет лицензий и других специальных разрешений на право их ведения, выдаваемых уполномоченными на это государственными органами. Деятельность, осуществляемая налогоплательщиком на основе патента, не подлежит выездной налоговой проверке за период действия патента, кроме встречных проверок. Остальные формы налогового контроля осуществляются в соответствии с НК КР.

Организация или индивидуальный предприниматель, ведущие деятельность на основе патента и по какой-либо причине приостановившие свою деятельность на срок более 1 месяца или меняющие

специальный режим, извещают об этом налоговый орган, выдавший патент.

Объектом налогообложения на основе обязательного патента для исчисления налога являются такие виды экономической деятельности, как услуги:

- саун, бань, за исключением муниципальных бань;
- бильярда;
- по предоставлению игровых автоматов;
- казино;
- обменного бюро;
- дискотек;
- круглосуточных автостоянок.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые платят налог на основе обязательного патента, платят налоги, установленные НК КР, *за исключением следующих видов налогов:*

- налога на прибыль;
- НДС на облагаемые поставки;
- налога с продаж.

Налогоплательщики взамен исчисления и уплаты подоходного налога с заработной платы наемных работников обязаны приобретать патент на каждого работника, занятого в сфере деятельности, подлежащей обязательному патентированию, в размере 7 расчетных показателей в месяц (с 01.01.06 размер расчетного показателя утвержден в сумме 100 сом. в месяц).

В пределах указанных ставок Правительство Кыргызской Республики с профильными комитетами Жогорку Кенеша Кыргызской Республики по экономике, бюджету, финансам, а также по развитию промышленности, торговли, туризма, малого, среднего бизнеса, транспорта, коммуникаций, строительства и архитектуры *вправе не более одного раза в год изменять ставки налога с учетом места расположения и/или стоимости предоставляемых услуг.*

Для определения понятий предлагаю определение некоторых терминов:

казино – игорное заведение, в котором с использованием игровых столов проводятся азартные игры с объявленным денежным или иным имущественным выигрышем;

игровой стол – специально оборудованное место в игорном заведении, предназначенное для азартных игр с любым видом выигрыша, в котором игорное заведение через своих представителей участвует как сторона или как организатор и (или) наблюдатель (рулетка, кар-

точные столы, стол для игры в кости и иное игорное оборудование, в том числе оборудование тотализатора и букмекерской конторы);

игровой автомат – специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное и иное техническое оборудование), в том числе электронная рулетка, установленное и используемое для азартных игр с денежным выигрышем без участия в указанных играх представителей игорного заведения.

Таблица 2
Налоговая база и ставка налога

| Объект предпринимательской деятельности | Налоговая база (один объект) | Ставка налога за налоговый период, сом. |
|---|---|---|
| Сауны, бани | Общая площадь: до 150 кв. м свыше 150 кв. м | 30 000 50 000 |
| Бильярд | Стол | 10 000 |
| Игровые автоматы | Игровой автомат | 10 000 |
| Казино | Игровой стол | 300 000 |
| Обменные бюро | Лицензируемый объект | 20 000 |
| Дискотеки и ночные клубы | Дискотека, ночной клуб | 100 000 |
| Круглосуточные автостоянки | Парковочное место | 100 |

Если налогоплательщик совмещает два или более вида деятельности, подлежащих налогообложению на основе обязательного патента, ставка налога применяется на каждый вид деятельности отдельно.

Налоговым периодом являются 30 дней, следующих подряд. Сумма налога определяется исходя из налоговой базы, ставки налога с учетом корректировочных коэффициентов. Уплата налога производится *до начала осуществления деятельности* путем приобретения патента. Патент может быть приобретен на 30, 90 или 180 дней, сле-

дующих подряд. При приобретении патента на 90 дней сумма налога снижается на 5%, на 180 дней – на 10%.

Сумма налога является фиксированной и не подлежит пересчету, а уплаченная сумма налога не подлежит возврату после приобретения патента. Налогоплательщик, осуществляющий деятельность на основе патента, не освобождается от представления единой налоговой декларации в отношении деятельности, предусмотренной патентом, в соответствии с требованиями НК КР, где указываются фактически полученные доходы по деятельности на основе обязательного патента без обязательного их подтверждения и пересчета уплаченной суммы налога.

§ 2. Налог на основе добровольного патента

Патенты могут приобрести по желанию физические лица, в том числе иностранные и лица без гражданства, постоянно проживающие на территории Кыргызской Республики, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, разрешенные на территории Кыргызской Республики. Граждане, приобретшие патент, не ведут книги учета доходов и расходов по указанным в патенте видам деятельности в течение срока действия патента, не платят подоходный налог с этих доходов, а при декларировании своих доходов по итогам года не включают указанные выше доходы в совокупный годовой доход. В качестве подтверждающего документа предъявляется оригинал патента, а в случае его утери при наличии уважительных причин – дубликат патента или справка налогового органа, выдавшего патент.

Патент на добровольной основе выдается по месту жительства. Ведение деятельности без патента признается ведением деятельности без регистрации и уклонением от налогообложения. Патент действителен только на той территории, где был выдан (район, город без районного деления или город Бишкек). Передача патента или его копии в целях осуществления предпринимательской деятельности другому лицу запрещается. Налогоплательщик отдельные налоги может уплачивать путем приобретения добровольного патента.

Сумма налога на основе патента вносится налогоплательщиком в учреждение банка, после чего квитанция об оплате патента с отметкой банка предъявляется налоговому органу, на основании чего ему выдается патент. Для отдаленных и труднодоступных населен-

ных пунктов, в которых отсутствуют учреждения банков, допускается уплата суммы налога на основе патента в налоговый орган в порядке, установленном уполномоченным налоговым органом.

Например, по Бишкеку существует перечень видов предпринимательской деятельности, осуществляемых физическими лицами на патентной основе (ниже представлен неполный перечень):

1. Деятельность физических лиц по производству и реализации товаров народного потребления и продовольственных товаров, в которую входят: реализация швейных, трикотажных изделий и обуви; производство и реализация изделий из меха, шкур, кожи и заменителя; реализация ковров и ковровых изделий, мылomoющих средств и парфюмерно-косметических изделий, галантерейных изделий и бижутерий, изготовление и реализация игрушек и сувениров, изделий народно-художественного промысла; реализация видео-и аудиокассет; реализация запасных частей и материалов к автомобилям; реализация радиотелевизионной аппаратуры, запасных частей и деталей к ней; реализация канцелярских товаров, вычислительной и оргтехники; изготовление и реализация искусственных цветов и венков; реализация цветов и цветочных композиций, табачных изделий, хлеба и хлебобулочных изделий; производство и реализация мяса домашнего скота, птиц и других животных в живом, сыром или переработанном виде в порядке экономической деятельности; изготовление и реализация шашлыка из мяса домашнего скота и птицы в порядке экономической деятельности; реализация овощей, фруктов, ягод и других видов растениеводства в натуральном и переработанном виде в порядке экономической деятельности и мн. др.

2. Деятельность в сфере бытового обслуживания населения, к которой относятся: ремонт металлоизделий, бытовых машин, аппаратов и приборов; ремонт одежды, головных уборов, меховых, швейных, трикотажных, галантерейных и других изделий; услуги парикмахерских и маникюрных кабинетов мощностью до 6 посадочных кресел; услуги камер хранения, услуги по перевозке грузов ручной тележкой; фотографирование и другие фотоработы; изготовление и реализация надгробных памятников, постаментов и сопутствующих элементов; сборка и ремонт мебели; техническое обслуживание, ремонт и окраска автомобилей и других транспортных средств; техобслуживание и ремонт транспортных средств во временных нестационарных технически не оснащенных помещениях; транспортное обслуживание по заказам юридических и физиче-

ских лиц владельцами личных автотранспортных средств (раздельно по видам: внутригородская перевозка, междугородно-пригородная перевозка); услуги по музыкальному обслуживанию торжеств и обрядов; услуги по переводу документов и текстов; услуги по строительству и ремонту жилых домов, квартир, дач и других объектов по заказам; услуги гувернанток, нянь и домработниц; услуги по дрессировке собак и мн. др.

3. Деятельность в социально-культурной сфере: проведение занятий в порядке репетиторства; лечебный массаж; организация детских аттракционов, платных игр (теннис, бильярд, шахматы, шашки и др.); теннис; услуги по показу видеофильмов; услуги платных туалетов за каждое посадочное место; организация игр «Русское лото» и «Бинголото»; услуги по обучению иностранным языкам, компьютерной технике, бухучету, вождению автотранспорта, кройке, шитью, вязанию и другим видам.

4. Деятельность в сельскохозяйственной сфере: услуги по распиловке леса; услуги частных мельниц, маслобоек и рисорушек; услуги владельцев частной сельхозтехники по обработке земли и уборке урожая; услуги по пастьбе скота населения; реализация запасных частей для сельскохозяйственной техники; заготовка (скупка) и реализация сельхозпродукции (кроме основных товаропроизводителей сельхозпродукции); реализация минеральных удобрений и средств химической защиты растений.

5. Другие виды деятельности такие, как: разведение и реализация собак; разведение и реализация аквариумных рыб и певчих птиц, а также корма и принадлежностей для них; реализация товаров, инвентаря и снастей охотничьего-промыслового и спортивного назначения, рыболовства; заготовка и реализация шкур и шерсти домашнего скота; исполнение по заказам и реализация картин, портретов; скупка, ремонт и реализация изделий из драгоценных металлов и камней; реализация кормов для животных; услуги по сдаче в аренду, в наем жилой и нежилой площади под квартиры, гостиницы; услуги по выдаче в аренду контейнеров и другой площади на территории ТРК; услуги по приему стеклопосуды; мелкооптовая торговля; услуги по составлению астрологических прогнозов; и др.

Патент на осуществление отдельных видов деятельности не заменяет лицензий и других специальных разрешений на право их ведения, выдаваемых уполномоченными на это государственными

органами. Деятельность, осуществляемая налогоплательщиком на основе патента, не подлежит выездной налоговой проверке за период действия патента, кроме встречных проверок. Остальные формы налогового контроля осуществляются в соответствии с НК КР.

Организация или индивидуальный предприниматель, ведущие деятельность на основе патента и по какой-либо причине приостановившие ее на срок более 1 месяца или меняющие специальный режим, извещают об этом налоговый орган, выдавший патент.

Физическое лицо, осуществляющее деятельность согласно перечню, утверждаемому Правительством КР по согласованию с профильным комитетом Жогорку Кенеша КР, имеет право платить налог на основе добровольного патента

Физические лица, уплачивающие налог на основе добровольного патента, платят налоги, установленные НК КР, за исключением налога на прибыль и налога с продаж.

Налогоплательщики удерживают и уплачивают с заработной платы наемных работников фиксированную сумму подоходного налога на каждого наемного работника, исчисленную исходя из минимального расчетного дохода, определяемого в соответствии с налоговой базой по подоходному налогу.

Не имеют право на применение режима уплаты налога на основе добровольного патента: физические лица, являющиеся налогоплательщиками НДС и организации.

Уплата налога производится до начала осуществления деятельности путем приобретения патента. Патент может быть приобретен на 1, 2, 15, 30, 90 или 180 дней, следующих подряд. При приобретении патента на 90 дней сумма налога снижается на 5%, на 180 дней – на 10%. Сумма налога является фиксированной и не подлежит пересчету после приобретения патента.

Налогоплательщик, осуществляющий деятельность на основе патента, *не освобождается от представления единой налоговой декларации* в отношении деятельности, предусмотренной патентом, где указываются фактически полученные доходы по деятельности на основе добровольного патента без обязательного их подтверждения и пересчета уплаченной суммы налога. К единой налоговой декларации должны быть приложены копии патентов.

§ 3. Упрощенная система налогообложения на основе единого налога

Упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной действующим законодательством. Налогоплательщик вправе выбирать упрощенную систему налогообложения либо обычный режим налогообложения.

Объектом обложения налогом является предпринимательская деятельность, осуществляемая налогоплательщиком.

Упрощенная система налогообложения предусматривает право уплаты субъектами малого предпринимательства единого налога в отношении своей деятельности взамен налога на прибыль и налога с продаж.

Субъект малого предпринимательства, применяющий упрощенную систему налогообложения, обязан:

- вести налоговый учет в соответствии с кассовым методом учета;
- применять контрольно-кассовые машины с фискальной памятью;
- платить другие налоги, за исключением налога на прибыль и налога с продаж.

Налогоплательщик, намеренный применять упрощенную систему налогообложения, обязан подать заявление в налоговый орган как плательщик единого налога по месту налоговой регистрации:

- для вновь зарегистрированных субъектов – в течение 5 дней со дня налоговой регистрации;
- для действующих субъектов – до 1 декабря текущего года.

При добровольном выходе из упрощенной системы налогообложения налогоплательщик обязан проинформировать об этом решении налоговый орган не позднее чем за один месяц до выхода из данной системы налогообложения. В этом случае снятие с учета в качестве плательщика единого налога вступает в силу с первого числа следующего года. Налогоплательщик, снятый с учета в качестве плательщика единого налога, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через 3 года после снятия его с такого учета.

Субъект налога. В целях налогообложения субъектом малого предпринимательства являются организация или индивидуаль-

ный предприниматель, если одновременно соблюдены следующие условия:

- 1) среднесписочная численность работников не превышает 30 человек;
- 2) организация или индивидуальный предприниматель не является налогоплательщиком НДС.

Право перехода на упрощенную систему налогообложения для налогоплательщиков определяется исходя из размера их валовой выручки, подсчитанной за предыдущий год кассовым методом, а для вновь зарегистрированных налогоплательщиков – исходя из прогнозных данных налогоплательщика.

Упрощенная система налогообложения на основе единого налога *не распространяется*:

- 1) на субъекты, уплачивающие налог на основе патента;
- 2) на субъекты, оказывающие финансовые, страховые услуги;
- 3) на инвестиционные фонды;
- 4) на профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- 5) на налогоплательщиков акцизного налога.

Базой обложения налогом является доход без учета НДС и налога с продаж.

Ставка налога. Налогоплательщик уплачивает налог по ставкам, в зависимости от видов деятельности в следующих размерах:

- 1) для переработки сельскохозяйственной продукции, для производственной сферы, для торговли – 4%;
- 2) для остальных видов деятельности – 6%.

Налогоплательщик, осуществляющий несколько видов деятельности, исчисляет и уплачивает налог отдельно по каждому виду по ставкам, установленным для этих видов деятельности.

Налоговым периодом для единого налога является один квартал. Порядок и срок уплаты налога. Налогоплательщик обязан представлять:

- ежеквартальный налоговый отчет не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
- единую налоговую декларацию не позднее 1 марта года, следующего за отчетным.

Налогоплательщик обязан производить уплату единого налога ежеквартально не позднее 15 числа месяца, следующего за кварталом.

§ 4. Налоги на основе налогового контракта

Субъекты налога. Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, *имеют право* платить налоги на основе налогового контракта. Контракт определяет согласованное между налогоплательщиком и органом налоговой службы налоговое обязательство налогоплательщика в размере фиксированных сумм следующих налогов:

- 1) налога на прибыль;
- 2) НДС на облагаемые поставки;
- 3) налога с продаж.

Организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие налоги на основе контракта, уплачивают налоги, установленные НК КР, за исключением налогов указанных в 1-м, 2-м и 3-м пунктах.

Налогоплательщиками на основе контракта *не могут являться*:

- 1) субъекты, уплачивающие налог на основе обязательного патента;
- 2) субъекты, оказывающие кредитные, финансовые, страховые услуги;
- 3) инвестиционные и пенсионные фонды;
- 4) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 5) субъекты, имеющие налоговую задолженность;
- 6) налогоплательщики налога за недропользование;
- 7) налогоплательщики акцизного налога;
- 8) субъекты, осуществляющие экономическую деятельность менее 3 лет.

Налоговым периодом для исполнения налоговых обязательств на основе контракта является один календарный год.

Налогоплательщик, намеренный применять режим уплаты налогов на основе контракта, *обязан поставить в известность налоговые органы не позднее 1 ноября года*, предшествующего году перехода, путем подачи письменного заявления. Заявление об исполнении налоговых обязательств на основе контракта подается налоговому органу по месту налоговой регистрации.

В заявлении должны быть указаны:

- наименование налогоплательщика;
- юридический адрес налогоплательщика;
- идентификационный налоговый номер;
- результаты финансовой деятельности;
- размеры налоговых обязательств за предыдущие 3 года;
- базовые показатели для контракта.

Решение о возможности применения налогоплательщиком режима на основе контракта или мотивированный отказ в его применении выносятся налоговым органом в течение 15 дней со дня подачи заявления. В случае принятия решения о возможности применения налогоплательщиком режима на основе налогового контракта, налоговый орган, по согласованию с уполномоченным налоговым органом, заключает с налогоплательщиком контракт в течение 15 рабочих дней со дня принятия решения. Контракт заключается на один календарный год по форме, установленной уполномоченным налоговым органом, и может ежегодно продлеваться. Уполномоченный налоговый орган вправе отказать в возможности применения режима на основе контракта или прервать его в порядке, определяемом уполномоченным налоговым органом в случаях:

- несоответствия условиям, установленным НК КР;
- несоответствия условиям, предусмотренным в контракте;
- наличия условий, имеющих предпосылки к уклонению от налогообложения.

За период действия контракта по налогам, включенным в сумму контракта, выездная налоговая проверка, за исключением встречной проверки, не проводится. Остальные формы налогового контроля осуществляются согласно НК КР. При реорганизации налогоплательщика действие контракта прекращается.

Ставка налога. Сумма налогового обязательства по контракту принимается в размере, превышающем наибольшую сумму налоговых обязательств за 3 предшествующих года не менее, чем на 25%.

Налоговый период. Исполнение налогового обязательства по контракту осуществляется ежемесячно до 15 числа каждого месяца в размерах, определенных условиями контракта. Налогоплательщики, заключившие контракт, обязаны представлять единую налоговую декларацию, в том числе и по деятельности, по которой исполнение обязательств осуществляется на основе контракта.

§ 5. Налоговый режим в свободных экономических зонах

Создание СЭЗ – действенное направление развития экономики отдельных территорий и регионов, ориентированное, как правило, на решение конкретных приоритетных экономических задач, реализацию стратегических программ и проектов. При этом система льгот, устанавливаемых в СЭЗ, в достаточной степени индивидуальна и тесно связана с реализуемыми на ее территории программами.

Цели создания свободных экономических зон в государстве зависят от экономических, социальных, а иногда политических условий той или иной страны. Мировая практика предполагает два варианта создания СЭЗ. Вариант «сверху» означает, что образование зоны происходит по инициативе центральных властей и в рамках государственной программы (как, например, в Южной Корее). Вариант «снизу», – создание СЭЗ в порядке рыночной самоорганизации (Доминиканская республика, Польша). Более динамично развивается второй вариант, в том числе при смешанном частно-государственном финансировании¹.

К наиболее распространенным льготам и привилегиям, предоставляемым в СЭЗ, относятся:

1. Полное или частичное освобождение от таможенных пошлин и других сборов ввозимых на территорию СЭЗ машин и оборудования, сырья и компонентов для организации производства, а также прочих товаров, освобождение от таможенных пошлин и других сборов вывозимых товарно-сырьевых ресурсов.

2. Полное или частичное освобождение предприятий от налоговых выплат в местный бюджет, предоставление на оговоренный срок льгот в отношении уплаты всех остальных прямых и косвенных налогов и сборов.

3. Предоставление в аренду помещений, земли по льготным тарифам на длительный срок, льготные транспортные тарифы, льготные цены на энергоносители.

4. Обеспечение упрощенного порядка вступления в СЭЗ и гарантии свободного предпринимательства.

5. Предоставление льготных кредитов, в том числе налоговых, под определённые программы, предоставление государственных гарантий по кредитам.

6. Упрощённая система международных перемещений граждан и капиталов, в том числе капиталов в иностранной валюте.

Налоговый режим в свободных экономических зонах в КР применяется только в отношении деятельности субъектов СЭЗ по производству и реализации товаров (работ, услуг) на обособленной и специально огражденной территории в соответствии с требованиями, предъявляемыми законодательством Кыргызской Республики о свободных экономических зонах в Кыргызской Республике, признаваемой СЭЗ, за исключением производства и реализации подакцизных товаров. В отношении деятельности субъектов СЭЗ на остальной

¹ <http://www.bestreferat.ru/referat-62855.html>

территории Кыргызской Республики и за ее пределами применяется общий налоговый режим.

Субъектами СЭЗ являются организации, зарегистрированные в генеральной дирекции СЭЗ в соответствии с законодательством Кыргызской Республики. Субъект СЭЗ обязан пройти налоговую регистрацию в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом. Деятельность субъекта СЭЗ освобождается от всех видов налогов.

Поставка товаров, работ и услуг с территории Кыргызской Республики субъектом, не являющимся субъектом СЭЗ, субъекту СЭЗ облагается НДС в соответствии с НК КР. При вывозе товаров с территории СЭЗ для поставки на остальную территорию Кыргызской Республики, а также при отчуждении их в пользу лиц, не являющихся субъектами СЭЗ, товары подлежат налогообложению в соответствии с общим налоговым режимом. Администрирование налогов, взимаемых при перемещении товаров через границу СЭЗ, осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Кыргызской Республики.

Услуги, работы, оказываемые субъектами СЭЗ для потребления на внутреннем рынке Кыргызской Республики, облагаются налогами в соответствии с общим налоговым режимом. Это услуги, работы, приобретаемые любыми организациями и физическими лицами – не субъектами СЭЗ – на территориях СЭЗ и на остальной территории Кыргызской Республики.

Доходы, подлежащие исчислению, удержанию и уплате у источника выплаты доходов, подлежат налогообложению. Субъект СЭЗ *не освобождается от уплаты* налога на имущество. Генеральная дирекция СЭЗ является плательщиком земельного налога в отношении земельного участка, расположенного в пределах территории СЭЗ. Если субъект СЭЗ осуществляет деятельность на территории СЭЗ, а также на остальной территории Кыргызской Республики и за ее пределами, то такой субъект СЭЗ обязан вести раздельный учет. Субъект СЭЗ представляет налоговую отчетность в органы налоговой службы.

Субъект СЭЗ обязан представлять единую налоговую декларацию.

§ 6. Налог на специальные средства

Специальными средствами признаются доходы бюджетных учреждений и организаций, финансируемых из государственного бюджета; доходы, получаемые от реализации товаров, выполнения

работ, оказания услуг и/или осуществления иных видов деятельности при наличии разрешений, выданных в соответствии с действующими нормативными правовыми актами Кыргызской Республики. Не включаются в специальные средства спонсорская и гуманитарная помощь, а также привлеченные гранты.

Налогоплательщиками налога на специальные средства являются бюджетные учреждения и организации, *финансируемые из государственного бюджета и имеющие специальные средства*.

Налогоплательщик обязан пройти налоговую регистрацию. Налогоплательщик уплачивает налоги, предусмотренные НК КР, за исключением следующих видов налогов:

- налога на прибыль;
- НДС на облагаемые поставки;
- налога с продаж.

Вместо этих налогов налогоплательщик уплачивает налог на специальные средства.

Базой обложения налогом являются специальные средства, получаемые налогоплательщиком.

Ставка налога устанавливается в размере 20%.

Налоговым периодом является один календарный квартал. Налогоплательщик исчисляет налог самостоятельно. Налогоплательщик обязан представлять ежеквартальный налоговый отчет и производить уплату ежеквартально не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Налогоплательщик не освобождается от представления единой налоговой декларации.

Тема 10. ПРАВОВОЙ СТАТУС ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

§ 1. Статус и функции государственной налоговой службы

Любое государство пополняет свой бюджет в основном за счет налогов, сборов и прочих платежей. Далее эти денежные средства уже из бюджета расходуются на заработную плату учителей, врачей, на стипендии студентам, пенсии пенсионерам, содержание армии и т.д. Для полноты бюджета нужны налоги и прочие платежи, которые

не всегда стабильно поступают в бюджет. Контроль за своевременным поступлением платежей в бюджет возложен на Государственную налоговую службу при Правительстве КР.

Налоговые органы составляют единую систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налоговых и неналоговых поступлений в бюджет.

В соответствии с Указом Президента КР от 26 октября 2009 г. УП N 425 «О структуре Правительства Кыргызской Республики» в целях принятия мер, направленных на обеспечение реализации Закона Кыргызской Республики «О структуре Правительства Кыргызской Республики» от 22 октября 2009 г. N 283, а также рационального использования бюджетных средств на содержание государственных органов исполнительной власти, руководствуясь статьями 7, 42 и 47 Конституции Кыргызской Республики, было постановлено: Государственный комитет Кыргызской Республики по налогам и сборам преобразован в **Государственную налоговую службу при Правительстве Кыргызской Республики**. При этом исключаются вопросы разработки фискальной политики и передается функция социального фонда по сборам социальных отчислений.

Правовое регулирование деятельности и статус государственной налоговой службы регулируется Положением **о Государственной налоговой службе при Правительстве**, утвержденным постановлением Правительства КР от 4 декабря 2009 г. N 735.

Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики (далее ГНС) является государственным органом исполнительной власти, осуществляющим сбор налогов, страховых взносов и других обязательных платежей в бюджет и контроль за полнотой и своевременностью их уплаты. ГНС возглавляет председатель, который назначается на должность и освобождается от должности Президентом Кыргызской Республики по представлению Премьер-министра Кыргызской Республики. *Председатель* ГНС:

- руководит деятельностью ГНС и подведомственных налоговых органов, несет персональную ответственность за выполнение возложенных на ГНС задач и обязанностей;
- представляет ГНС и обеспечивает ее взаимодействие с другими государственными органами Кыргызской Республики;
- распределяет функциональные обязанности между заместителями председателя;

- издает в пределах компетенции ГНС приказы и распоряжения;
- утверждает положения об управлениях (отделах), штаты центрального аппарата, структуру и штатную численность подведомственных налоговых органов;
- утверждает планы основных и отдельных мероприятий контрольной и организационной работы ГНС;
- утверждает формы налоговых деклараций, отчетов, расчетов и иных документов, связанных с начислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, формы отчетов о проведенной подведомственными организациями работе по исполнению своих функций, а также в установленном законодательством Кыргызской Республики порядке инструктивные, методические и другие нормативные документы по применению налогового законодательства;
- в соответствии с законодательством Кыргызской Республики присваивает старшие специальные звания сотрудникам системы налоговых органов и звания сотрудникам центрального аппарата;
- осуществляет подбор и расстановку кадров, организует подготовку и переподготовку специалистов, повышение их квалификации;
- контролирует соблюдение трудовой дисциплины и обеспечивает проведение мероприятий по дальнейшему улучшению условий труда;
- в необходимых случаях совместно с руководителями других министерств, государственных комитетов, административных ведомств и других органов исполнительной власти Кыргызской Республики издает приказы и инструкции;
- в установленном порядке учреждает и награждает ведомственными наградами сотрудников ГНС;
- является главным распорядителем кредитов с правом первой подписи.

Государственная налоговая служба является центральным исполнительным органом государственной власти, осуществляющим контрольные функции государственного управления.

ГНС представляет собой единую систему, состоящую из центрального аппарата и управлений ГНС по областям и городам Бишкек и Ош, районам и городам без районного деления, которые являются юридическими лицами, имеют самостоятельную смету расходов, счета в системе Казначейства, печать с изображением Государственного герба Кыргызской Республики, со своим наименованием на государственном и официальном языках, фирменные бланки, угловые штампы.

ГНС может иметь представительства (представителей) за рубежом, занимающиеся вопросами, входящими в компетенцию ГНС. Конкретные правовые нормы и организационные основы деятельности, функции и источники формирования средств представительства (представителей) при ГНС определяются в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

ГНС и ее структурные подразделения обеспечивают свое содержание за счет государственного бюджета.

Основными задачами ГНС являются:

- сбор, контроль за поступлением налогов, страховых взносов и других платежей, контроль за соблюдением налогового законодательства и законодательства по государственному социальному страхованию в пределах полномочий, установленных законодательством Кыргызской Республики;
- организация, проведение и контроль работы в подведомственных и территориальных органах;
- контроль своевременности представления налогоплательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением платежей в бюджет; а также проверка достоверности этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет и бюджет Социального фонда;
- налоговые проверки юридических и физических лиц по соблюдению налогового законодательства Кыргызской Республики, законодательства Кыргызской Республики о государственном социальном страховании;
- контроль за применением контрольно-кассовых машин при денежных расчетах с населением; рейдовый налоговый контроль, хронометражные обследования и установка налоговых постов для полноты учета оборота товаров и денежных средств хозяйствующих субъектов и соблюдения ими налогового законодательства; проверка наличия регистрации в соответствии с законодательством Кыргызской Республики, ведения учета доходов, необходимых бухгалтерских и налоговых документов, наличия и правильности применения акцизных марок на маркируемых подакцизных товарах;
- проверка документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет, в бюджет Социального фонда или во внебюджетные фонды в министерствах, иных органах исполнительной власти,

органах местного самоуправления, учреждениях, предприятиях и организациях, независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности, включая предприятия, учреждения и организации с особым режимом, совместные и иностранные предприятия, банки и другие финансово-кредитные учреждения, а также у граждан Кыргызской Республики, иностранных граждан и лиц без гражданства;

- сбор от юридических и физических лиц, финансовых органов, учреждений банков республики, а также граждан документов, на основании которых ведут оперативно-бухгалтерский учет (по каждому плательщику и виду платежей) сумм налогов, страховых взносов и других платежей, подлежащих уплате и фактически поступивших в государственный бюджет, в бюджет Социального фонда или во внебюджетные фонды, а также сумм финансовых санкций и административных штрафов;

- контроль и проверки правильности взимания и обеспечения сохранности учреждениями и организациями денежных средств, полученных в уплату государственной пошлины и других неналоговых платежей, проверки местных органов власти (айыл окмоту, местных кенешей и др.) соблюдения установленных требований при приеме от населения денежных средств в счет уплаты налогов, страховых взносов и других платежей;

- контроль за полнотой и правильностью представления хозяйствующими субъектами, а также банками информации об открытых расчетных, валютных и иных счетах в банках и отражение операций по этим счетам;

- участие в составлении прогноза доходной части государственного бюджета и бюджета социального фонда;

- предложения по внесению изменений в доходную часть республиканского бюджета по налогам, страховым взносам в бюджет Социального фонда;

- своевременная в полном объеме передача страховых взносов в Социальный фонд Кыргызской Республики;

- передача в Социальный фонд Кыргызской Республики сообщений о занятости и заработной плате на электронных носителях;

- предложения в Правительство Кыргызской Республики по установлению форм налоговых расчетов, отчетов, деклараций и иных документов, связанных с начислением и уплатой налогов, страховых взносов и других обязательных платежей в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда;

- перенос суммы превышения уплаченного налога на счет обязательства налогоплательщика по другим видам налогов, с согласия налогоплательщика включение любой оставшейся суммы денежных

средств в счет обязательств налогоплательщика по предстоящим текущим платежам;

- обеспечение правильности применения и своевременности взыскания финансовых санкций, процентов и пени, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики, за нарушение обязательств перед государственным бюджетом и бюджетом Социального фонда, а также административных штрафов за эти нарушения, допущенные должностными лицами предприятий, учреждений, организаций и гражданами;

- решение об изменении сроков уплаты налогов и страховых взносов в пределах своих полномочий, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики по письменному заявлению налогоплательщика;

- уведомление налогоплательщиков о суммах начисленных налогов и страховых взносов, об уплате задолженности по налогам и страховым взносам, а также о взыскании и изъятии сумм, причитающихся налогоплательщику с третьих лиц;

- взыскание и изъятие сумм, причитающихся налогоплательщику с третьих лиц, а также взыскание и изъятие иностранной валюты в установленном порядке;

- предъявление в суде исков к юридическим и физическим лицам, а также гражданам о взыскании в доход бюджета налогов, страховых взносов и других платежей, штрафов, процентов, пени и иных санкций, не уплаченных в установленный срок;

- применение специальных налоговых режимов по обращениям хозяйствующих субъектов;

- отмена (приостановление действия) решения подведомственных и территориальных органов и их должностных лиц;

- контроль в тесном взаимодействии с местными органами власти, правоохранительными, финансовыми и другими контролирующими органами;

- сотрудничество и взаимодействие с налоговыми и иными компетентными органами иностранных государств в пределах, предусмотренных двусторонними и многосторонними соглашениями;

- участие в экспертной оценке проектов, вносимых поправок в налоговое законодательство и законодательство Кыргызской Республики о государственном социальном страховании;

- участие в экспертной оценке проектов межправительственных экономических соглашений, подготовленных министерствами и иными органами исполнительной власти Кыргызской Республики в пределах своей компетенции;

- участие в качестве налоговых экспертов в работе комиссий и рабочих групп, созданных по инициативе правоохранительных органов, а также вышестоящих органов законодательной и исполнительной власти;
- установление формы отчетов о проведенной налоговыми органами работе, получение, обобщение и анализ информации подведомственных и территориальных органов о проделанной работе по сбору платежей в бюджет и внесение предложений по его совершенствованию;
- представление в вышестоящие органы отчетов, справок и информации о результатах работы налоговых органов по сбору налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда;
- организация разъяснительной работы среди налогоплательщиков и в подведомственных и территориальных органах по порядку применения нормативных правовых актов по налогам, страховым взносам и другим обязательным платежам в бюджет;
- организация и контроль в установленном законодательством Кыргызской Республики порядке работы по государственной регистрации, перерегистрации и регистрации прекращения деятельности юридических лиц, их филиалов и представительств и физических лиц – плательщиков налогов, страховых взносов и других платежей в части присвоения им единого идентификационного налогового номера;
- регистрация и постановка на учет в соответствующий налоговый орган контрольно-кассовых машин, допускаемых к использованию на территории Кыргызской Республики;
- выписка заключений налогоплательщику на сумму переплаты по налогам, подлежащую выплате, с начислением процентов по учетной ставке Национального банка Кыргызской Республики в порядке, установленном Налоговым кодексом Кыргызской Республики;
- рассмотрение в установленном порядке заявлений, предложений и жалоб граждан, юридических и физических лиц по вопросам налогообложения, уплаты страховых взносов, а также по поводу неправомерных действий должностных лиц налоговых органов;
- обеспечение создания, функционирования и совершенствования единой автоматизированной информационной системы налоговых органов Кыргызской Республики;
- аудит (в том числе комплексный) работы налоговых органов всех уровней в соответствии с нормативными правовыми актами Кыргызской Республики, по результатам которых принимаются меры к устранению выявленных недостатков и нарушений; изучение

положительного опыта в этой работе и распространение его в системе налоговой службы;

- подбор и расстановка кадров в системе ГНС, выявление потребности в квалифицированных кадрах, организация подготовки специалистов и повышение квалификации работников;
- реализация государственной налоговой политики и политики Кыргызской Республики в государственном социальном страховании;
- участие в установленном порядке в разработке нормативных правовых актов, направленных на совершенствование налогового законодательства и законодательства по социальному страхованию;
- финансирование мероприятий по развитию налоговой службы в Кыргызской Республике;
- выполнение иных функций в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

Задачи, определенные законодательством, реализуются путем осуществления функций. При этом **функция** – это обязанность, круг деятельности, назначение, роль¹.

§ 2. Предмет контроля государственной налоговой службы

Контроль своевременного поступления налогов и других платежей – основная задача ГНС при Правительстве КР. Источниками правового регулирования налогового контроля являются нормативные акты, **издаваемые законодательными органами Кыргызской Республики такие, как:**

- Налоговый кодекс КР от 17 октября 2008 г. №230.
- Кодекс КР об административной ответственности от 4 августа 1998 г. №114.
- Закон Кыргызской Республики «О государственной налоговой службе Кыргызстана» от 23 января 2009 г. №24.
- Закон Кыргызской Республики от 12 марта 2005 г. №50 «О реструктуризации задолженности по начисленным процентам, финансовым и штрафным санкциям».
- Закон КР от 1 июня 1996 г. № 39 “О государственной регистрации юридических лиц”.
- Постановление Правительства КР от 26 ноября 2009 г. №720 «Об установлении срока представления информационного расчета и уплаты налога на объекты имущества 4-й группы».

¹ Словарь иностранных слов. – М.: Рус. яз, 1986. С. 543.

- «Положение о порядке проведения камеральных проверок должностными лицами налоговых органов по соблюдению налогоплательщиками налогового законодательства», утвержденное приказом от 1 декабря 2008 г. №123.

- «Положение о порядке возникновения, изменения, исполнения и прекращения налогового обязательства, а также взыскания налоговых платежей, изъятия имущества налогоплательщика, реализация изъятых имущества и условиях предоставления отсрочки или рассрочки по уплате суммы налоговой задолженности», утвержденное приказом ГНС КР от 12 декабря 2008 г. №133 и другие нормативные акты.

Полномочия налоговой службы реализуются посредством должностных лиц – сотрудников налоговой службы при использовании ими нормативных актов в процессе проведения контроля. При этом согласно Положению о ГНС, сотрудники имеют полномочия, определенные в следующем перечне:

- в установленном порядке запрашивать и получать от государственных органов, иных юридических и физических лиц, независимо от форм собственности, информацию, необходимую для выполнения своих функций;

- издавать самостоятельно или совместно с другими органами государственного управления приказы, входящие в компетенцию ГНС;

- в установленном порядке учреждать СМИ;

- осуществлять закупку товаров, услуг и работ, проводить тендеры в соответствии с законодательством Кыргызской Республики;

- выступать заказчиком необходимых информационно-презентационных материалов, видеофильмов, картографических работ и справочной литературы, научно-исследовательских разработок;

- проверять всю необходимую для проведения внутреннего аудита документацию (в том числе в электронном формате), получать от сотрудников объекта внутреннего аудита копии всех необходимых документов, относящихся к внутреннему аудиту, и необходимые пояснения;

- должностное лицо ГНС на основании письменных полномочий в ходе осуществления налогового контроля, при проведении налоговых проверок, рейдового налогового контроля, хронометражных обследований и установки налогового поста имеет право доступа на территорию или в помещения, используемые для осуществления предпринимательской деятельности, в целях обследования территорий, помещений и объектов налогообложения для определения

соответствия фактических данных документам, представленным налогоплательщиком;

- получать, а также снимать копии с документов, касающихся предмета налогообложения;

- в случаях, установленных законодательством Кыргызской Республики, печатывать, пломбировать помещения, оборудование, документы и другие предметы;

- рассматривать дела об административных правонарушениях в рамках своей компетенции, установленной законодательством Кыргызской Республики;

- требовать и получать от банков и других финансово-кредитных учреждений информацию о наличии, открытии, изменении, закрытии расчетного, ссудного, валютного и иных счетов налогоплательщиков, операциях с коммерческими и другими счетами в течение определенного периода времени, а также о наличии средств на счетах налогоплательщиков в соответствии с законодательством Кыргызской Республики;

- требовать от налогоплательщика представления графика выплаты налога, страховых взносов по частям либо принятия других мер, обеспечивающих уплату налога, страховых взносов;

- производить предварительное начисление налога, определять налоговое обязательство и обязательство по страховым взносам налогоплательщика на основе косвенных методов оценки в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики;

- применять и начислять финансовые санкции, проценты и пени на суммы налогов, страховых взносов, не уплаченных в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда в установленные законодательством сроки;

- выставлять налоговое платежное требование на банковские, в том числе валютные, счета налогоплательщика, имеющего задолженность перед бюджетом, а также на счета третьих лиц, имеющих задолженность перед налогоплательщиком;

- приостанавливать в порядке, установленном законодательством, операции плательщиков страховых взносов по счетам в учреждениях банков и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях невыполнения требований об устранении выявленных нарушений по уплате страховых взносов, непредставления должностным лицам ГНС документов, связанных с исчислением и уплатой страховых взносов;

- взыскивать в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда Кыргызской Республики неуплаченные в установленные

сроки суммы по налогам, страховым взносам и другим платежам, задолженности по капитализации, а также финансовым санкциям проценты и пени, предусмотренные налоговым законодательством и законодательством Кыргызской Республики о государственном социальном страховании, путем выставления платежных требований, а также обращать взыскание на имущество юридических и физических лиц в порядке, установленном законодательством;

- обращаться в органы, регистрирующие налогоплательщиков, с заявлением о принудительной ликвидации в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики;

- предъявлять в суды иски, в том числе о ликвидации организации по основаниям, предусмотренным законодательством Кыргызской Республики;

- привлекать экспертов, не заинтересованных в результатах налоговой проверки, для исследования и получения консультаций по отдельным вопросам, требующим специальных знаний и навыков;

- требовать и получать информацию от других государственных органов и органов местного самоуправления, связанную с объектами налогообложения и исчислением налоговых обязательств, обязательств по страховым взносам;

- осуществлять контроль за соблюдением должностными лицами подведомственных и территориальных органов законности при осуществлении своей деятельности, проводить профилактическую работу по предупреждению и пресечению фактов нарушения со стороны сотрудников налоговой службы, установленных требований законодательства Кыргызской Республики;

- иные права в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

Налоговый контроль может выражаться в налоговой проверке, получении объяснений налогоплательщиков, проверке данных учета и отчетности, осмотре помещений и территорий, используемых в целях извлечения прибыли и т.д. Налоговая проверка налогоплательщиков производится на основании письменного предписания руководителя Налоговой службы, где указывается наименование предприятия, вопросы, подлежащие проверке, и сроки проверки. Должностное лицо проверяемого субъекта знакомится с предписанием о налоговой проверке под роспись.

Контроль в налоговой деятельности – это метод руководства компетентного органа государственного управления по соблюдению налогоплательщиками требований налогового законодательства.

§ 3. Ответственность и обязанность налоговой службы

Ответственность вытекает из обязательств, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики. Права, обязанности и ответственность органов ГНС всех уровней, а также порядок обжалования действий должностных лиц регулируются Налоговым кодексом Кыргызской Республики, Законом Кыргызской Республики «О государственной службе», «О государственной налоговой службе при Правительстве», утвержденными постановлением Правительства КР, и другими нормативными правовыми актами Кыргызской Республики.

Должностные лица ГНС обязаны строго соблюдать законодательство Кыргызской Республики, охраняемые законом права и интересы юридических и физических лиц, а также использовать информацию относительно конкретного налогоплательщика, которая получена ими при исполнении служебных обязанностей, исключительно в служебных целях, соблюдать установленную законодательством тайну сведений о налогоплательщике. При проведении проверок, контрольных обследований хозяйствующих субъектов должностные лица ГНС **обязаны**:

- делать отметку в к ниге инспекторских проверок;

- во всех случаях составлять акт о проведении проверки хозяйствующего субъекта; один экземпляр акта оставляют проверяемому субъекту, а другой хранится в органе, выдавшем предписание.

Налоговая служба обязана своевременно предоставлять требуемые отчеты в Министерство финансов Кыргызской Республики для анализа и разработки бюджетно-финансовой политики. ГНС и ее подведомственные органы обязаны рассматривать и принимать решения по письменным жалобам налогоплательщиков, неудовлетворенных начислением или другим решением должностного лица налогового органа, и информировать их в порядке письменного уведомления о своем решении с указанием причин. Причиненные налогоплательщику прямые убытки (ущерб, включая упущенную выгоду) вследствие ненадлежащего выполнения сотрудниками налоговых органов их обязанностей подлежат возмещению в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики.

Должностные лица ГНС имеют право проводить проверку юридических и физических лиц. Результаты проверки должны оформляться актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет и факты

невыполнения требований должностных лиц государственной налоговой службы, а также даются указания об устранении выявленных нарушений.

Акт проверки подписывается должностными лицами налоговой службы, другими участниками проверки, руководителем, главным бухгалтером юридического лица, физическим лицом проверяемого объекта. Инспекторы налоговой службы обязаны ознакомить проверяемого налогоплательщика с фактами, на основании которых производится перепроверка. За невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами государственной налоговой службы своих обязанностей они могут быть привлечены к разным видам юридической ответственности. В частности, к дисциплинарной, материальной и уголовной в соответствии с действующим законодательством.

Дисциплинарная ответственность работников государственной налоговой службы определяется в порядке подчиненности.

Материальная ответственность регулируется нормами трудового права.

Уголовным кодексом предусмотрена ответственность должностных лиц, совершающих преступления.

Жалобы со стороны налогоплательщиков в отношении действий работников ГНС подаются в те ГНС, которым они непосредственно подчинены. Законодательством закреплен на первой стадии *административный порядок* обжалования действий работников ГНС.

§ 4. Правовая и социальная защита работников ГНС

Правовая и социальная защита работников ГНС регулируется законом Кыргызской республики «О государственной службе Кыргызской Республики» и другими нормативными правовыми актами Кыргызской Республики. Работники ГНС являются представителями государственной власти и находятся под ее защитой. Неприкосновенность личности, честь и достоинство работников этой службы охраняется законом.

Социальная защита работников ГНС осуществляется в соответствии с законодательством Кыргызской Республики. Работники ГНС подлежат обязательному социальному страхованию за счет средств республиканского бюджета. Кроме страховой суммы в случае гибели сотрудника ГНС в связи с осуществлением служебной деятельно-

сти семье погибшего или его иждивенцам выплачивается единовременное пособие в соответствии с законодательством Кыргызской Республики из средств республиканского бюджета с последующим взысканием этой суммы с виновных лиц. При нанесении сотруднику ГНС телесных повреждений, повлекших инвалидность, выплачивается единовременное пособие в размере не ниже, чем установлено Трудовым кодексом КР. Ущерб, причиненный имуществу сотрудника ГНС (или его близким родственникам) в связи со служебной деятельностью, возмещается в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

Порядок сохранения, присвоения, лишения и снижения специальных званий, классов чинов, а также требования, предъявляемые к сотрудникам налоговых органов для получения специальных званий, определяются соответствующими законами и положениями.

Тема 11. ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА ФИНАНСОВОЙ ПОЛИЦИИ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

§ 1. Финансовая полиция: образование, структура финансовой полиции Кыргызской Республики

В начале 90-х годов страна столкнулась с новым видом преступности – преступностью налоговой, которая в социальном плане не менее опасна, нежели общеуголовная. Уход от уплаты налогов, подчас самый изощренный, стал приобретать массовый характер, наносить серьезный ущерб экономической безопасности государства.

Создание финансовой полиции было своеобразным державным ответом стремительно «умняющему», изворотливому и достаточно мощному экономическому криминалитету, а также прочим любителям обогатиться, минуя государственную казну. Пришло осознание того, что «тихие» налоговые преступления подобны mine замедленного действия.

Указом Президента Республики Кыргызстан 19 февраля 1993 г. № УП-60 в целях повышения эффективности деятельности Государственной налоговой инспекции было образовано «Специальное подразделение налоговых расследований». На него было возложено предупреждение, выявление и пресечение нарушений налогового

законодательства, а также обеспечение безопасности деятельности этих инспекций и ее сотрудников.

Впоследствии Указом Президента Кыргызской Республики от 10 февраля 1994 г. «О чрезвычайных мерах по укреплению государственной и финансовой дисциплины» на базе спецподразделений был создан Департамент налоговой полиции при Министерстве финансов КР.

Первоначально созданные органы налоговой полиции выполняли узкие функции выявления налоговых преступлений и обеспечения безопасности сотрудников. Указами Президента Кыргызской Республики от 26 июня 1995 г. «О внесении изменений в Указ Президента Кыргызской Республики от 10 февраля 1994 г.», «О чрезвычайных мерах по укреплению государственной и финансовой дисциплины» и Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 3 июля 1995 г. № 258 «О вопросах налоговой полиции» Департамент налоговой полиции был преобразован в Управление налоговой полиции в составе Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов КР.

Указом Президента КР от 28 декабря 2000 г. «О реорганизации центральных органов государственного управления» Управление налоговой полиции Государственной налоговой инспекции при Минфине КР было упразднено.

21 января 2001 г. Указом Президента КР № 37 «О внесении изменений и дополнений в Указ Президента КР "О реорганизации центральных органов государственного управления" от 28 декабря 2000 г.» на базе Управления налоговой полиции было образовано Управление финансовой полиции при Министерстве финансов КР.

Согласно закону «О структуре Правительства Кыргызской Республики» 27 декабря 2007 г. При Правительстве Кыргызской Республики и под его руководством действовала финансовая полиция при Правительстве. В соответствии с Указом Президента КР от 26 октября 2009 г. УП N 425 «О структуре Правительства Кыргызской Республики» в целях принятия мер, направленных на обеспечение реализации Закона Кыргызской Республики «О структуре Правительства Кыргызской Республики» от 22 октября 2009 г. N 283, а также рационального использования бюджетных средств на содержание государственных органов исполнительной власти, руководствуясь статьями 7, 42 и 47 Конституции Кыргызской Республики, Служба финансовой полиции КР была преобразована в **Государственную службу финан-**

совой полиции Кыргызской Республики с выводом из подчинения Правительства КР и передачей функции оперативно-розыскной деятельности из Государственного таможенного комитета.

Правовое регулирование деятельности финансовой полиции регулируется Положением «О службе финансовой полиции Кыргызской Республики», утвержденным постановлением Правительства Кыргызской Республики от 14 июля 2008 г. №376; Положением «О прохождении службы в органах финансовой полиции», утвержденным Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 11 мая 2007 г. №171.; Конституцией Кыргызской Республики; Налоговым кодексом Кыргызской Республики; Уголовно-процессуальным кодексом Кыргызской Республики; Уголовным кодексом Кыргызской Республики; Законом КР «Об оперативно-розыскной деятельности»; Законом КР «О государственной налоговой службе при Министерстве финансов Кыргызской Республики», а также иными документами Правительства Кыргызской Республики, регламентирующими деятельность финансовой полиции.

Служба финансовой полиции Кыргызской Республики является органом исполнительной власти, обладающим статусом правоохранительного органа, осуществляющим выявление, предупреждение, пресечение, раскрытие и расследование экономических видов преступлений, совершаемых на территории Кыргызской Республики.

В своей деятельности финансовая полиция прежде всего подотчетна Президенту Кыргызской Республики, а также законодательной и исполнительной власти Кыргызской Республики.

Финансовую полицию возглавляет председатель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики. Председатель имеет двух заместителей, которые назначаются на должность и освобождаются от должности премьер-министром Кыргызской Республики по представлению председателя.

На председателя финансовой полиции возложены следующие обязанности:

- ✓ руководство финансовой полицией;
- ✓ обеспечивает руководство, координацию и согласованность действий территориальных подразделений финансовой полиции по всем направлениям их деятельности;
- ✓ в установленном порядке вносит предложения о создании и реорганизации финансовой полиции, а также по вопросам

организационно-штатного, кадрового и материально-технического укрепления;

- ✓ представляет финансовую полицию во всех государственных органах;

- ✓ утверждает в установленном порядке структуру и штатное расписание центрального аппарата, а также территориальных подразделений финансовой полиции, положения об управлениях (в том числе главных), отделах, секторах финансовой полиции областей, городов Бишкек и Ош;

- ✓ назначает на должность и освобождает от должности сотрудников рядового, младшего, среднего и старшего начальствующего состава финансовой полиции;

- ✓ присваивает младшие, средние и старшие специальные звания сотрудникам финансовой полиции;

- ✓ распределяет функциональные обязанности своих заместителей, руководителей подразделений центрального аппарата, управлений (отделов) финансовой полиции областей, городов Бишкек и Ош;

- ✓ в пределах своих полномочий издает приказы, распоряжения и дает указания, обязательные для исполнения органами финансовой полиции;

- ✓ вносит в установленном порядке представления о присвоении сотрудникам финансовой полиции высших специальных званий;

- ✓ в установленном законодательством порядке решает вопросы поощрения, оказания материальной помощи и наложения дисциплинарных взысканий на сотрудников финансовой полиции, представляет их к награждению государственными наградами и присвоению почетных званий Кыргызской Республики;

- ✓ утверждает положение о коллегии финансовой полиции;

- ✓ осуществляет иные полномочия в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

В органах финансовой полиции образуется коллегия. Решения коллегии принимаются в форме постановлений и реализуются приказами директора финансовой полиции.

Сотрудником финансовой полиции является лицо, занимающее должность в органах финансовой полиции, которому присвоено специальное звание.

§ 2. Задачи и функции финансовой полиции

Перед органами финансовой полиции поставлены задачи, предусмотренные «Положением о финансовой полиции при Пра-

вительстве Кыргызской Республики». Возложенные на неё задачи позволяют на правовой основе реализовывать борьбу с налоговыми, таможенными и экономическими преступлениями в целях защиты экономической безопасности Кыргызстана. При выполнении своих обязанностей работники финансовой полиции руководствуются Конституцией КР; Кодексом об административной ответственности КР; Уголовным кодексом КР; Уголовно-процессуальным кодексом КР; законом «Об оперативно-розыскной деятельности КР».

Основными задачами финансовой полиции являются:

- обеспечение экономической безопасности государства совместно с другими государственными органами;

- обеспечение законных прав и интересов граждан, субъектов предпринимательской деятельности, общества, государства;

- оперативно-розыскная и оперативно-поисковая деятельность, направленная на выявление, предупреждение, пресечение, раскрытие и расследование экономических, должностных и коррупционных преступлений;

- разработка и принятие мер по предупреждению, выявлению и пресечению фактов незаконного вмешательства в экономическую деятельность или воспрепятствование предпринимательской деятельности должностными лицами с использованием своего служебного положения;

- разработка и принятие мер по борьбе с фактами легализации (отмывания) денежных средств, полученных преступным путем;

- международное сотрудничество по вопросам, отнесенным к ведению финансовой полиции.

Функции и полномочия финансовой полиции:

- ✓ оперативно-розыскная и оперативно-поисковая деятельность и досудебное производство, а также организация и контроль деятельности территориальных подразделений финансовой полиции, оказывание им практической и методической помощи;

- ✓ принимает, регистрирует и рассматривает заявления и сообщения о совершаемых, совершенных или готовящихся преступлениях, своевременно принимает меры по их пресечению, раскрытию, задержанию лиц, их совершивших, и пресечению общественно опасных последствий;

- ✓ проводит дознание и следствие в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ в необходимых случаях принимает участие в финансовых, налоговых и иных проверках субъектов экономической деятельно-

сти в целях закрепления результатов оперативно-розыскных мероприятий;

- ✓ осуществляет полномочия, предусмотренные уголовно-процессуальным законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ совершенствует формы и методы борьбы с экономическими и должностными преступлениями, определяет тактику и методику оперативно-розыскной деятельности, вырабатывает и реализует меры по повышению эффективности деятельности финансовой полиции;

- ✓ разрабатывает правовые, организационные, административные и экономические механизмы их реализации;

- ✓ участвует в разработке проектов нормативных правовых актов обеспечения экономической безопасности государства, борьбы с экономическими, должностными, коррупционными преступлениями и иным вопросам, касающимся деятельности финансовой полиции;

- ✓ принимает участие в разработке и реализации программ борьбы с преступностью в Кыргызской Республике;

- ✓ организует подбор, расстановку и повышение квалификации кадров подразделений финансовой полиции;

- ✓ реализует задачи, возложенные на финансовую полицию, контролирует их исполнение всеми подразделениями финансовой полиции;

- ✓ организует учет и отчетность, оценку состояния дел и материалов оперативной, следственной, экспертной и кадровой работы;

- ✓ анализирует оперативно-розыскную и следственную деятельность финансовой полиции;

- ✓ осуществляет розыск лиц по уголовным делам, подследственным финансовой полиции;

- ✓ разрабатывает и реализует мероприятия по обеспечению безопасности сотрудников финансовой полиции при исполнении ими служебных обязанностей и при необходимости – защиту членов их семей;

- ✓ взаимодействует с соответствующими органами государств-участников Содружества Независимых Государств в борьбе с экономическими преступлениями, в пределах своих полномочий участвует в деятельности международных организаций;

- ✓ информирует заинтересованные государственные органы о состоянии дел по борьбе с экономическими преступлениями;

- ✓ обеспечивает целевое и эффективное использование выделенных материальных ресурсов и бюджетных ассигнований, ведет учет и отчетность по ним, а также внутриведомственный контроль

за финансово-хозяйственной деятельностью территориальных подразделений финансовой полиции;

- ✓ выполняет иные функции, возложенные на финансовую полицию законодательством Кыргызской Республики.

Финансовая полиция в соответствии с возложенными на нее функциями имеет право:

- ✓ по имеющимся в производстве материалам проверки и возбужденным уголовным делам беспрепятственно и безвозмездно запрашивать и получать от министерств, государственных комитетов, административных ведомств и иных органов исполнительной власти, предприятий, учреждений и организаций, независимо от формы собственности, физических лиц сведения, находящиеся в их ведении, требовать их предоставления от руководителей и других должностных лиц организаций, физических лиц, снимать с них копии, получать справки и объяснения в соответствии с законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ по имеющимся в производстве уголовным делам подвергать приводу лиц, уклоняющихся от явки по вызову;

- ✓ использовать соответствующие изоляторы временного содержания, следственные изоляторы в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ изымать или производить выемку документов, товаров, предметов или иного имущества в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ по выявленному и установленным фактам правонарушений вносить в соответствующие государственные органы, руководителям предприятий, учреждений, организаций независимо от формы собственности, а также лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью, обязательные для исполнения представления о принятии мер по устранению причин и условий, способствовавших их совершению;

- ✓ назначать и проводить судебно-экономические экспертизы по возбужденным уголовным делам, а также исследования по поступившим материалам;

- ✓ требовать производства ревизий, проверок, аудита и оценки от уполномоченных органов и должностных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики;

- ✓ создавать и использовать информационные системы, обеспечивающие решение задач, возложенных на финансовую полицию;

- ✓ осуществлять иные права, предусмотренные законодательством Кыргызской Республики.

Выполняя поставленные перед ними задачи, сотрудники ФП **обязаны** сохранять государственную, служебную, коммерческую тайну, сведения о вкладах физических лиц и другую информацию, полученную ими при исполнении своих служебных обязанностей.

§ 3. Защита сотрудников финансовой полиции КР. Ответственность сотрудников. Контроль и надзор за деятельностью органов финансовой полиции

При исполнении служебных обязанностей сотрудник финансовой полиции является представителем государственной власти и находится под защитой государства. Неприкосновенность личности, чести и достоинства работников, сопротивление, насилие или посягательство на его жизнь, здоровье и имущество в связи с осуществлением сотрудником служебной деятельности влечет за собой ответственность. Сотрудникам ФП выплачивается компенсация за продовольственный паек в размерах, установленных Правительством КР.

Сотрудником финансовой полиции является лицо, занимающее должность в финансовой полиции, которому в установленном порядке присвоено специальное звание. Военнообязанные, назначенные на должности в органы финансовой полиции, снимаются в установленном порядке с воинского учета и состоят на учете в финансовой полиции.

Законные требования сотрудников финансовой полиции обязательны для выполнения гражданами и должностными лицами на территории Кыргызской Республики. Невыполнение законных требований сотрудников ФП и действия, препятствующие исполнению возложенных на них обязанностей, влекут за собой ответственность в установленном законодательством Кыргызской Республики порядке. Воспрепятствование выполнению сотрудниками ФП своих служебных обязанностей, оскорбление их чести и достоинства, угроза, сопротивление, насилие или посягательство на их жизнь, здоровье и имущество в связи с осуществлением ими служебной деятельности влекут за собой ответственность, предусмотренную законодательством Кыргызской Республики.

За противоправные действия сотрудник финансовой полиции несет **ответственность**, установленную законодательством Кыргызской Республики. Вред, причиненный гражданам, предприятиям,

учреждениям и организациям противоправными действиями сотрудников финансовой полиции, подлежит возмещению в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики. Действия сотрудников ФП могут быть обжалованы гражданами и юридическими лицами в вышестоящие органы финансовой полиции, прокуратуру или суд.

Контроль за деятельностью финансовой полиции Кыргызской Республики осуществляет премьер-министр Кыргызской Республики. Надзор за точным и единообразным исполнением законодательных актов финансовой полицией осуществляют Генеральный прокурор Кыргызской Республики и подчиненные ему прокуроры.

Тема 12. ЗОНЫ ЛЬГОТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (ОФФШОРЫ)

§ 1. Классификация оффшоров

Оффшорный бизнес мало знаком в правовом аспекте для Кыргызстана. Однако во всем мире многие известные компании и фирмы пользуются услугами оффшорных зон (государств, городов, районов). Конечно, для государств, не являющихся оффшорными, не есть хорошо появление оффшорных зон. Но в течение времени они появились. Оффшорные зоны – выбор самих суверенных государств, определяющих свою политику независимо от кого-либо.

Термин «оффшор» – понятие больше экономико-географическое нежели юридическое. В юридическом словаре¹ «оффшор» (англ. off shore – вне берега) означает термин, применяемый для мировых финансовых центров, а также некоторых видов банковских операций. Оффшором называются такие центры, в которых кредитные и иные учреждения (национальные и иностранные) осуществляют операции с нерезидентами (иностранными физическими и юридическими лицами) в иностранной для данной страны валюте. При этом для зарегистрированных в этих центрах учреждений (компаний) создается особо льготный налоговый режим, вплоть до полного освобождения от налогообложения. Это приводит к массовому «бегству» капитала крупнейших корпораций в оффшор. Таким образом, учреждения, на-

¹ Электронный юридический словарь Токтом.

ходящиеся в центре оффшора, пользуются территорией страны пребывания для проведения операций за ее пределами, но не являются фактически частью ее экономики. Интерес стран, создающих оффшорные зоны, заключается в получении регистрационных сборов от размещающихся в них иностранных компаний, создании рабочих мест и т.п. Как правило, оффшорные зоны создаются в небольших государствах с ограниченными ресурсами для развития. Термином оффшор также называют компании международного права, действующие в безналоговых зонах, т.н. «налоговых гаванях».

Современные государства, понимая, что налоги и неполученная запланированная прибыль в бюджет государством плохо отражается на экономике страны, стали устанавливать определенные ограничения на операции с оффшорными компаниями для своих резидентов, но, полный запрет практически не применялся. В частности, в отношении запрета, согласно пункту 2 статьи 8 закона «О банках и банковской деятельности» КР, юридические лица, зарегистрированные в оффшорных зонах или имеющие в качестве участников аффилированных лиц, зарегистрированных в оффшорных зонах, либо физических лиц, проживающих на территории оффшорных зон или являющихся акционерами (участниками) юридических лиц, зарегистрированных в оффшорных зонах, перечень которых устанавливается Банком Кыргызстана, не могут быть акционерами (участниками) банков-резидентов государства.

В Кыргызстане до настоящего времени в юридической литературе понятия, классификация и другие характеристики и определения, касающиеся оффшорного бизнеса, не рассматривались.

Для обеспечения безопасности, надежности и стабильности банковской и платежной системы Кыргызской Республики, защиты интересов вкладчиков и других кредиторов коммерческих банков, предотвращения проведения операций по легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, оказания содействия борьбе с финансированием терроризма и обеспечения транспарентности банковских операций правлением Национального банка КР от 16 апреля 2003 г. было издано постановление «Об установлении требований по определению субъектов и перечня оффшорных зон».

Из постановления следовало, что субъектами оффшорных зон являются банки, дочерние банки, холдинговые компании, финансово-кредитные учреждения, юридические и физические лица, зарегистрированные или проживающие в государствах или на территориях,

предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих полное раскрытие и (или) представление информации органам банковского надзора согласно требованиям и рекомендациям Базельского Комитета по банковскому надзору.

Для регулирования и надзора за деятельностью коммерческих банков и других финансово-кредитных учреждений (далее коммерческие банки), утвержден перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих полное раскрытие и представление информации органам банковского надзора (оффшорные зоны). Это: Ангилья, Антигуа и Барбуда, Аруба, Барбадос, Белиз, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Гибралтар, Государство Бахрейн, Гренада, Доминиканская Республика, Княжество Андорра, Княжество Лихтенштейн, Ливанская Республика, Макао (Китайская Народная Республика), Мальдивская Республика, Монако, Монтсеррат, Независимое Государство Самоа, Нидерландские Антильские острова, Ниуэ (Новая Зеландия), Остров Лабуан (Малайзия), Острова Кайман (Каймановы острова), Острова Кука (Новая Зеландия), Острова Тёркс и Кайкос, Республика Вануату, Республика Коста-Рика, Республика Либерия, Республика Маврикий, Республика Мальта, Республика Маршалловы острова, Республика Науру, Республика Палау (Белау), Республика Панама, Республика Сейшельские острова, Сан Марино, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Люсия, Содружество Багамских островов, Федерация Сент-Китс и Невис, Югославская Республика Черногория.

Современную экономику сегодня невозможно представить без оффшорного бизнеса. Оффшоры используются практически во всех видах деятельности для минимизации налогов и защиты своего капитала. Зарождение оффшорной индустрии связано с желанием государств привлекать инвестиции и поощрять международное сотрудничество, отвлекая минимум ресурсов на государственное регулирование и вмешательство в экономику. Впервые оффшорная деятельность, означающая «за берегом» и «за рубежом» (offshore), стала применяться в Великобритании.

Развитие широкомасштабного оффшорного бизнеса берет начало с 1960-х годов, с возникновения независимых государств – бывших колоний. Независимые государства предоставляли налоговые и иные льготы компаниям, не ведущим деятельность на территории с целью привлечь капитал. Весомое увеличение возникших оффшорных зон связывается с переходом развитых стран к монетаристской

модели управления экономикой, что привело к ужесточению различных требований, предъявляемых к банкам. Предоставляя различным компаниям нерезидентный режим, оффшорные зоны привлекают средства в виде фиксированных налогов и сборов. Так, Панама привлекает ежегодно около 200 млн долларов благодаря зарегистрированным там компаниям; сумма депозитных вкладов на Каймановых островах превышает 150 млн долларов; на Багамских островах прибыль от зарегистрированных оффшорных компаний составляет 20% валового национального дохода.

Оффшорная компания, или оффшор – это юридическое лицо, зарегистрированное в одном из государств, предоставляющих нулевой или близкий к нулю уровень налогообложения доходов для компаний, формально зарегистрированных, но не ведущих свою деятельность на территории этих государств. Такая компания служит основным инструментом международного налогового планирования, но может также использоваться для приобретения недвижимости, ценных бумаг, водных и воздушных судов, хранения личных финансов и т.д. Оффшорными зонами могут быть города, районы и страны.

Оффшорная компания характеризуется особенностью юридического статуса, который обеспечивает для нее максимальное снижение налоговых потерь (во многих случаях – до нуля). Таким образом, оффшорная компания сохраняет свой статус и освобождается от всех или большинства налогов в стране инкорпорации. Компании в оффшорных зонах, как правило, регистрируются в форме корпорации или компаний общего права. Корпорацией (лат. *corporation* – объединение, сообщество) является общество, союз, группа лиц, объединяемая общностью профессиональных интересов.

В юридической литературе выделяется пять основных характеристик оффшорных компаний¹:

1. Зарегистрированная в оффшорной зоне компания должна быть нерезидентной по отношению к территории, где она зарегистрирована. Таким образом, центр руководства компанией должен находиться за рубежом.

2. Компания, как правило, освобождена от налога или уплачивает его в минимальных размерах, выплачивая лишь ежегодный регистрационный сбор.

¹ Оффшоры: инструмент международного налогового планирования: учебное пособие / Владимирова М.П., Теунаева Д.М., Стажкова М. М. – М.: КНОРУС, 2005. С.9.

3. Возможность использования номинальных владельцев и директоров, что характеризуется упрощенностью процедуры регистрации и управления компанией.

4. В стране инкорпорации отсутствует валютный контроль, а требования по финансовой отчетности сводятся к минимуму. Финансовые и аудиторские проверки не требуются, за некоторым исключением.

5. Анонимность бизнеса при высоких гарантиях конфиденциальности.

Для некоторых оффшорных зон характерно отсутствие налогов на нерезидентные компании (острова Джерси, Багамские, Каймановы, в Панаме, Ирландии и др.), в некоторых налоги отсутствуют, либо значительно снижены по сравнению с резидентными компаниями (Швейцария, Нидерланды, Люксембург, Лихтенштейн, Кипр).

Оффшорные зоны могут использоваться как в легальных схемах налогового планирования, так и в незаконных операциях. Законность конкретной транзакции с оффшорной компанией определяется положениями как законодательства страны ее регистрации, так и положениями законодательства других стран – участников транзакции, а также положениями международных договоров. Многие страны применяют к своим резидентам определенные ограничения на операции с оффшорными компаниями, но полный запрет практически не используется.

Международное налоговое планирование базируется на следующих принципах:

1. Налоговая политика разных государств соответственно неодинакова. Это означает, что налогообложение одной и той же хозяйственной операции может происходить как в более жестком, так и в более либеральном режимах.

2. Выбор организационно-правовой формы, которая может дать максимальную выгоду.

3. Знать, какие виды доходов (налоговой нагрузки) будет получать компания и какое налогообложение будет наиболее благоприятным.

4. Избегание двойного налогообложения. Необходимо знать, заключены ли с государством и другим государством (в котором расположена оффшорная зона) соглашения об избежании двойного налогообложения.

Приобретая оффшорную компанию, нужно определиться, какой круг операций будет проводиться через нее и подходит ли для этих целей страна регистрации. Оффшорные зоны довольно разнообразны

по административным условиям работы компаний, требованиям к отчетности, налоговым ставкам и условиям деятельности компаний.

Все оффшоры условно делятся на **три группы**:

1. Классические оффшоры – небольшие государства, острова с невысоким уровнем развития собственной экономики, но с достаточно высокой политической стабильностью. Компании освобождаются от уплаты налогов при условии, что они не ведут свою деятельность на территории страны регистрации. Государства не предъявляют никаких требований к отчетности, что является существенным преимуществом. Единственное требование – вносить ежегодный фиксированный сбор (или пошлину) в казну. Для этих зон характерна высокая степень конфиденциальности и почти полное отсутствие контроля со стороны властей за деятельностью компаний.

Примеры государств: Багамские острова, Британские Виргинские острова, Белиз, Маршалловы острова, Маврикий, Невис, Панама, Сейшельские острова, острова Теркс и Кайкос, Доминиканская республика.

2. Государства, где кроме оффшорных компаний существуют обычные, оншорные (**onshore**), **которые могут принадлежать нерезидентам**, но при условии ведения хозяйственной деятельности внутри этой страны они могут потерять льготный безналоговый статус. Через компании, зарегистрированные в этих странах, ведут свой бизнес десятки тысяч крупных фирм. Требование к отчетности повышает степень доверия к таким фирмам со стороны деловых партнеров, однако доставляет немало хлопот владельцам, если за их делами не следит специализированная компания, отвечающая за выполнение такой отчетности и ведущая ее.

3. Оффшоры повышенной респектабельности. Страны, не имеющие специального оффшорного законодательства, однако в которых компании могут либо не платить налог с деятельности вне страны, либо платить по пониженной ставке. В этих странах все открыто, надо платить налоги и сборы, ведутся регистры директоров и акционеров. Со стороны этих государств контроль более жесткий, чем во всех других случаях: обязательно ведется реестр директоров и акционеров, но при этом престиж компаний выше, и они подходят как для ведения солидного бизнеса, так и для хранения денег.

Наиболее важным критерием при выборе оффшорной зоны является наличие современного, гибкого и хорошо зарекомендованного законодательства.

§ 2. Сферы применения оффшоров

Выбор места расположения оффшорной компании в первую очередь зависит от профиля ее деятельности. Оффшорные компании создаются во всем мире, их насчитывается несколько десятков, примерно от 40 до 60. В мировой практике фирмы, расположенные в «налоговых гаванях» и местах с льготным налогообложением, можно разделить на следующие виды:

1. Компании финансовой ориентации (оффшорные банки, финансово-посреднические компании, страховые компании).

2. Компании торгово-посреднического профиля (экспортно-импортные, закупочные, дистрибьюторские и др.).

3. Компании холдингового типа (оперативно-холдинговые, инвестиционные, компании по владению интеллектуальной собственностью, недвижимостью, судами).

Основные направления использования оффшорных компаний:

- ✓ держатель банковского счета;
- ✓ международная торговая деятельность;
- ✓ перемещение прибыли;
- ✓ компания-подрядчик;
- ✓ инвестиционная деятельность;
- ✓ холдинговая компания;
- ✓ управление имуществом;
- ✓ банковская деятельность;
- ✓ судовладельческая деятельность;
- ✓ транспортные компании;
- ✓ страховая и перестраховая деятельность;
- ✓ персональные услуги;
- ✓ интеллектуальная собственность, лицензирование и франчайзинг;
- ✓ финансовые компании;
- ✓ лизинговые компании;
- ✓ бизнес на финансовых и фондовых рынках;
- ✓ самофинансирование;
- ✓ освобождение от НДС при аренде помещения или офиса;
- ✓ освобождение от уплаты таможенных пошлин при вкладе в уставный капитал совместного предприятия;
- ✓ утверждение завещания и конфиденциальность;
- ✓ клиринговый центр;

Наиболее эффективное использование оффшорных компаний происходит в следующих сферах деятельности:

- ✓ международные инвестиции;
- ✓ международная торговля;
- ✓ индивидуальные компании;
- ✓ холдинговые компании;
- ✓ интеллектуальная собственность;
- ✓ приобретение недвижимости и земельных участков;
- ✓ финансы;
- ✓ транспортные компании.

Международные инвестиции. Как крупные, так и малые предприятия зачастую используют оффшорные компании в качестве посредников—держателей портфеля инвестиционных ценных бумаг. Эти портфели могут состоять из акций, облигаций, наличных денежных средств и других инвестиционных продуктов. Многие клиенты предпочитают заключать контракты на страхование жизни или пенсионное обеспечение через свои оффшорные компании. Использование оффшоров в качестве личных холдинговых компаний на различных мировых рынках характерно для физических лиц, так как эти компании обеспечивают конфиденциальность и экономию при оплате профессиональных и других пошлин. Оффшоры частенько используются для сохранения наследства и уменьшения соответствующих затрат на его оформление.

Международная торговля. Доходы, получаемые от сделок при купле товаров в одной стране и продаже их в другой стране, накапливаются в оффшорной компании, которая освобождается от налогообложения по месту регистрации. Внутри Европейского Союза за наиболее низкие налоговые ставки на островах Мэн, Мадейра и Кипр. На территории ЕС при совершении таких сделок требуется обязательная регистрация по НДС. Перевод средств в юрисдикции с низкими налогами позволяет компании, зарегистрированной в юрисдикции с высокими налогами, компенсировать торговые убытки. Дополнительной сферой использования оффшорной структуры является оптовая торговля.

Индивидуальные компании. Физические лица, занятые в сфере услуг по строительству, технике, авиации, компьютерам, финансам, производству фильмов и развлечений, могут получить существенную экономию налогов путем учреждения персональной компании в оффшорной зоне.

Холдинговые компании. Оффшорные корпорации инвестируют свои средства в дочерние или ассоциированные компании различных организационно-правовых форм, а также в совместные предприятия.

Прирост капитала за счет определенного вида инвестиций может не облагаться налогами. Налогообложение дивидендов может быть снижено с помощью компаний, зарегистрированных в юрисдикциях с нулевым или низким налогообложением, имеющих соглашения по избежанию двойного налогообложения с данным государством.

Интеллектуальная собственность. Интеллектуальная собственность, включая компьютерное, математическое обеспечение, патенты, торговые марки и копирайты, может находиться в собственности оффшорной компании. Доход за право использования интеллектуальной собственности в виде лицензионных платежей (роялти) может аккумулироваться в оффшорной зоне, и при правильном выборе подходящей юрисдикции удержание соответствующих налогов может быть снижено путем использования договоров об избежании двойного налогообложения.

Приобретение недвижимости и земельных участков. Владение недвижимостью и землей оффшорной компанией часто открывает налоговые преимущества, включая легальное избежание налогов на прирост капитала, наследование и передачу собственности. Например, если оффшорная компания, которой владеет нерезидент Великобритании, покупает недвижимость в Великобритании с целью инвестиции и эта собственность позже продается третьей стороне, то прирост капитала от этой сделки не облагается налогом в Великобритании.

Финансы. В некоторых странах потери при конвертации валюты не засчитываются при уплате налогов. Например, если учрежденная финансовая дочерняя компания понесла потери при конвертации валюты и затем эта компания ликвидируется, то из инвестиций основной компании должны быть вычтены соответствующие налоги. Выплаты от участия в группе компаний облагаются налогом на доходы физических лиц, но налогообложение в этом случае отличается от обычного корпоративного налогообложения. Выплачиваемый интерес может быть зачтен, и поэтому сосредоточение таких выплат в оффшорной компании может привести к существенной экономии налогов. Лизинг — также возможен для применения. Если оффшорная компания, структура обладают большими активами и они при этом не инвестируются, то существует возможность репатриировать активы на родину. Оффшоры часто используются для увеличения доходов посредством займов и выпуска облигаций, подобные схемы снижают налоги на доход и по выплате процентов от ценных бумаг.

Транспортные компании. Оффшорные юрисдикции такие, как Панама, Либерия, остров Мэн, Мадейра, Джерси, Гибралтар, Кипр, Багамы, Белиз и Маврикий имеют возможность недорого зарегистрировать современные суда и яхты с последующим освобождением от налогов на доход, получаемый от судоходства и чартерной деятельности.

§ 3. Особенности организации оффшоров

Регистрация оффшорной компании требует соблюдения определенных правил и норм международного права. Общими для всех оффшорных компаний являются следующие ограничения:

1. Ограничения в использовании названий. Оффшорная компания не имеет права использовать в своем названии такие слова и словосочетания, как – «королевский» (royal), «страховой» или «перестраховочный» (insurance, re-insurance) (кроме оффшорных компаний на Невисе), «банк» (bank) (кроме оффшорных компаний в Неваде, США), для которых разрешено использование термина bankorp).

2. При пользовании всеми льготами по налогообложению в полной мере оффшорная компания не должна вести бизнес на территории страны регистрации.

3. Наличие банковских лицензий обязательно при занятии такими видами деятельности, как банковская, страховая (кроме перестраховочных оффшорных компаний на Невисе), брокерская (кроме оффшорных компаний на Британских Виргинских Островах), медицинская, образовательная.

4. Владение оффшорной компанией не означает автоматического получения вида на жительство или гражданства владельцами в стране регистрации компании. Владелец как оффшорной, так и обычной иностранной компании не имеет никаких преимуществ при получении визы в страну регистрации данной компании.

Необходимо знать такие тонкости, как содержание той или иной услуги, входящей в «регистрационный комплект» или предлагаемой отдельно по мере надобности. Как правило, посреднические фирмы предлагают исчерпывающий перечень услуг, к которым относятся:

- ✓ регистрация компаний;
- ✓ услуги номинальных директоров и акционеров;
- ✓ секретарские услуги;

- ✓ предоставление юридического адреса и секретаря для регистрации компании;
- ✓ банковские услуги.

Регистрация различных структур. Специалисты компании помогают клиенту сделать правильный выбор места регистрации компании. При выборе места регистрации нужно обратить внимание на:

- процедуру регистрации компании в соответствии с действующим корпоративным законодательством;
- местное налогообложение;
- размер и сроки уплаты ежегодных пошлин;
- требование к предоставлению аудиторских отчетов или годовых финансовых балансов;
- гарантии конфиденциальности информации о владельцах и директорах компании;
- географическое месторасположение и т.п.

Выбор наиболее стабильной в политическом и финансовом отношении страны может снизить риск, которого ожидают отдельные лица и корпорации в стране их резиденции.

Услуги номинальных директоров и акционеров используют для того, чтобы обеспечить высокую степень конфиденциальности бизнеса клиента.

Секретарские услуги:

- подготовка и отправка в установленные сроки годовых финансовых отчетов;
- ведение корпоративной документации;
- подача отчетов в реестр компаний и в налоговые органы в соответствии с местным законодательством;
- подача заявлений на получение лицензий и разрешений.

Предоставление юридического агента и секретаря для регистрации компании. Компания любой юрисдикции (оффшорной) должна иметь зарегистрированный офис в стране регистрации, независимо от места ведения бизнеса компании. Дело в том, что зарегистрированный офис, существование которого предписывается законодательством оффшорных юрисдикций, не является функционирующим офисом компании. Это просто адрес, через который власти или другие лица могут вступить в контакт с представителем (агентом) оффшорной компании, т.е., он не может использоваться для управления бизнесом компании. Большинство юрисдикций, согласно местным законам, требуют хранить установленные законом

записи компании и другую документацию, которая может потребоваться для проверки, в зарегистрированном офисе компании, также требуется наличие секретаря оффшорной компании.

Банковские услуги. Серьезная посредническая компания, предлагающая банковские услуги, как правило, имеет тесные рабочие взаимоотношения со множеством международных кредитно-финансовых институтов и, следовательно, может оказывать содействие своим клиентам при открытии корпоративных, трастовых, личных и инвестиционных счетов в любой конвертируемой валюте.

Помимо перечисленных услуг посреднические компании предоставляют широкий спектр административных услуг и услуг, связанных с оформлением документации, в том числе: нотариальное заверение; легализация корпоративной документации; предоставление счетов; аудит; открытие корпоративных и личных счетов и т.д.

ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКИЙ СЛОВАРЬ (ГЛОССАРИЙ)

А

Агент – субъект, который осуществляет деятельность от имени облагаемого субъекта, но не является его сотрудником.

Агрегирование (*англ. aggregation*) – объединение и суммирование дохода налогоплательщика, получаемого из различных источников, для определения соответствующей ставки подоходного налога. В некоторых странах, где принят принцип налогообложения семей (например, Франция), для расчета величины налога суммируется доход мужа и жены (а зачастую и доход их несовершеннолетних детей), хотя сюда обычно не включается доход от наемного труда, который облагается налогом у источника. Суммарный облагаемый налогом доход исчисляется затем с применением прогрессивных налоговых ставок. Например, в США супруги имеют выбор – составлять или нет совместную налоговую декларацию. При совместном или раздельном способах подсчета налоги могут получиться разные. Закон допускает выбор «из двух зол меньшего».

Административное представительство (*англ. administrative office*) – создается для координации международной или региональной деятельности, оказания различных услуг (например, управленческих, финансовых и др.). Обычно расположено не в стране местопребывания главного управления, основного общества. В некоторых странах, где высокий уровень налогообложения, для привлечения административных представительств им предоставляется особый налоговый режим.

Административный штраф (*англ. administrative fine*) – штраф на плательщика, не подавшего совсем или в положенный срок налоговую декларацию, не заплатившего причитающийся налог или совершившего другие нарушения, предусмотренные зако-

нами многих стран. Взимается в виде фиксированной суммы или определенного процента причитающегося налога.

Административная ответственность – вид юридической ответственности применяемой судом (судьей), органом (должностным лицом), административного взыскания к физическому или юридическому лицу, совершившему административное правонарушение (проступок).

Административное правонарушение (проступок) – противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие или бездействие физического или юридического лица, за которое Кодексом об административной ответственности или законами Кыргызской Республики установлена административная ответственность.

Акт проверки налоговой инспекции – подписывается должностными лицами налоговой инспекции, другими участниками проверки, руководителем, главным бухгалтером юридического лица, физическим лицом проверяемого объекта.

Активы – учетная категория, включающая долгосрочные, нематериальные и текущие средства.

Аккордный вычет (*англ. accord deduction*) – вычет из валового дохода для подсчета налогооблагаемого дохода без учета фактической ситуации. Например, налогоплательщик может отнести определенную сумму на расходы, связанные со своей деятельностью, даже если он фактически их не несет. Закон может позволить более значительные вычеты, если это подтверждается соответствующими документами.

Актив (*англ. asset*) – собственность или нематериальное право юридического или физического лица, ценность которых поддается измерению; стоимость основных и оборотных фондов, денежных и финансовых средств субъектов экономической деятельности.

Активный доход (*англ. active income*) – доход, получаемый благодаря профессии в связи с трудовым соглашением, например, от занятия промыслом.

Акциз (*англ. excise*) – косвенный налог на продажу определенного вида товаров массового потребления, не связан с получением дохода продавцом. Акциз включается в цену товара и уплачивается в государственный и (или) местный бюджеты. Чаще всего акцизным налогом (сбором) облагаются алкогольные и

табачные изделия, автомобили. Плательщиками акциза являются потребители, приобретающие подакцизные товары (товары, облагаемые акцизами).

Акционерное общество (*англ. joint-stock company*) – форма концентрации капитала, основная организационная форма крупного предприятия, созданного на основе добровольного соглашения юридических и физических лиц (в том числе иностранных), объединивших свои средства путем выпуска акций с целью получения прибыли. Общество бывает с ограниченной ответственностью (акционеры отвечают только внесенным капиталом) и неограниченной ответственностью. Акционерное общество закрытого типа распространяет свои акции только среди учредителей, не передавая их в свободную продажу. Акционерное общество открытого типа выставляет акции на продажу в форме открытой подписки.

Акция (*англ. share*) – ценная бумага, выпускаемая акционерным обществом, удостоверяющая право собственности на долю в акционерном капитале (уставном фонде) общества.

Акциз (*фр. acrider, лат. accidere – обрезать*) – акцизный налог относится к косвенным налогам: акцизы включаются в цену товара, поэтому в отличие от прямых налогов бремя их уплаты ложится на потребителя товаров. В отличие от многоступенчатого НДС, который иногда именуется универсальным акцизом, акцизы уплачиваются один раз производителем подакцизного товара и фактически оплачивается его потребителем. Плательщиками акциза фактически выступают те, кто или производят подакцизные товары, или оказывают облагаемые услуги. Ставки акциза на товары бывают трех видов:

- а) единые – для товаров, сорта которых внутри группы мало отличаются по качеству и ценам (соль, спички, сахар);
- б) дифференцированные – для товаров, классифицируемых по различным качественным признакам: цвету, крепости и т.п. (вина, ткани и т.д.);
- в) средние – для однородных товаров, сорта которых имеют разный уровень цен (табачные изделия).

Амортизация (*англ. depreciation*) – снижение стоимости (оборудования или имущества) через ежегодные амортизационные отчисления.

Амортизационные отчисления (*англ. deductions for depreciation*) – инструмент возмещения объема изношенного или использо-

ванного (потребленного) капитала в процессе производства валового национального продукта. Право на уменьшение дохода на амортизационные отчисления предоставляется в знак признания факта уменьшения стоимости средств производства в течение их срока службы. Благодаря предоставлению права на амортизационные отчисления цена основного средства распределяется на несколько лет таким образом, что на каждый год приходится соответствующая часть его стоимости. В случае чрезвычайно интенсивного использования оборудования в целях налогообложения иногда производят амортизационные отчисления по более высоким нормам. Существуют различные методы амортизационных отчислений: линейный, метод уменьшающего остатка, амортизации единицы продукции и другие.

Антидемпинговые пошлины (англ. *anti-dumping duties*) – дополнительные пошлины на импортные товары, которыми облагаются ввозимые товары в страну по ценам ниже цен мирового рынка или внутренних цен. Вводятся для поддержания национальной экономики.

Апелляция (англ. *appeal*) – заявление о несогласии с суммой, приведенной в платежном извещении, или с решением суда, направленное соответствующим органам и дающее начало формальному процессу пересмотра дела. В большинстве стран существуют службы судебных апелляций для решения налоговых споров. В некоторых странах таких институтов нет.

Аудит (англ. *audit*) – профессиональная деятельность специалистов-аудиторов (аудиторских фирм), связанная с независимыми вневедомственными проверками бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию иных услуг. Проверки (ревизии) могут осуществляться в обычном порядке либо при подозрении в уклонении от уплаты налогов. Во многих странах крупные организации, особенно акционерные общества, акции которых котируются на бирже, по закону обязаны назначать специальных бухгалтеров (аудиторов) при подготовке ревизии в обычном порядке, а также при расследовании предполагаемого неправильного ведения дел или случаев мошенничества.

Аффинаж драгоценных металлов – процесс очистки извлеченных драгоценных металлов от примесей и сопутствующих компонентов, доведение драгоценных металлов до качества, соответствующего международным стандартам или стандартам Кыргызской Республики.

Аренда – передача арендодателем имущества (движимого и недвижимого) арендатору с правом его использования в течение определенного времени за плату в размере оговоренных, обычно периодических, арендных платежей на основе заключенного соглашения (договора).

Арест имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога – действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Арест имущества может быть полным или частичным. Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Б

База налогообложения (англ. *taxable base*) – сумма дохода, к которой применяется налоговая ставка после совершения всех вычетов, учета потерь и личных положенных льгот.

Базис выручки (англ. *earnning basis*) – метод расчета налогооблагаемой прибыли за отчетный период. За основу берется прибыль,

заработанная за налоговый год, она уменьшается на сумму затрат, понесенных в налоговом году, при этом учитывается оплата услуг (товаров) и затрат в текущем году.

Базисная льгота (англ. *basic relief*) – любая налоговая льгота, предоставляемая всем налогоплательщикам, независимо от их семейного положения, числа лиц, состоящих на их иждивении, или других личных обстоятельств.

Базисная ставка (англ. *basic rate*) – ставка, используемая для широкой категории подлежащих налогообложению доходов. В некоторых налоговых системах определенная (очень большая) категория доходов отдельных лиц облагается налогом по одной ставке, а все, что ее превышает, – по более высокой. Если средняя ставка налога повышается по мере возрастания доходов, то налог прогрессивный. Если средняя ставка налога понижается по мере роста доходов, то налог регрессивный. Если средняя налоговая ставка остается неизменной, независимо от размеров дохода, налог пропорциональный.

Базисная стоимость (англ. *base cost*) – стоимость, включающая в себя не только покупную цену, но и все связанные с данной покупкой расходы.

Базовый год (англ. *base year*) – год, принимаемый за отчетный (календарный) при подсчете налогов, необходимых для перечисления в бюджет.

Баланс сводный (англ. *consolidated balance sheet*) – по законам ряда стран компании, объединенные в группу, могут подать совместную налоговую декларацию от имени основного общества, и для налоговых целей группа может рассматриваться как одно предприятие. В большинстве стран сводный баланс предоставляется налоговому органу лишь в том случае, если основное общество владеет по меньшей мере 95% (в некоторых случаях – до 100%) акций дочернего общества. Некоторые страны разрешают подавать совместную декларацию в тех случаях, когда деятельность основного и дочернего предприятия настолько связаны друг с другом, что дочернее предприятие полностью зависит от основного в области финансов, хозяйствования и организационно.

Балансовый отчет (англ. *balance sheet*) – один из основных документов финансовой отчетности; сводный отчет об активах, пассивах и чистой стоимости собственного капитала фирмы

или компании на определенную дату. Состоит из двух частей, которые должны быть равны друг другу: в одной указаны стоимость активов компании (вложение в приобретение земли, зданий, оборудования, ценных бумаг и т.д.), а в другой – указаны источники покрытия капиталовложений (собственный капитал и заемные средства, то есть обязательства компаний). Во многих странах существует регламентация формы и содержания бухгалтерского баланса, что позволяет акционерам на ежегодном общем собрании получить реальную картину состояния дел в акционерном обществе к определенному дню.

Бремя налоговое (англ. *tax burden*) – все налоговые платежи за текущий финансовый год в процентном отношении к валовому продукту.

Балансовая стоимость – стоимость активов и пассивов фонда, отражаемая в бухгалтерском учете и в бухгалтерском балансе фонда.

Безнадежный долг – сумма, причитающаяся облагаемому лицу, которую это лицо не в состоянии полностью получить из-за неплатежеспособности или ликвидации должника, или когда истек срок исковой давности, предусмотренный законодательством.

Бонитет (лат. *bonitas* – **доброкачественность**) – показатель продуктивности, зависящий от почвенно-климатических условий; класс бонитета устанавливают по сортиментальным таблицам.

Бремя налоговое (англ. *tax burden*) – все налоговые платежи за текущий финансовый год в процентном отношении к валовому продукту.

Благотворительная организация – некоммерческая организация:

- созданная и осуществляющая благотворительную деятельность в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях и благотворительной деятельности;
- не занимающаяся производством и реализацией подакцизных товаров и ведением игорного бизнеса;
- получившая в установленном порядке документ, выданный налоговыми органами, подтверждающий ее права на налоговые льготы.

Благотворительная деятельность – добровольная деятельность физических и (или) юридических лиц, направленная на реализацию благотворительных целей, предусмотренных законодательством о благотворительной деятельности по передаче

гражданам и юридическим лицам активов, предоставлению услуг и выполнению работ на безвозмездной основе или на льготных условиях либо за оплату, не превышающую расходы, понесенные при их реализации.

В

Валовая прибыль (англ. *«gross profit; earning before interest and taxes (EBIT); profit before interest and taxes (PBIT)»*) – величина валовой прибыли, определяется как разница между выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции.

Валюта – расчетная денежная единица государства.

Валютные ценности: а) иностранная валюта; б) ценные бумаги в иностранной валюте: платежные документы (чеки, векселя, аккредитивы и др.); фондовые ценности (акции, облигации) и др. долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте; в) драгоценные металлы: золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений и осмий) – в любом виде и состоянии, за исключением ювелирных и других бытовых изделий, а также лома таких изделий; г) природные драгоценные камни: алмазы, рубины, изумруды, сапфиры и александриты в сыром и обработанном виде, а также жемчуг, за исключением ювелирных изделий из этих камней и лома таких изделий.

Ввоз – пропуск в страну через таможенную границу товаров, происходящих или ввозимых из зарубежных стран.

Ввоз товаров на ограниченный срок (*temporary importation*) – показатель при взимании налогов, означает, что товары не облагаются ни таможенными пошлинами, ни налогом на добавленную стоимость, ни акцизами, ни налогом с оборота. Например, не взимается налог с ввозимых в страну транспортных средств туристами и лицами, имеющими в данной стране временное трудоустройство. Проведение работ иностранными подрядчиками иногда требует временного ввоза специального оборудования, которое иначе бы в страну не попало. Величина пошлины на временно ввозимое оборудование зависит иногда от соотношения между временем использования оборудования в стране и сроком полезной службы данного оборудования.

Вертикальное равенство (англ. *vertical equity*) – широко распространенная концепция, согласно которой налогоплательщик с большими доходами должен платить больше налогов.

Взаимная помощь (англ. *mutual assistance*) – договоренность между сторонами вести сбор налогов на своей территории в пользу противоположной стороны. Это обязательство встречается нечасто, так как расценивается как посягательство на суверенитет.

Взимание налогов (англ. *collection of tax*) – изъятие части дохода юридических и физических лиц с последующей его передачей государству.

Взносы в систему социального страхования (англ. *social security contributions*) – отчисления на социальное страхование, производимые работодателями, наемными работниками, самозанятыми и незанятыми лицами, которые направляются на выплату государственных пенсий, пособий и т.д.

Возврат пошлин (англ. *draw back*) – происходит, как правило, при реэкспорте грузов, облагающихся пошлиной, но время от времени также при использовании данных грузов внутри страны для производства продуктов, освобождаемых от налога.

Возврат суммы налога (англ. *refund of tax*) – возврат налогоплательщику излишне уплаченных им налоговых сумм, как правило, вследствие того, что уплаченный налог превышает величину налога, исчисленного по реализации. Чаще всего подобная ситуация возникает при экспортных поставках товаров, для которых предусмотрено освобождение от уплаты НДС.

Встречная проверка – дополнительная проверка, проводимая уполномоченным лицом у субъекта для того, чтобы установить его финансово-хозяйственные отношения с другим проверяемым субъектом.

Вступительные взносы – активы, передаваемые лицами, состоящими в некоммерческой организации, основанной на членстве, в размере и порядке, предусмотренном в учредительных документах данной организации, при условии, что такая передача не будет обусловлена встречным предоставлением услуг члену данной организации бесплатно либо по цене ниже себестоимости.

Выручка от игорного бизнеса – сумма денежных средств, поступивших от игорного бизнеса, за минусом выплаченных выигрышей.

Выполнение налоговых правил (*англ. tax compliance*) – соблюдение налогоплательщиком законодательно установленных обязанностей по декларированию доходов для подсчета сумм, подлежащих уплате в надлежащем порядке и в срок, например, по подоходному налогу, налогу с продаж.

Г

Гармонизация налогов – (*англ. tax harmonization*) – систематизация и унификация налогов, координация налоговых систем и налоговой политики стран, входящих в международные региональные группировки и объединения.

Грант – активы (денежная сумма, имущество), безвозмездно предоставляемые государствами, международными, иностранными и отечественными организациями Правительству КР, органам местного самоуправления, государственным и некоммерческим организациям, а также физическим лицам на основе проектов для реализации определенных поставленных целей.

Гуманитарная помощь – активы, безвозмездно предоставляемые государствами, международными, иностранными и отечественными организациями Правительству КР, органам местного самоуправления, государственным и некоммерческим организациям, а также физическим лицам в виде продовольствия, товаров народного потребления, техники, снаряжения, оборудования, медицинских средств и медикаментов, иных предметов для улучшения условий жизни и быта населения, а также предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций военного, экологического и техногенного характера, при условии дальнейшего потребления и (или) безвозмездного распределения.

Государства-участники Таможенного союза – государства-участники Таможенного союза внутри СНГ, членом которого является Кыргызская Республика.

Государство льготное по налогообложению – государство, на территории которого:

- действующая ставка налога ниже, чем в Кыргызской Республике;
- действуют законы о конфиденциальности финансовой информации или информации о компаниях, которые позволяют сохранять тайну о фактическом владельце имущества или дохода.

Д

Давальческое сырье – материалы, передаваемые их владельцем без оплаты другим предприятиям для дальнейшей переработки, включая розлив.

Двойное исчисление налога (*англ. double assesment*) – исчисление одной и той же налоговой юрисдикцией одного и того же налога по одному и тому же существу.

Двойное налогообложение (*англ. double taxation*) – ситуация, возникающая в результате применения разными странами различных систем налогообложения, при которых заграничный доход многонациональной компании облагается налогом как в стране – источнике дохода, так и по месту юридического адреса компании. Признавая, что двойное налогообложение не способствует развитию торговли, многие государства-участники договоров о налогообложении, определяющих взаимный порядок взимания подоходных налогов с компанией-резидентов, включают в эти договоры условие, по которому доходы компаний облагаются налогом только в одной стране.

1. Юридическое (*juridical*) – двойное налогообложение считается «юридическим» в том случае, когда одно и то же лицо дважды облагается налогом, например, лицо, не имеющее местожительства в данной стране, облагается налогом в стране источника дивиденда и в стране местожительства;
2. Экономическое (*economic*) – по одной и той же статье облагается налогом более чем одно лицо. Например, в одной стране снижаются цены передачи имущества при операциях между «дочерним» и основным обществом, зарегистрированным в другой стране, а в стране регистрации основного общества такой корректировки дохода этого общества в целях налогообложения не проводится.

Другая форма экономического двойного налогообложения – акционерное общество облагается налогом с прибыли, а его акционеры отдельно вносят налог на дивиденды, выплаченные с этой прибыли. Экономическое двойное налогообложение можно предупредить или же ослабить, предоставляя определенные налоговые льготы.

3. Внутреннее, международное (*domestic, International*) – юридическое двойное налогообложение, возникающее в случае

обложения сопоставимым налогом одного и того же плательщика органами двух (или более) налоговых юрисдикций. Возможно как внутри страны, так и на международном уровне. Двойное налогообложение внутри страны может появиться, если в федеральном государстве сопоставимые налоги взимаются суверенными налоговыми юрисдикциями одинакового статуса.

Двойное местожительство (англ. *dual residence*) – постоянное местожительство или регистрации физического или юридического лица в двух странах, если в них приняты различные определения местожительства или регистрации. Например, одно и то же акционерное общество может считаться отечественным в одной стране, потому что оно в ней зарегистрировано, а в другой стране – потому что в ней осуществляется управление им.

Денежный базис (англ. *cash basis*) – кассовый метод бухгалтерского учета; запись хозяйственных операций в бухгалтерском учете после кассовых поступлений. Используется при исчислении доходов, облагающихся налогом, куда входят денежные поступления и затраты, а расходы будущих периодов не включаются. Таким образом, доход облагается налогом в тот год, когда он действительно и реально получен, независимо от того, когда он был заработан. Доход уменьшается на сумму затрат в момент платежа. Этот метод применяется по отношению к предпринимателям и самостоятельным торговцам и/или когда доход не превышает определенный уровень.

День вступления в силу (англ. *appointed day*) – день, оговоренный в законодательном акте или установленный последующим законом, постановлением о вступлении в силу самого акта или его части.

Дивиденды (англ. *dividends*) – форма дохода от собственности, заключающаяся в распределении акционерам текущей или накопленной прибыли корпорации, в зависимости от числа и типа принадлежащих им акций. Обычно выплачиваются наличными, хотя могут выдаваться и в виде акций или активов акционерного общества. Для налогообложения и для того, чтобы предотвращать извлечение прибыли без уплаты налогов, понятие «дивиденды» может включать выпуск бесплатных акций, оплату акционерного капитала при определенных

обстоятельствах, выплату акционерам авансов, получение процентов по облигациям, выпущенным вместо акций и т.д.

Действующая ставка налога (англ. *effective rate of tax*) – действительные налоговые обязательства плательщика (или их реальная оценка), выраженные в виде процента от базиса дохода перед уплатой надлежащего налога (см. также *Ставка налога*).

Декларация доходов, отчет о доходах, финансовый отчет (англ. *income statement*) – отчет о результатах деятельности предприятия в течение определенного срока. В отчете приводятся данные о доходах (например, сбыт, доход от инвестиций), затратах (например, стоимость реализованного товара, уплаченные проценты, общие и административные расходы и т.д.). Во многих странах форма и содержание отчета четко регулируются законом, чтобы акционеры могли получить на общем собрании реалистическое представление о прибыли общества за отчетный период, например, с 1 января по 31 декабря.

Декларант – лицо, перемещающее товары, и таможенный агент (брокер, посредник), декларирующие, представляющие и предъявляющие товары и транспортные средства от собственного имени.

Декларация о доходах – основной документ, предназначенный для сообщения физическим лицом – плательщиком подоходного налога – сведений о доходах в денежной (национальной или иностранной валюте) или в натуральной форме. На основании декларации о доходах производится начисление подоходного налога налоговыми органами.

Деньги – один из объектов гражданских прав. Главная особенность денег как объекта гражданских прав заключается в том, что они, будучи всеобщим эквивалентом, могут заменить собой почти любой другой объект имущественных отношений, носящих возмездный характер. В гражданском праве деньги, как и ценные бумаги, признаются отдельной разновидностью вещей, причем разновидностью родовых, заменимых вещей. Гибель денежных знаков у должника не освобождает его от обязанности уплатить кредитору соответствующую денежную сумму. Деньги не могут быть истребованы от добросовестного приобретателя, даже если они были похищены у собственника или утрачены им.

Демпинг (англ. *dumping*) – продажа товаров на рынке другой страны за цену, которая ниже цены на отечественном рынке страны-экспортера и ниже стоимости продукта. Такая практика ценообразования становится обычной, если рынок экспортера является монопольным или олигопольным, а зарубежный рынок – конкурентным. Для снижения эффекта демпинга или его предотвращения государство может ввести антидемпинговую пошлину на любой продукт.

Дивиденды – часть распределительного дохода (прибыли) хозяйственного товарищества и общества или кредитного союза, полученная лицом в виде дохода от принадлежащих ему акций данного хозяйственного товарищества и общества или сберегательного пая кредитного союза, или любая иная выплата этого общества или кредитного союза в соответствии с долей или сберегательным паем лица в капитале. Сумма в размере взноса в уставный (учредительный) фонд (с учетом инфляции), выплачиваемая держателям акций, или сберегательного пая при ликвидации юридического лица не является дивидендом.

Добавленная стоимость (англ. *value added*) – разница между стоимостью производственных товаров и услуг и стоимостью материалов и других вспомогательных средств, используемых в процессе их производства. Рассчитывается как разность между стоимостью реализованной продукции и издержками на ее производство.

Добавочный налог (англ. *complementary tax*) – вводится в некоторых случаях на общий доход для внесения элемента более ярко выраженной прогрессивности, которая была ослаблена (или полностью утрачена) в результате действия различных налогов на различные источники дохода. Как правило, добавочные налоги взимаются лишь в том случае, когда совокупный доход превышает определенный минимум.

Долг, погашаемый в первую очередь (англ. *preferential debt for tax*). Невыплаченные налоги всегда становятся долговыми обязательствами налогоплательщика по отношению к государству и к обществу в целом. По налоговому законодательству налоговая задолженность является обязательством первой очереди, то есть в случаях банкротства, ликвидации компании или при управлении имуществом в случае смерти его владельца она погашается в первую очередь.

Долгосрочные контракты (англ. *long-term contracts*) – контракты сроком до года или более (например, строительство зданий, жилых помещений и т.д.). Законодательством ряда стран предусмотрено, что бухгалтерские отчеты должны составляться в этом случае методом заверщенного контракта или на основе получения прибыли по мере выполнения контракта. Так, например, для целей налогообложения компания может включать в отчет часть прибыли, поступающей от выполнения контрактов, но в объеме, не превышающем объем выполненных работ.

Доплата, дополнительный налог (англ. *surcharge*) – сумма, доплачиваемая к обычному налогу или сбору. Например, некоторые страны взимают дополнительный налог с налога на наследство, уплачиваемого получателями наследства нерезидентами, или с суммы средств на банковских депозитах, размещенных в филиалах местных банков за границей.

Документальный контроль – проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентируемому значению определяется на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных). Проще говоря, это проверка, при которой фактический приход товара (полученный товар по документации) должен соответствовать расходу документально.

Дорожный сбор (англ. *road toll*) – особый сбор за пользование отдельными шоссейными дорогами, мостами или тоннелями. Ставки могут быть фиксированными или зависеть от протяженности маршрута, мощности двигателя, других технических характеристик.

Доход (англ. *income*) – денежные или натуральные поступления, получаемые физическим или юридическим лицом от своей деятельности. (См. также: *Активный доход, Пассивный доход*).

Доход от инвестиций (англ. *investment income*) – доход от вложения денег или имущества в активы, дающие доход, или в предприятие, приносящее прибыль, без активного участия в создании дохода или делах предприятия. Доход от инвестиций может облагаться большим налогом, чем доход от производственной деятельности, за счет более высоких ставок налога или соответствующих скидок.

Доход личный (англ. *personal income*) – доход отдельного физического лица до уплаты налогов.

Доход национальный (англ. *national income*) – доход от национального производства; сумма всех видов доходов в экономике. Включает заработную плату, рентный доход, доходы корпораций, чистый процент и доходы от собственности.

Доход располагаемый (англ. *disposable income*) – доход, которым располагают экономические секторы для расходов и сбережений. Определяется как разность между доходами и прямыми налогами.

Доход от наемного труда (англ. *employment income*) – доход отдельных лиц, в том числе от трудовой деятельности и других профессиональных услуг в рамках наемного труда. Это зарплата рабочих и служащих, пенсии, а в некоторых странах также и пособия системы социального обеспечения.

Дочерняя компания (англ. *subsidiary company*) – юридически самостоятельное предприятие, отделившееся от основного (материнского) предприятия и учрежденное им посредством передачи части своего имущества. Дочерняя компания, в отличие от отделения, является самостоятельным юридическим субъектом и по законодательству подлежит налогообложению отдельно от материнской компании (см. *Материнская компания*).

Е

Единица налогообложения – часть объекта налогообложения, при помощи которой исчисляется налог (например, 1 кв. м земли, тонна, литр, штука и т.д.).

Единоправие (англ. *consanguinity*) – право по кровному родству. Имеет определенные последствия в налоге на наследство и налоге с дарений, а также в установлении личных налоговых льгот (статей уменьшения дохода). С наследства или дарений близким родственникам часто взимается меньший налог, чем дальним родственникам.

Ж

Жилые помещения – в жилищном законодательстве – не только жилые (в т.ч. многоквартирные) дома и коттеджи (дачи), приспособленные для постоянного проживания, но и отдельные

квартиры и иные жилые помещения (напр., отдельные изолированные комнаты в квартирах), зарегистрированные в этом качестве в государственных органах, осуществляющих учет такого рода недвижимости (обычно территориальные бюро технической инвентаризации – БТИ), в т.ч. служебные и ведомственные, а также специализированные дома и служащие аналогичным целям помещения – общежития, гостиницы-приюты, специальные дома для одиноких престарелых граждан, дома-интернаты для инвалидов, ветеранов и др.

З

Задолженность по налогам – включает задолженность по основной сумме налога, процентам и штрафным санкциям по налогу, а также любая другая задолженность в пользу бюджета.

Закон – нормативный акт, принятый законодательным органом государства либо населением на референдуме.

Законные представители налогоплательщика-организации – лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством

Законопроект о налогах (англ. *tax bill*) – проект, направляемый для обсуждения в парламент или иной законодательный орган после его одобрения правительством страны. Хотя законопроект о налогах не может вводиться в действие до его вступления в законную силу, в некоторых случаях отдельные его положения могут применяться со дня его опубликования в парламентском вестнике, а не в официальном Своде законов.

Законное платежное средство – валюта, которая является законным платежным средством.

Закупки – приобретение закупающей организацией товаров, работ или услуг у поставщиков (подрядчиков) любыми установленными настоящим законом способами.

Земельный участок – площадь земли в замкнутых границах.

«Зеленый» налоговый режим (англ. *green taxation*) – налоговые льготы плательщикам, вкладывающим средства в борьбу с загрязнением окружающей среды и в ее защиту.

Земельный налог (*англ. land tax*) – начисляется на стоимость земельного участка (обычно стоимость годовой ренты). Стоимость земельного участка для целей налогообложения, как правило, включает стоимость расположенных на нем любых строений. В некоторых странах налогообложению подлежит лишь стоимость самого земельного участка.

Землепользователь – физическое или юридическое лицо, право пользования земельным участком которому предоставлено, передано или перешло в бессрочное (без указания срока) или срочное (временное) пользование.

Земли сельскохозяйственного назначения – земельные участки, используемые для производства сельскохозяйственной продукции (пашня орошаемая и богарная, залежь, земли, занятые многолетними плодово-ягодными насаждениями, сенокосы и пастбища).

Зоны курортные – разновидность защитных зон, часть земельного, водного пространства, включающая территорию курорта, округа его санитарной охраны, наделенная по закону режимом особой охраны с целью обеспечения курорту соответствующих санитарно-гигиенических, оздоровительных, рекреационных условий.

Зоны рекреационные – часть пространства окружающей среды, используемая для отдыха и туризма, в том числе зеленые, курортные, лечебно-оздоровительные зоны.

И

Идентификационный налоговый номер налогоплательщика (ИНН) – регистрационный номер, присваиваемый облагаемым субъектам: физическим лицам – Социальным фондом Кыргызской Республики, юридическим лицам – Налоговой службой Кыргызской Республики. Налогоплательщик обязан указывать свой ИНН в любой декларации, любом уведомлении или другом документе, используемом в соответствии с требованиями НК КР.

Инвестиционный налоговый кредит – изменение срока уплаты налога, когда организации при наличии оснований, указанных в статье 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать

свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Иностранное юридическое лицо – юридическое лицо, которое обладает одним из перечисленных ниже признаков:

а) создано и зарегистрировано в соответствии с законодательством иностранного государства;

б) принадлежит полностью одному или более иностранным физическим или юридическим лицам;

в) контролируется или управляется одним или более иностранными физическими или юридическими лицами посредством: письменного контракта, права реализовать большинство голосующих акций, права назначать большинство членов исполнительного или наблюдательного органа;

г) зарегистрировано в Кыргызской Республике и имеет не менее двадцати процентов уставного капитала, принадлежащего иностранным гражданам, лицам без гражданства или юридическим лицам, упомянутым в настоящем пункте;

д) создано на основе межгосударственного договора или соглашения.

Икта – условное землевладение, суть которого заключалась в том, что «иктадар» – феодал, государственный служащий за свою службу получал от хана определенный округ с селами и городами, с которых он имел право собирать налоги, но не имел права распоряжаться имуществом и жизнью податного населения.

Импорт товаров – ввоз товаров на таможенную территорию КР в соответствии с режимом выпуска в свободное обращение согласно таможенному законодательству.

Исправление, корректировка (*англ. adjustment*) – согласно законодательству многих стран, плательщик налога обязан исправить все неправильные или неполные данные в своей налоговой декларации и проинформировать об этом налоговый орган. Если плательщик не сделает этого в установленный срок, налоговый орган может произвести необходимые уточнения на основании любой другой информации, существенной для определения суммы налога.

К

Камеральная налоговая проверка – проверка, которая проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Консульские сборы – платежи, взимаемые в соответствии с установленным тарифом за действия, которые консульское учреждение выполняет по просьбе граждан представляемой им страны или иностранных граждан. За действия, совершенные вне консульского учреждения, размер сборов, как правило, увеличивается. На основе взаимности заинтересованные государства договариваются об освобождении от консульских сборов за те или иные действия. Такое решение может быть принято также консулом, если к этому есть основание. Размер сборов иностранцев одинаков, не зависит от их гражданства, если на основе взаимности компетентным органом представляемого государства не принято иное решение.

Коммерческая организация – по гражданскому законодательству РФ – юридическое лицо, преследующее извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий. Допускается создание объединений коммерческих и (или) некоммерческих организаций в форме ассоциаций и союзов.

Косвенные (потребительские) налоги – налоги на товары, работы и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу, непосредственно не связанные с доходами или имуществом налогоплательщика (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж и др.)

Контроль (*англ. control*) – проверка выполнения налоговых обязательств; действия по предотвращению, обнаружению и наказанию за уклонение от уплаты налогов. Налоговое законодательство дает определение понятия «контроль» и «кон-

тролируемый». В разных странах и ситуациях понятия различаются.

Корпорация (*англ. corporation, corporate body*) – объединение, союз, совокупность лиц, объединившихся для достижения какой-либо цели, осуществления совместной деятельности и образующих самостоятельный субъект права – юридическое лицо. Чаще выступают в форме акционерного общества.

Косвенные налоги (*англ. indirect taxes*) – налоги на товары и услуги, устанавливаемые центральными и местными органами власти в виде надбавок к цене товара или тарифу на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщика (в отличие от прямых налогов, связанных с доходами). Производители и продавцы выступают в роли сборщиков налогов, уполномоченных на то государством, а покупатель становится плательщиком этого налога. Наиболее распространены косвенные налоги в виде налога на добавленную стоимость, акцизов, пошлин.

Косвенный налоговый кредит (*англ. indirect credit tax*) – по отношению к дивидендам это кредит на налог с прибыли компании, за счет которой заплачены дивиденды. В тех случаях, когда дивиденды проходят через цепочку акционерных обществ, кредит может быть предоставлен и на налог, взимаемый с прибыли каждого общества в данной цепочке. В Германии, в отличие от Великобритании и Франции, например, акционеры – обладатели дивидендов – могут получить налоговый кредит в полном объеме налога, уплаченного по дивидендам компаний.

Кредитные союзы – организации, созданные в соответствии с законом КР «О кредитных союзах» (в целях налогообложения).

Курорт – освоенная и используемая в лечебно-профилактических целях особо охраняемая природная территория, располагающая природными лечебными ресурсами и необходимыми для их эксплуатации зданиями и сооружениями, включая объекты инфраструктуры.

Л

Лицо – любое юридическое лицо-резидент или нерезидент или физическое лицо-резидент или нерезидент, осуществляющее экономическую деятельность на территории КР.

Льготы – полное или частичное освобождение от уплаты налогов.

Льготы по налогам и сборам – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не платить налог или сбор либо платить их в меньшем размере.

Льгота вновь организованным предприятиям или налоговые каникулы (англ. *start-up helieft* – период, в течение которого предоставляется возможность вновь созданному предприятию не платить налог или пользоваться другими видами льгот. Льгота распространяется с начала выпуска продукции или с года получения первой прибыли.

Льгота в случае смерти одного из супругов (англ. *surviving spouse exemption*). Во многих странах передача собственности после смерти одного из супругов другому супругу не облагается налогом на наследство. Освобождение от уплаты может быть полным или частичным.

Льгота стандартная налоговая (англ. *standart tax relief*) – не связана с фактическими расходами налогоплательщика, но предоставляется в зависимости от его личных обстоятельств (семейный статус, иждивенцы, возраст, здоровье, источник дохода). Стандартная налоговая льгота имеет вид вычета или налогового кредита. Вычет производится из налогооблагаемого дохода, а налоговый кредит уменьшает фактическую сумму налога, подлежащего уплате.

М

Марка акцизного сбора – марка утвержденного образца, которая наклеивается на пачку, бутылку или другую емкость, в которой продается подакцизный товар; показывает, что акцизный налог уплачен.

Международные налоговые соглашения – правовая основа международных налоговых отношений. Эти соглашения заключаются для того, чтобы избежать двойное налогообложение доходов и капитала юридических и физических лиц, а также отдельных видов предпринимательской деятельности. Как правило, соглашения об избежании двойного налогообложе-

ния заключаются на двусторонней основе. Однако в ряде случаев заключались и многосторонние соглашения, например, Андское соглашение (Andean Treaty) между странами Андской группы в Латинской Америке, Северный договор (Nordic Treaty) между странами Скандинавии и Северного моря.

Местные налоги – часть системы налогов, взимаемых с юридических и физических лиц в доход местного бюджета.

Местные сборы – установленные местными органами власти платежи с граждан, предприятий и организаций для частичного возмещения расходов, связанных с предоставлением им услуг или предоставлением им права осуществлять определенную деятельность.

Методы – это те способы и приемы, с помощью которых нормы права регулируют поведение участников правоотношений.

Метод налоговый характеризуется как властно-имущественный, обусловленный необходимостью применения императивных норм налогового права для формирования государственного бюджета за счет доходов налогоплательщиков.

Минимальный годовой доход – сумма 12 минимальных месячных заработных плат за налоговый год.

Минимальный месячный доход – доход, равный минимальной, действующей на этот месяц в КР, заработной плате.

Монополия (англ. *monopoly*) – исключительное монопольное право в какой-либо сфере деятельности государства, организации, фирмы и т.д. Государство или государственные предприятия обладают монополией на выпуск или продажу определенных товаров или групп товаров (нефть, алкоголь), включая право облагать эти товары акцизным сбором.

Н

Налог – это обязательный платеж (взнос), установленный законодательством и уплачиваемый налогоплательщиком в соответствующий бюджет.

Налоговая декларация — письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым на-

логоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах.

Налоговая обязанность (субъективная) – мера необходимого поведения конкретного физического лица (налогоплательщика).

Налоговые гавани (налоговые убежища) – небольшие государства и территории, проводящие политику привлечения ссудных капиталов из-за рубежа путем предоставления налоговых и других льгот. Иногда пониженное налогообложение распространяется только на некоторые виды доходов: в Люксембурге существует льготный налоговый режим для банков; в Швейцарии и Лихтенштейне – для холдинговых, посреднических и торговых компаний; на Багамских островах – полное освобождение от подоходного налога. От центров «оффшор» налоговые гавани отличаются тем, что льготы здесь распространяются не только на иностранные, но и на местные компании.

Налоговый год – календарный год, начинающийся с 1 января и заканчивающийся 31 декабря.

Налоговая дееспособность – способность лиц своими действиями создавать условия, подпадающие под налогообложение (т.е. в результате своего труда получать доходы, имущество в виде квартиры, автомобиля и др.).

Налоговый иммунитет – освобождение от обязанности платить налоги, предоставленное отдельным юридическим или физическим лицам в соответствии с национальным или международным правом.

Налоговые каникулы – предоставляемый законодательством срок, в течение которого налогоплательщику разрешено не платить налоги; установленный законом срок, в течение которого та или иная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога.

Налоговый контроль — проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах.

Налоговый период – учетный период, установленный для налогообложения.

Налоговая правоспособность – способность иметь налоговые права и нести налоговые обязанности, которая признается в равной мере за всеми физическими лицами (резидентами и нерезидентами).

Налоговое правонарушение – это противоправное, виновное деяние (действие или бездействие), выразившееся в ненадлежащем исполнении участником налогового отношения обязанностей, установленных нормами налогового законодательства, и за которое установлена юридическая ответственность.

Налоговое преступление – совершенное виновное общественно-опасное деяние (действие или бездействие), запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания.

Налоговое планирование (*англ.* tax planning) – широкий спектр мер и выбор способа учета, направленного на законное снижение налогового бремени предприятия, включая мониторинг законодательства, создание новых организационно-правовых структур, переоценку основных средств и т.п.

Налог на поставки – НДС, уплаченный или подлежащий уплате облагаемым субъектом или в государственный бюджет при выплате дохода нерезиденту, не связанным с постоянным учреждением в Кыргызской республике, за отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги в процессе экономической деятельности.

Налог на приобретаемые материальные ресурсы – НДС, уплаченный или подлежащий уплате облагаемым субъектом за приобретаемые материальные ресурсы.

Налог, подлежащий зачету – НДС, уплаченный или подлежащий уплате за приобретенные материальные ресурсы, 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.

Налоговая ставка (норма налогообложения) – величина налога на единицу обложения: денежную единицу дохода (если это, например, доходы от денежного капитала), единицу земельной площади, измерения товара и т.д. Налоговая ставка, выраженная в процентах к доходу налогоплательщика, обычно назы-

вается налоговой квотой. Основные виды налоговой ставки: а) твердые – устанавливаются в абсолютной сумме на единицу (иногда весь объект) обложения независимо от размеров доходов; б) пропорциональные – действуют в одинаковом проценте к доходу без учета его величины; в) прогрессивные – возрастают по мере роста облагаемого дохода.

Налог на добавленную стоимость – форма изъятия в доход бюджета части стоимости всех облагаемых НДС поставок на территории КР, включая облагаемые импортные поставки в КР.

Налогоплательщики физические и юридические лица, которые, в свою очередь, делятся на резидентов и нерезидентов, они также могут быть коммерческими и некоммерческими.

Налоговый представитель – лицо (физическое, юридическое), которое в соответствии с налоговым законодательством обязано от имени налогоплательщиков рассчитать, удержать и перечислить в бюджет налоги, сборы и отчисления.

Налоговая служба Кыргызской Республики – служба, включающая соответствующие подразделения Государственной налоговой службы и ее органов на местах.

Налоговое консультирование – оказание квалифицированной помощи независимыми налоговыми консультантами гражданам и юридическим лицам при начислении и уплате ими налогов в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

Налоговый период – учетный период, установленный для налогообложения.

Налоговая проверка – комплекс мероприятий, проводимых один раз в год уполномоченным на то должностным лицом (лицами) органов Налоговой службы по исполнению налогоплательщиком требований, установленных налоговым законодательством и законодательством о социальном страховании.

Налоговое обязательство – сумма предъявленных Налоговой службой налогоплательщику обязательных платежей, установленных Налоговым кодексом в пользу государственного бюджета, а также обязанности налогоплательщика, определенные Налоговым кодексом.

Налоговая декларация (англ. *return*) – официальное заявление о доходах, продажах и другая информация, предоставляемая налогоплательщиком или от его имени. Бланки для заполнения часто выдаются самими налоговыми органами.

Налоговая тайна (англ. *tax security*) – обязанность сотрудников налоговой службы не разглашать сведений, касающихся налогоплательщиков, за исключением специально оговоренных случаев (при слушании дела в суде или по условиям соглашения об избежании двойного налогообложения в рамках взаимодействия с налоговыми органами договаривающейся стороны).

Налоговые льготы (англ. *tax>reliefs*) – частичное или полное освобождение определенного круга налогоплательщиков (физических и юридических лиц) от уплаты налогов.

Налоговые льготы на детей (англ. *child reliefs*) – льготы, распространяющиеся на детей в различных формах. Некоторые страны уменьшают доход на определенную сумму для каждого несовершеннолетнего ребенка или ребенка, продолжающего свое обучение, находящегося на иждивении у налогоплательщика; другие государства выплачивают кредит на установленную часть подоходного налога за каждого ребенка. Там, где не существуют льготы на детей, государство платит пособие на каждого ребенка. В зависимости от числа детей может уменьшаться ставка подоходного налога: совместный доход на определенный коэффициент, увеличивающийся при каждом следующем ребенке, и исчисленная таким образом сумма подоходного налога умножается на данный коэффициент. В целом льготы возрастают с каждым ребенком, однако в некоторых странах, особенно в развивающихся, льготы ограничены определенным числом детей.

Налоговые органы (англ. *tax authorities*) – государственные органы, ответственные за правильность исполнения налогового законодательства в той или иной стране; региональные или местные отделения налоговых инспекций, а также работники этих органов (в некоторых странах к ним относится налоговая полиция).

Налоговые скидки (англ. *allowances*) – фиксированная сумма, на которую можно уменьшить облагаемый налогом доход. Возможно частичное или полное освобождение круга юридических и физических лиц от уплаты налога. Скидки, уменьшение прибыли или освобождение от налога обычно предоставляются при исчислении подоходного налога, налога с наследства и дарений, а также некоторых форм налога с продаж и оборота.

Некоторые страны используют такие термины, как налоговые льготы или освобождение от налогов.

Налоговый кодекс (*англ. tax code*) – сборник законов, указов, декретов и законодательных актов, регламентирующих распределение налогового бремени и процедуру сбора налогов на уровне государства, департаментов, муниципальных и других единиц.

Налоговый кредит (*англ. tax credit*) – льгота в виде зачета или уменьшения причитающегося налога. Кредит может касаться налога, уплаченного за рубежом, а также капитальных затрат. В некоторых странах основные суммы, не подлежащие обложению налогом, предъявляются в виде налогового кредита. Налоговый кредит – это и альтернативная форма предоставления налоговых льгот, учитывающих личные обстоятельства плательщика (его дополнительные обязанности, наличие детей, иждивенцев и т.д., страхование жизни, взносы в различные пенсионные фонды). В большинстве случаев налоговый кредит представляет собой твердую сумму и не может превысить величины подлежащего уплате налога.

Налоговый потолок (*англ. tax ceiling*) – комбинация прогрессивного подоходного налога и прогрессивного налога на собственный капитал может быть тяжелым бременем для индивидуальных налогоплательщиков. Поэтому в ряде стран предусмотрен общий налоговый потолок, выражаемый процентом дохода и представляющий верхнюю границу налогового бремени.

Налогообложение зрелищных мероприятий (*англ. entertainment taxation*) – пошлины и налоги на различные зрелищные учреждения, такие, как театры, кинотеатры, кабаре, ночные клубы, казино. Обычно взимаются одновременно с продажей билетов. Данные виды пошлин и налогов могут взиматься наряду с другими налогами на предоставление услуг (налог на добавленную стоимость, налог с оборота). Если налоги на зрелищные организации взимаются в дополнение к другим видам налога, они могут носить характер муниципальной наценки на поддержку зрелищных мероприятий; если они действуют на национальном уровне, их целью может быть поощрение определенных форм развлечений или увеличение доходности бюджета.

Налогоплательщик (*англ. taxpayer*) – юридическое или физическое лицо, которое в соответствии с законом обязано платить налоги.

Наложение ареста на имущество (*англ. distraint, distress*) – юридический арест накладывается на имущество налогоплательщика, и оно может быть продано для взыскания неуплаченных долгов.

Натуральные платежи (*англ. benefits in kind*) – выплаты в качестве вознаграждения за труд по найму в неденежной форме (например, бесплатное субсидируемое питание, жилье, пользование служебным автомобилем), составляющие часть дохода от наемного труда. Стоимость натуральных платежей, получаемых работником, обычно должна включаться в налогооблагаемый доход, хотя в определенных системах уплата этого налога входит в обязанность работодателя.

Некоммерческие организации (*англ. non-profit organizations*) – юридические или общественные лица, созданные с целью производства продукции или услуг, чей статус не позволяет им быть источником дохода, прибыли для тех, кто их учреждает, контролирует либо финансирует. Во многих странах некоммерческие и благотворительные организации получают специальный статус.

Неуплата налога (*англ. default*) – причитающийся, но еще не уплаченный налог, реже – налог, который уже невозможно взыскать.

Нерезидент (*англ. non-resident*) – 1) юридическое лицо, действующее в данной стране, но зарегистрированное в другой; 2) физическое лицо, действующее в одной стране, но проживающее в другой. Для нерезидентов могут быть установлены особые правила налогообложения.

Недвижимость – здания, сооружения, многолетние насаждения и иное имущество, связанное с землей, перемещение которого без несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

Некоммерческая деятельность – деятельность, осуществляемая юридическими и (или) физическими лицами индивидуально или совместно, с образованием или без образования самостоятельного юридического лица и не ставящая основной целью извлечение прибыли. Каждый участник некоммерческой деятельности, осуществляемой без образования самостоятельно юридического лица, в случае причинения ущерба третьим

лицам несет ответственность по его возмещению согласно законодательству.

Некоммерческая организация – организация, зарегистрированная как некоммерческая без цели прибыли.

Нематериальные активы – объекты нематериальной собственности (такие, как патент, лицензия, торговая марка, способность получать прибыль, авторское право или договор об использовании имени и товарного знака фирмы – владельца фирмы – дистрибьютора товаров и услуг, компьютерное программное обеспечение и другие), которые могут быть использованы в экономической деятельности в течение не менее одного налогового года и подлежат амортизации.

О

Облагаемый субъект – субъект, который зарегистрирован или должен быть зарегистрирован в качестве плательщика НДС.

Облагаемый импорт – товары, ввозимые на таможенную территорию Кыргызской Республики, за исключением освобожденных от НДС или импортируемых из государств-участников СНГ, не применяющих в отношении Кыргызской Республики принцип страны назначения.

Облагаемые поставки:

- а) поставки товаров на территории Кыргызской Республики, поставки работ и услуг, осуществляемые за оплату в КР, экспорт товаров, работ и услуг, осуществляемый облагаемым субъектом, кроме поставок, которые освобождены от НДС, согласно статье 138 НК КР;
- б) поставки товаров, работ и услуг, осуществляемые на территории КР нерезидентом, не связанным с постоянным учреждением в КР.

Облагаемый оборот – общая стоимость всех облагаемых поставок за определенный период без включения НДС.

Объект налоговых правоотношений – недвижимое и движимое имущество (материальные и нематериальные объекты), то есть предмет, на который начисляется налог. Объектами налогообложения, с которых взимается налог, могут быть: прибыль (доход), стоимость определенных товаров, добавленная стоимость продукции, работ, услуг, движимое и

недвижимое имущество юридических и физических лиц, отдельные виды деятельности, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами и другие объекты.

Оперативный контроль – проверка, которая осуществляется в отчетном месяце (например, за каждую декаду, за каждый день и т.д.) по завершении контролируемого процесса, операции или действия в соответствии с его качественной и количественной характеристикой. Источником данных для оперативного контроля служат плановая, оперативно-техническая, статистическая и бухгалтерская информация.

Оплата – все виды платежей поставщику, осуществленные прямо или косвенно потребителем или иным лицом за поставки, оплаченные или подлежащие оплате в полном объеме или частично в натуральном или денежном выражении.

Основной источник дохода – вид экономической деятельности, дающий не менее 75% всей выручки. Для сельского хозяйства основным источником дохода является выручка от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки.

Основные средства – активы, стоимость каждого из которых составляет более 45 минимальных месячных заработных плат, 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, за исключением земли, запасов сырья и готовой продукции.

Оффшор (англ. *off shore* – *вне берега*) – термин, применяемый для мировых финансовых центров, а также некоторых видов банковских операций.

П

Патент – документ, выдаваемый Налоговой службой, удостоверяющий уплату соответствующих налогов и право налогоплательщика на занятие определенным видом экономической деятельности.

Парафискалитет – сбор, устанавливаемый исходя из экономических или социальных интересов. Парафискалитет устанавливается

для финансирования определенных мероприятий, тогда как налоговые поступления могут покрывать любой утвержденный в законе государственный расход. Парафискальные платежи появились в международном законодательстве в начале 30-х годов.

Пассивный доход (*англ. passive income*) – доход, полученный от инвестиций в виде дивидендов, процентов по вкладам, некоторых видов гонораров и т.д.

Периодический контроль – проверка за определенный отчетный период по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, производственных, материальных и других отчетов, записям в учетных регистрах, отчетности и другим источникам. Цель данной проверки – установить, соблюдаются ли требования налогового законодательства, правильно, своевременно и целесообразно ли совершаются хозяйственные операции и процессы; вскрыть нарушения и недостатки в работе проверяемого субъекта (юридического, физического или должностного) и принять меры к их устранению.

Плата за пользование недрами – текущие платежи собственнику ресурсов (государству) за погашаемые запасы полезных ископаемых.

Процентный доход – доход, полученный за предоставление в пользование капитала, в том числе доход по облигациям, векселям и другим видам заимствований, а также полученный в рамках договора финансовой аренды (лизинга).

Приусадебный земельный участок – не относится к категории земельных участков, выделенных фермерам в установленном порядке, а также земельных участков, предоставленных физическим лицам на условиях аренды.

Подзаконные нормативные акты – акты, содержащие правовые нормы, принятые органами государственного управления. Подзаконными такие акты именуются потому, что издаются на основе и во исполнение действующих законов. Это обусловлено тем, что органы государственного управления по своему правовому положению (т.е. статусу) находятся ниже в структуре государственного устройства по сравнению с органами высшей государственной (представительной) власти. Такие правовые акты издаются для конкретизации прав и обязанностей субъектов права.

Подлог (документов) – преступление, заключающееся в подделке подлинных или в составлении фальшивых документов.

Подделка – внесение в официальный документ исправлений, искажающих его действительное содержание.

Пожертвования благотворительным организациям (*англ. donations to charities*) – в соответствии с законодательством некоторых стран налогоплательщики имеют право на налоговые льготы при предоставлении пожертвований благотворительным (религиозным, милосердным, просветительным, научным, социальным) или общественным организациям, зарегистрированным в таком качестве по законам соответствующих стран. Облагаемый налогом доход обычно уменьшается на такие пожертвования, но, как правило, до определенной суммы и в той мере, в которой дарение превышает определенную сумму. Налоги с наследства и дарений в случае пожертвования благотворительным организациям обычно полностью или частично отменяются либо вводится более низкая их ставка при условии, что пожертвование будет использовано исключительно для выполнения общественно полезных целей получателя. В некоторых странах на пожертвования благотворительным организациям предоставляется налоговый кредит.

Пособие – страховая выплата, производимая при наступлении страхового случая застрахованному лицу в размере и на условиях, установленных законодательством.

Поставка – отгрузка товаров (продажа, дарение, а также приобретение субъектом облагаемых товаров для личных целей), выполнение работ и оказание услуг (включая получение выгоды от собственности на имущество без его отчуждения, сдачу в наем и аренду, а также в субаренду земли) лицом, занимающимся экономической деятельностью.

Постоянное учреждение – постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется экономическая деятельность юридического лица-нерезидента или физического лица-нерезидента. Подробнее см.: п. 39 ст. 9 Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Пошлина – денежная плата, взимаемая с юридических и физических лиц за совершение специально уполномоченными органами действий и выдачу документов, имеющих юридическое значение. Госпошлина делится на таможенную и внутриго-

сударственную. Таможенная пошлина – это денежная плата, взимаемая таможенными органами с плательщика за ввоз и вывоз товаров. Внутригосударственная – денежная плата, взимаемая за совершение действий, имеющих юридическое значение (доверенность в нотариальной конторе, судебные пошлины и т.д.).

Пошлина государственная – установленный законом и действующий на всей территории Российской Федерации платеж за совершение юридически значимых действий, либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами. Госпошлина входит в группу платежей федерального уровня.

Пошлины таможенного тарифа (*англ. tariff*) – система сборов (налогов, пошлин, выплат), вводимых на внешнеторговые операции (в особенности на импортные операции). Некоторые страны используют термин «тариф» для обозначения перечня товаров, облагаемых таможенными пошлинами.

Предпринимательские расходы – все виды расходов, понесенные налогоплательщиком в ходе получения доходов от экономической деятельности.

Предполагаемый налог (*англ. estimated tax*) – сумма, перечисляемая предварительно налоговому органу, представляет собой оценку общих налоговых обязательств за определенный период исчисления налога. Для обозначения этого понятия используется также ряд других терминов, таких, как предварительный налог, аванс на налог.

Предприятие (*англ. enterprise*) – самостоятельный хозяйствующий субъект с правами юридического лица, занимающийся различными видами экономической деятельности.

Прибыль (убыток) от реализации товаров, работ и услуг – разница между выручкой от реализации товаров, работ и услуг в действующих ценах без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на их производство и реализацию, которая характеризует конечный финансовый результат деятельности предприятия, отрасли за календарный год и учитывается нарастающим итогом.

Принуждение к выполнению налогового законодательства (*англ. enforcement*) – действия, предпринимаемые налоговым органом для того, чтобы заставить налогоплательщика предъяв-

лять налоговые декларации, счета или другую необходимую информацию, а также вносить причитающиеся взносы или давать отчеты о них. Средства принуждения включают: санкции за непредставление налоговой декларации, начисление процентов за неуплату налога в срок, привлечение к уголовной ответственности в случае уклонения от уплаты налога или мошенничества и т.д.

Принцип страны назначения – принцип, при котором косвенные (потребительские) налоги взимаются в стране потребления.

Приобретаемые материальные ресурсы – основные средства, товары, включая сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия, а также выполненные работы и оказанные услуги, получаемые или импортируемые облагаемым субъектом для производственных целей в процессе экономической деятельности.

Продукция – результат экономической деятельности. Общий термин, употребляемый для обозначения как товаров, так и услуг.

Производственное оборудование – машины и оборудование, предназначенные главным образом для использования в производственных помещениях, например, металлорежущие станки, стиральные машины для прачечных.

Производство – вид деятельности, результатом которого является продукция. Термин употребляется в отношении всей совокупности видов экономической деятельности, используется также применительно к сфере предоставления услуг. Объем производства может измеряться либо в натуральном, либо в стоимостном выражении.

Прогрессивный налог (*англ. progressive tax*) – налог, ставка которого повышается с увеличением размеров заработной платы или дохода.

Прямые налоги – налоги, уплачиваемые непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика (налог на прибыль, подоходный налог и т.д.).

Р

Работа в налогообложении – деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы

для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Рассрочка (англ. *spreading*) – распределение определенного дохода на несколько лет, например, если налогоплательщик получает крупный доход за короткий отрезок времени.

Регрессивный налог (англ. *regressive tax*) – налог, ставка которого уменьшается с увеличением размера доходов.

Резидент (англ. *resident*) – юридическое или физическое лицо, имеющее постоянное местопребывание в данной стране. Физическое лицо рассматривается как резидент какой-либо страны, если проживает в ней более 6 месяцев в данном налоговом году или имеет там «центр своих жизненных или деловых интересов», или удовлетворяет другому критерию, установленному внутренним законодательством этой страны. Для юридических лиц статус резидента обычно определяется на основе места их образования, регистрации, местонахождения «центра управления» или других аналогичных критериев.

Реализация активов – продажа, обмен, передача или иное отчуждение активов.

Реклама – информация (рекламная информация), распространяемая в любой форме, с помощью любых средств о физических или юридических лицах, товарах, идеях и начинаниях, которая предназначена для неопределенного круга лиц, призвана формировать и поддерживать интерес к этим физическим и юридическим лицам, товарам, идеям и начинаниям, а также способствовать реализации товаров, идей и начинаний. Вывески на зданиях юридических лиц, информационные вывески о режиме работы и правилах обслуживания потребителей; объявления или извещения об изменении места нахождения юридического лица, его номеров телефонов и других сведений о юридическом лице; таблички, предупреждающие об особенностях работы на данной территории, прочие информационные сведения, не содержащие рекламу товаров, идей и начинаний, рекламой не являются.

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 (или) распространение реклам-

ной информации путем предоставления и (или) использования имущества, в том числе технических средств радиовещания, телевизионного вещания, а также каналов связи, эфирного времени и иными способами.

Рентный доход, рента (англ. *rental revenue, rent*): 1) доход, полученный владельцем от использования земли, имущества, капитала, не требующий от владельца осуществления предпринимательской деятельности, затрат и дополнительных усилий; 2) денежная сумма, выплачиваемая ежегодно страховщиком страхователю.

Риэлтерская фирма (англ. *real estate company*) – фирма по торговле недвижимостью.

Роялти (англ. *royalty*): 1) периодический платеж за право пользования лицензией на изобретения, патенты, нововведения, выпуск книг, прокат фильмов; 2) плата за право разработки и добычи природных ресурсов.

Рыночная цена (англ. *market price*) – средняя цена, по которой можно приобрести товар на данном рынке, или средняя цена осуществления сделок по определенному товару в конкретный период.

С

Санкция (англ. *sanction, penalty*) – мера принудительного воздействия со стороны государственных финансовых и налоговых органов, банков по отношению к нарушителям правил и норм поведения хозяйственной и финансовой деятельности. Включает запрещение или ограничение деятельности, штрафы, лишение кредитов, закрытие счетов в банках, изъятие материальных и денежных средств.

Сборы – денежная плата, взимаемая с плательщика государственными органами за предоставление права участия или использования материальных объектов (например, сбор за парковку автотранспорта, сбор за вывоз мусора с территорий населенных пунктов и т.д.).

Свободная экономическая зона (англ. *free economic zone*) – территория, в которой действуют льготные налоговые, таможенные, инвестиционные и другие условия экономической деятельно-

сти для иностранных и отечественных предприятий и предпринимателей.

Совокупный годовой доход – выручка (без НДС), которая получена из различных источников в течение календарного года и складывается из всех видов доходов, полученных налогоплательщиком-резидентом в денежной и натуральной формах, а также в форме работ и услуг из источников на территории КР и за ее пределами, а налогоплательщиком-нерезидентом – только на территории республики.

Состав налогового правонарушения – совокупность предусмотренных нормами права элементов, при наличии которых деяние признается налоговым правонарушением, являющимся основанием для применения к виновному мер юридической ответственности.

Совместная налоговая декларация (*англ. joint return*) – единая декларация, заполняемая обоими супругами, включающая все льготы и вычеты, на которые супруги имеют право. Налоговое бремя обычно снижается, если муж и жена представляют совместную декларацию.

Скрытый налог (*англ. hidden tax*) – косвенный налог, уплачиваемый потребителем без знания об этом. Например, налог на добавленную стоимость, который переносится на потребителя через розничную цену.

Субсидия – финансовое содействие государства (или общественной организации) определенному предприятию или отрасли промышленности, определенной группе предприятий или отраслей промышленности, которое может предоставляться в виде государственных дотаций, займов, гарантий по обязательствам, покупки акций либо предоставления налоговых льгот, а также предоставления товаров по льготным ценам.

Ставка налога (*англ. tax rate*) – величина налога в расчете на единицу налогообложения. Выступая в виде процента, налоговая ставка может быть прогрессивной, пропорциональной или, что реже, регрессивной. Независимо от ставки она применяется к базе налогообложения, которая может отличаться в связи с особенностями того или иного налога.

Страховой полис – документ, подтверждающий, что физическим лицом произведена уплата фиксированных страховых взносов за определенный период.

Средства производства – средства (кроме материальных ресурсов и топлива), используемые для производства других товаров и/или услуг. Средства производства включают заводские здания, машины, локомотивы, грузовые автомобили и тракторы. Земля и нематериальные активы обычно не рассматриваются как средства производства.

Субъект – физическое или юридическое лицо, партнерство, государственный орган, осуществляющие экономическую деятельность, независимо от организационно-правовой формы, вида деятельности, принадлежности и формы собственности.

Ставка – размер налога, который исчисляется с единицы налогообложения или объекта налогообложения в целом. Ставка определяется в форме процента или твердой денежной суммы.

Срок уплаты налога – срок, определенный в Налоговом кодексе (ежемесячно-подоходный налог; или три раза в год – земельный налог для сельхозпроизводителей).

Т

Таможенное законодательство – действующее таможенное законодательство Кыргызской Республики.

Таможенная стоимость товара – таможенная стоимость товара, определяемая в соответствии с Таможенным кодексом КР.

Таможенная пошлина – платеж, взимаемый таможенными органами Кыргызской Республики при ввозе товаров на таможенную территорию Кыргызской Республики или вывозе товаров с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таможенные льготы – преимущества, предоставляемые юридическим и физическим лицам при ввозе, вывозе или транзите товаров, ценностей, личных вещей, других предметов. Льготы являются исключением из общеприменимого таможенного режима. Предоставляются в виде освобождения от уплаты таможенных пошлин и сборов, упрощенной процедуры пропуска через таможенную границу товаров, личных вещей, либо полного неприменения таких процедур; наделения правом на ввоз в страну либо вывоз из нее каких-либо предметов, перемещение которых через границу по общему правилу запрещено.

Таможенные сборы – денежные платежи, взимаемые таможенными органами с юридических и физических лиц, как это предусмотрено таможенными нормативными актами. Различаются, в частности, таможенные сборы за оформление, хранение, сопровождение.

Таможенная территория КР – территория КР, в пределах которой КР обладает исключительной юрисдикцией относительно таможенного дела, определяемой Таможенным кодексом КР.

Товар – продукция, которая включается в обмен, т.е. является предметом купли и продажи. Это может быть или продукция серийного производства, или уникальное произведение, или материальные средства для предоставления услуг (например, дискета программного обеспечения). Понятие используется в таможенных номенклатурах.

У

Уполномоченное лицо налоговой службы – сотрудник Налоговой службы и ее органов на местах, уполномоченный руководителем данной службы исполнять свои функции.

Уполномоченный представитель налогоплательщика – физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством

Услуги – в данном контексте – предпринимательская деятельность, направленная на удовлетворение потребностей других лиц, за исключением деятельности, осуществляемой на основе трудовых правоотношений.

Уклонение от уплаты налогов (*англ. evasion*) – преднамеренное сокрытие части налогов. Плательщик может вообще не подать декларацию или снизить причитающуюся сумму налога. Противозаконные методы уклонения от уплаты налога отличаются от действий, использующих пути легального снижения налогов за счет трактования законодательства в пользу налогоплательщика.

Ф

Фактический контроль – проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания. То есть, товары и вещи проверяемого субъекта должны качественно и количественно соответствовать документальному содержанию.

Франчайзинг – гражданско-правовой договор, по которому одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в т.ч. право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав – товарный знак, знак обслуживания и т.д.

Физическое лицо-резидент – любое физическое лицо, которое находится на территории Кыргызской Республики в течение 183 дней и более в течение любого 12-месячного периода или находится на государственной службе Кыргызской Республики за границей.

Физическое лицо-нерезидент – физическое лицо, не подпадающее под определение «физическое лицо-резидент» в соответствии с Налоговым кодексом.

Финансовые услуги:

а) операции по выдаче и передаче ссуд, предоставление займов, кредитов, кредитных гарантий, денежных гарантий,

включая управление займами, кредитами или кредитными гарантиями со стороны кредиторов;

- б) операции, связанные с депозитными и текущими счетами, а также иными счетами, платежами, переводами, долговыми обязательствами, чеками и коммерческими обращающимися платежными средствами; операции по инкассо и факторингу;
- в) операции с валютой, банкнотами и денежными средствами, являющимися законным платежным средством, за исключением золотых монет и коллекционных экземпляров;
- г) операции, связанные с акциями, облигациями и другими ценными бумагами, а также акцизными марками, за исключением услуг по обеспечению сохранности ценных бумаг;
- д) финансовая аренда (лизинг) и другие операции, косвенно связанные с кредитованием;
- е) управление инвестиционными фондами.

Финансовая санкция – мера ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Финансовая аренда (лизинг) – особый вид арендных отношений, осуществляемый на основании договора финансовой аренды (лизинга) между арендодателем (лизингодателем) и арендатором (лизингополучателем), в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) предоставляет арендатору (лизингополучателю) основные средства за плату во владение и пользование на срок, превышающий двенадцать месяцев.

Форма налоговых деклараций (*англ. tax forms*) – документ, представляемый налогоплательщиками для заявления о своих облагаемых налогом доходах. Формы налоговых деклараций составляются так, чтобы облегчить налоговому органу работу по определению и сбору налогов. В них обычно обращается внимание плательщика на всевозможные льготы, которые он может потребовать, на его законную обязанность представить точную информацию, а также на санкции, возможные в случае приведения в декларации неполных или ложных сведений.

Функции налоговой службы – сбор налогов, обеспечение исполнения требований Налогового кодекса, изучение его эффективности и влияния на развитие рыночной экономики, а также участие в подготовке проектов договоров по вопросам налогообложения с другими государствами.

Ц

Цель, подкрепленная полномочиями:

- 1) сбор информации об объеме, количестве и сумме экономических сделок, совершенных любым лицом с проверяемым налогоплательщиком для определения его налогового обязательства;
- 2) получение информации от лиц, имеющих экономические связи с налогоплательщиком, с целью взыскания налога;
- 3) определение налогового обязательства лиц, личность которых не установлена.

Ч

Чистый убыток (*англ. net loss*) – превышение всех расходов над всеми доходами в течение отчетного периода.

Чистая прибыль (*англ. net profit*) – прибыль предприятия, полученная за определенный период, за вычетом налогов.

Чистый доход (*англ. net income*) – валовой доход, уменьшенный на расходы, понесенные в результате его получения. Налогооблагаемый доход исчисляется как разница между чистым доходом и специальными налоговыми вычетами.

Членские взносы – активы, передаваемые лицами, состоящими в некоммерческой организации, основанной на членстве, в размере и порядке, предусмотренными в учредительных документах данной организации, при условии, что такая передача не будет обусловлена встречным предоставлением услуг члену данной организации бесплатно либо по цене ниже себестоимости.

Ш

Штраф – денежное взыскание, мера материального воздействия, применяемая в случаях и порядке, установленных законом или договором.

Экономическая деятельность включает все виды экономической деятельности, осуществляемые субъектами независимо от ее целей и результатов. Экономическая деятельность включает в себя также операционную, инвестиционную и финансовую.

Экспортные пошлины – пошлины, которые взимаются в связи с вывозом отечественных товаров за границу.

Экспорт товаров – поставка товаров облагаемым субъектом в таможенном режиме «Экспорт товаров», определяемом Таможенным кодексом КР.

Экспорт работ, услуг – поставка работ, услуг, оказанных (выполненных) облагаемым субъектом в адрес нерезидента, если место поставки работ, услуг находится за пределами территории Кыргызской Республики.

ЭКЮ – Европейская валютная единица, условно расчетная величина. Курс ЭКЮ котируется центральным Банком Российской Федерации. С 01.01.2000 г. заменена во всех странах Евросоюза на евро.

Юридическое лицо (*англ. legal entity*) – организация, учреждение, предприятие, фирма, выступающие в качестве единого, самостоятельного носителя прав и обязанностей.

Юридическое лицо-резидент – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством КР, или лицо, фактические органы управления которого находятся в КР.

Юридическое лицо-нерезидент – юридическое лицо, которое не признается юридическим лицом-резидентом в соответствии с Налоговым кодексом КР.

ТЕРМИНЫ И ПОНЯТИЯ О НАЛОГАХ, СБОРАХ И ПОВИННОСТЯХ (С. КОЖОНАЛИЕВ «ОБЫЧНОЕ ПРАВО КЫРГЫЗОВ»)

Ашар (*арх. хашиар*) – коллективная помощь в работе либо безвозмездное предоставление рабочего скота на время.

Айып (*ист.*) – материальное взыскание с виновного в пользу пострадавшего (налагалось по обычному праву, главным видом уплаты штрафа был скот, но платили и ловчими птицами, рабами, рабынями, иногда отдавали в уплату и девушек своего рода); **ооз айыбы** – взыскание за оскорбление; **айыпка жык** или **айыпка буюр** – наложить взыскание; **айыпка жыгыл** – быть присужденным к уплате взыскания; **айып сал** – наложить взыскание; **айып толо** – платить то, что взыскивают.

Барымта (*ист.*) – набег с целью угона скота у обидчика или его родичей, часть угнанного скота в этом случае шла на убой и расходовалась без всякой бережливости / отсюда: **барымтага келген малдай кылып** или **барамтанын малындай кылып** – растраниживая направо и налево.

Бийлык (*ист.*) – власть, положение или должность бия; **бийлик ал** – взимать плату за судебное разбирательство.

Жан салык; жан (*ир.*) – душа; **салык** (*ист.*) – подать, налог

Жигит кызматы, жигит – парень, молодой мужчина; **кызмат** (*арх.*) – служба, работа, исполняемая молодым человеком.

Жол чыгым – путевые расходы; сборы на путевые расходы.

Конок алуу; конок – гость, **алуу** – взятие, принятие, получение

Куч алуу – куч – сила; **алуу** – взять, принять, получить; получение в услугу скота для тягловых (или транспортных) нужд.

Кун (*ист.*) – вира, пеня за убийство, за увечье (ответчиком являлся весь род виновника).

Орток – друг, товарищ; общие, находящиеся в общем пользовании у издольщиков земля, транспорт инвентарь.

Салык (*ист.*) – подать, налог; поборы с населения, производимые манапами и представителями кыргызской администрации на покрытие расходов по устройству поминок или празднеств.

Саан – дойный, удойный; доение; предоставление во временное пользование молочного скота за отработки.

Союш алуу, союш (*ист.*) – скот, выделенный для угощения должностных лиц или приглашенных для военной и иной помощи людей из другого племени; **алуу** – взять, принять, получить что-либо.

Тартуу (*уст.*) – подношение, подарок (*вышестоящему, часто в виде замаскированной взятки*).

Токой чыгым, токой – лес; **чыгым** – убытки; сбор с населения для покрытия расходов на угощение или на другие нужды (*произведенные должностным лицом или представителем феодально-родовой знати; этим сбором облагал манан*); поборы, обложение.

Тутун салык, тутун – дым, двор; **салык** – подать, налог; т.е. налог с дыма (дословно), кибиточный сбор; налог с одной хозяйственной единицы.

Туяк алуу (туяк пул) – туяк (копыто) – государственные сборы за выпас скота или плата хозяевам пастбищ за выпас скота на их территории или за прогон скота по их территории. **Туяк кат** – билет на выпас скота на чужой территории. **Туяк от** – плата за прогон скота через чужие пастбищные угодья.

Чоп ооз (от май) – плата за пользование пастбищем

А К Т
рейдового налогового контроля по соблюдению требований
налогового законодательства Кыргызской Республики

“ _____ ” _____ 200__ год _____

Рейдовый налоговый контроль начат в _____ час. Рейдовый налоговый контроль окончен в _____ час.

Акт составлен _____
(ФИО, должность работников ГКНС)

На основании предписания № _____ от « ____ » _____ 200__ г., выданного _____
(Наименование ГКНС)

в присутствии _____
(ФИО ответственных лиц хозяйствующего субъекта)

_____, расположенного по адресу _____
(Наименование проверяемого объекта), (Наименование р-на, села, улицы и номер объекта),

принадлежащего _____
(наименование хозяйствующего субъекта)

Место налоговой регистрации _____ ИНН _____

Наличие разрешительных документов на право ведения экономической деятельности _____

(Серия и номер свидетельства о государственной регистрации или патента, кем и когда выдан, срок действия патента)

Количество наемных работников и наличие трудового договора _____

Наличие Книги инспекторских проверок _____

В результате рейдового налогового контроля установлено:

1. Лицензия № _____, серия _____, выдана “ ____ ” _____ 200 ____ г., до “ ____ ” _____ 200 ____ г.

(кем выдана)

2. Вид деятельности _____

3. Наличие счетов-фактур (накладных) и правильность их оформления

(№, даты, наименование поставщика, вида товара, количество, цена, подписи должностных лиц, штамп и печать организации)

4. Наличие первичных и иных документов, являющихся основанием для определения налогового обязательства _____

5. Установлены неучтенные товарно-материальные ценности на сумму (приложение № 2 акт о снятии остатков) _____

(цифрами и прописью)

6. Ценники (прейскуранты, меню), соответствие их счетами-фактурами (накладными) _____

(при отсутствии ценников указать, на какие виды товаров отсутствуют)

7. Контрольно-кассовая машина _____

(указать модель ККМ, дату и номер регистрации в УГКНС ККМ или БСО (бланк строгой отчетности) и дату опломбирования ККМ)

8. Факт неприменения ККМ (не выбит чек), применения неисправной ККМ или невыдачи чека _____

(прилагается объяснительная нарушителя, покупателя или акт контрольного закупа)

9. Наличная выручка на момент обследования составила _____

(цифрами и прописью, приложение № 1 акт снятия остатков кассы)

10. Показания по книге кассира-операциониста на начало дня (на дату последней записи в книге) “ ____ ” _____ г., сумма _____

(цифрами и прописью)

11. Показания по контрольному чеку без гашения (X-отчет) на “ ____ ” _____ г., на сумму _____

(цифрами и прописью, контрольный чек приложить к акту рейдового налогового контроля)

12. Установлен излишек (недостача) п.9 – п.11 _____

(цифрами и прописью, прилагается объяснительная ответственного лица)

13. Наличие или отсутствие акцизных марок _____

14. Предложения проверяющих: явиться в УГКНС _____ когда “ ____ ” _____ г., к _____ часам в отдел, сектор _____ каб. № _____, при себе

иметь следующие документы _____

Примечание _____

Гл. (старший) инспектор _____

(подпись)

(ФИО)

Ст. инспектор (инспектор) _____

(подпись)

(ФИО)

Ответственное лицо хоз.субъекта _____

(подпись)

(ФИО)

Руководитель хоз.субъекта _____

(подпись)

(ФИО)

Один экземпляр акта получил(а): _____

(дата, ФИО, занимаемая должность, подпись)

На фирменном бланке

« ____ » _____ 200 ____ года

ПРЕДПИСАНИЕ № _____
на право проведения рейдового налогового контроля
по соблюдению требований налогового законодательства
Кыргызской Республики

(наименование налогового органа, выдавшего предписание)

поручает _____

(должность, наименование управления, ФИО проверяющего)

и номер служебного удостоверения)

проведение рейдового налогового контроля

(наименование проверяемого хозяйствующего субъекта, ИНН и адрес. В случае рейдового

налогового контроля групп хозяйствующих субъектов указывается территория)

по вопросам _____

(перечень конкретных вопросов, подлежащих рейдовому налоговому контролю

согласно налоговому законодательству)

Срок проведения рейдового налогового контроля: _____ дня,
с « ____ » по « ____ » _____ 201 ____ года включительно

Руководитель налогового органа _____

(подпись) (Ф.И.О.)

Проверяющие инспекторы снимают фактический остаток наличных денежных средств по кассе и заполняют Акт о снятии остатка наличных денежных средств в двух экземплярах.

Г.Н. Омуркожоева

НАЛОГОВОЕ ПРАВО
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Учебное пособие

Редактор *Р.И. Камарли*
Компьютерная верстка *Г.Н. Кирпа*

Подписано в печать 30.06.2010
Формат 60×84^{1/16}. Печать офсетная.
Объем 15,5 п.л. Тираж 100 экз.
Заказ 29.

Издательство КРСУ
720000, Бишкек, ул. Киевская, 44

Отпечатано в типографии КРСУ
720048, г. Бишкек, ул. Горького, 2