

КЫРГЫЗСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

**АКАДЕМИЯ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ КЫРГЫЗСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ ИМЕНИ ГЕНЕРАЛ – МАЙОРА МИЛИЦИИ Э.А. АЛИЕВА**

Диссертационный совет Д 12.19.592

На правах рукописи
УДК: 347.73/336(575.2) (04)

Курамаева Наргиза Ормошбековна

**НАЛОГОВОЕ ПРАВООТНОШЕНИЕ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВОЙ
АСПЕКТ**

12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Бишкек–2021

Работа выполнена в отделе права Института философии, права и социально-политических исследований имени А. Алтымышбаева Национальной академии наук Кыргызской Республики

Научный руководитель: **Молдоев Эдилбек Эсеневич,**
доктор юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой конституционного и
административного права юридического
факультета КНУ им. Ж.Баласагына

Официальные оппоненты: **Самудинов Улан Мундусбекович,**
доктор юридических наук, доцент,
и.о. профессора кафедры предпринимательского
и трудового права Кыргызского
государственного юридического университета
Алибаева Гульнар Айтчановна,
доктор юридических наук, профессор,
проректор по научной работе Евразийской
юридической академии им. Д.А. Кунаева

Ведущая организация: кафедра административного и финансового
права юридического факультета Кыргызско-
Российского Славянского университета им.
Б.Ельцина, адрес: г. Бишкек пр. Чуй, 4

Защита диссертации состоится «28» июня 2021 года в 12.30ч. на заседании Диссертационного совета Д 12.19.592 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) юридических наук в Кыргызском государственном юридическом университете и Академии МВД КР им. генерал-майора милиции Э.А. Алиева по адресу: г. Бишкек, проспект Чуй, 180, а, конференц-зал, каб. 412.

С диссертацией можно ознакомиться в научных библиотеках: Кыргызского государственного юридического университета по адресу: 720001, г. Бишкек, пр. Чуй, 180а и академии Министерства внутренних дел Кыргызской Республики имени генерал-майора Милиции Э.А. Алиева по адресу: 720083, г. Бишкек, ул. Ч. Валиханова 1 а, а также на сайте диссертационного совета <http://www.ksla.kg>

Автореферат разослан 27 мая 2021 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
к.ю.н.



Анаркулова, Э.С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Кыргызская Республика за годы независимости прошла ни один исторический этап. Внутригосударственные и внешние события, происходящие на межгосударственном уровне и условия очень быстро претерпевают значительные изменения. Мы должны принимать последовательные решения в отношении происходящих изменений, нацеленные как на политические, так и на экономические цели для развития нашего государства.

В целом, в мировой практике единственной сферой развития экономики является налоговая политика. На сегодняшний день налоговая политика проводится в результате внесения изменений в законодательство в соответствии с новыми направлениями экономики. Проведение налоговой политики будет способствовать развитию государства, если она будет реализована с учетом происходящих в мире экономических изменений.

Налоги способствуют развитию экономики. Так как “налог” составляет основу доходной части бюджета, которая обеспечивает финансовыми средствами, составляющим экономическую функцию, являющуюся одной из государственных функций. Отношения в подобной сфере в обществе осуществляются правовым регулированием. Следовательно, налоговые правоотношения, являющиеся частью правоотношений, также регулируются нормами налогового права.

Отношения в налоговой сфере в основном изучаются в сфере экономики. Но, непосредственно в юридической науке, налоговые правоотношения не рассматриваются. В научно-исследовательской работе было отмечено, что отечественные ученые рассматривали налог исключительно в рамках таких тем, как его возникновение, развитие, конституционные основы. А в целях совершенствования правоотношений в налоговой сфере и правовых норм, регулирующих эту сферу, должны проводиться научно-обоснованные юридическими методами исследования.

При разработке концепции налоговых правоотношений необходимо отметить не только участников регулирования отношений, но и, определить отличительные признаки участников налоговых правоотношений и усовершенствовать правовые нормы, регулирующие данную отрасль. Расширяя представления о налоговых правоотношениях, можно классифицировать виды налоговых правоотношений на основе теории права. Также налоговые правоотношения можно рассматривать отдельно от других правоотношений. На практике, в целях полноценного сбора налогов, способствуют полной реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, соблюдению баланса между правами и обязанностями субъектов налоговых правоотношений.

Актуальность исследования также заключается в том, что права и обязанности участников налоговых правоотношений доктринально не разработаны. В работе рассмотрено состояние налоговых правоотношений в правовой системе государства посредством научно обоснованного изучения различных правовых концепций и сложившихся в науке взглядов. Проанализированы теоретические

основы изучения налоговых правоотношений и с учетом необходимости реформирования налоговой системы.

Теория и практика показывают, что без внедрения на законодательной базе единого подхода к правоприменительной практике прав и обязанностей участников налоговых правоотношений в Кыргызской Республике, проводимая реформа налоговых правоотношений, налоговой политики не может быть признана приемлемой.

Связь темы диссертации с крупными научными программами (проектами) и основными научно-исследовательскими работами. Тема диссертации входит в план научно-исследовательской работы Института философии, права и социально-политических исследований имени А. Алтынмышбаева Национальной академии наук Кыргызской Республики.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является определение места и роли в процессе реализации налоговой политики, в целях улучшения сбора налоговых платежей, путем анализа налоговых правоотношений на основе научно-теоретических достижений в юридической науке.

В зависимости от целей исследования выявлена необходимость выполнения следующих задач:

- провести анализ понятий, представленных в законодательстве, в целях пояснения понимания налоговых правоотношений;
- раскрыть общие и особые признаки налоговых правоотношений как вида правоотношений;
- провести классификацию налоговым правоотношениям по основам теории права;
- провести анализ сущности налоговых правоотношений с актуальной научной точки зрения, изучая практическое применение и теоретические основы налогового законодательства;
- исследовать методико-правовые основы изучения налоговых отношений в налоговом праве;
- провести анализ прав и обязанностей налогоплательщиков, которые являются основными участниками налоговых правоотношений, прав и обязанностей налоговых органов;
- определить иных участников налоговых правоотношений, раскрыть их отношения в налоговой сфере;
- сформировать рекомендации в соответствии с перспективой совершенствования нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения, проанализировав состояние регулирования налоговых правоотношений на основе материалов, полученных в процессе диссертационного исследования.

Научная новизна диссертационного исследования. Учитывая, что диссертационное исследование является важным направлением современных концептуальных отношений между налоговыми правоотношениями и правоотношениями в Кыргызской Республике, дополняя имеющиеся в налоговой науке пробелы, диссертационное исследование является административно-правовым исследованием. При этом в рамках проводимой налоговой реформы

разработаны концептуальные подходы, перспективные основы развития налоговой системы Кыргызской Республики. Отличие налоговых правоотношений от других правоотношений, виды налоговых правоотношений, их специфика легли в основу исследования в этой области.

В диссертации проведен комплексный анализ понятий “налоговые правоотношения”, “налогоплательщик”, “налоговый представитель” и “налоговые органы”, показана его сложность, многогранность и связь с другими теоретико-правовыми и налогово-правовыми категориями.

Исследованы место и содержание налоговых отношений, в том числе правоотношений. Внесены предложения по новой обобщенной классификации налоговых правоотношений.

На основе известных теоретико-правовых и налоговых материалов раскрыта роль налоговых правоотношений в решении экономических проблем в государстве.

Исследования, проведенные на основе теоретических выводов, отражают реальные, точные, достоверные и актуальные данные в сфере функционирования налогового законодательства Кыргызской Республики.

В результате проведенного научного исследования к защите предлагаются следующие положения:

1. На основе анализа существующих общетеоретических подходов, налоговым правоотношениям дано авторское определение: “Налоговые правоотношения - это правоотношения, связанные с установлением, введением и сбором налогов, распределением прав и обязанностей, возникающих между субъектами, регулируемые нормами налогового права”.

2. Автор проанализировал общие и специальные признаки налоговых правоотношений, и дал нижеследующее обоснование их специальным признакам:

- налоговые правоотношения возникают в специфической сфере экономической функции государства;
- налоговые правоотношения связаны с выполнением обязанностей по уплате налогов и реализацией прав и обязанностей государственных налоговых органов;
- объектом налоговых правоотношения является налог;
- в сущность налоговых правоотношений входят права и обязанности участников.

3. В исследовательской работе возможность классификации налоговых правоотношения обоснована следующим образом:

- по юридической форме налоговые правоотношения подразделяются на простые и сложные;
- по юридическому объекту правоотношения подразделяются на основные и производные отношения;

4. Предложены методы изучения налоговых отношений, основанные на существующих правовых и научных методах (моделирование, выбор, замещение и др.);

5. Установлено, что права не властных участников налогового правоотношения, делятся на две группы по обстоятельствам, указанным в Налоговом кодексе Кыргызской Республики;

6. Определено, что в число участников налоговых правоотношений помимо налогового органа входят таможенный орган и органы местного самоуправления. Проанализированы их права и обязанности;

7. Обосновано, что органам местного самоуправления, являющимся одними из участников налоговых правоотношений при сборе налогов, помимо прав, предоставляемых центральными государственными органами также должны быть предоставлены еще соответствующие права и обязанности;

8. В исследовании отмечено, права и обязанности, делегированные основным субъектам налоговых правоотношений, государственным налоговым органам, организуются через четыре формы администрирования.

Личным вкладом соискателя являются научные результаты диссертационного исследования, полученные автором. Положения к защите разработаны с личным участием диссертанта.

Апробация результатов диссертации. В диссертационном исследовании были рассмотрены обстоятельства в налоговых правоотношения, важные проблемы развития, различные аспекты долгосрочного рассмотрения результатов исследования, в связи с чем были обобщены актуальные теоретико-правовые и практические аспекты формирования и практического применения законодательства в указанной сфере общественных отношений.

Отражение результатов диссертации в публикациях. Основные положения и выводы диссертации опубликованы в 9 научных статьях.

Структура диссертации. Структура диссертационной работы состоит из введения, трех глав, выводов и списка использованной литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность темы, определены связь темы с крупными научными программами и основными научно-исследовательскими работами, цель и задачи исследования, аргументирована научная новизна, определена практическая значимость исследования, представлены основные положения, которые вынесены на защиту, а также формы апробации и результаты реализации исследования.

Первая глава исследования - “Исследование налоговых правоотношений на теоретико-методологической основе” - состоит из трех разделов.

Первый раздел называется “Сущность, особенности и виды налоговых правоотношений”. Автор в своей исследовательской работе установил, что для изучения, правового регулирования налоговых отношений необходимо понимать основные особенности правоотношений, отмечая в юридической литературе, что они возникают под влиянием права как объекта (предмета) правового регулирования общественных отношений. Существует несколько научных определений понятий “правоотношения” и “налоговые правоотношения”. В исследовании, проведенном автором, были изучены научные монографии и научные статьи многих ученых по вышеупомянутым концепциям, таких как М.В. Баглай, С.С. Кравчук, Ю.А. Крохин, С.Ф. Малежян, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, А.В. Малько, В.А. Парыгин, А.Г. Пауль, А.А. Тадеев, В.С. Основин, Н.И.

Химичева, В.Н. Хропанюк и др. По некоторым вопросам возникновения налоговых правоотношений в Кыргызской Республике изучаются А.А. Арабаевым, У.О. Аманалиевым, Э.Ж. Бейшенбиевым, Д.В. Винницким, Э.Э. Дуйсеновым, А.Д. Жусуповым, А.М. Исраиловой, К.К. Керезбековым, Э.Э. Молдоевым, К.Н. Нурбековым, Г.Н. Омуркожоевой, С.С. Соодайбековым, Р.Т. Тургунбековым и другими учеными-правоведами в таких областях, как право и государство.

В работе отмечается, что можно сделать вывод, что норма права создается не только для порождения общественных отношений, но и для правового регулирования подобных общественных отношений. Следовательно, возникает правовая норма и на ее основе формируются правоотношения.

В качестве основных признаков в структуре правоотношений определены: право возникает и реализуется на основе нормы; связь субъективного права и юридической обязанности в юридическом смысле правоотношения; волевой характер; гарантированность мерами государственного принуждения.

Вышерассмотренные признаки также занимают особое место в налоговых правоотношениях, которые являются предметом изучения данного исследования. Как отмечают ученые А.А.Тадеев и В.А. Парыгин это социально значимые общественные отношения, характеризующиеся сложным составом по своей природе, значению и сущности [Тадеева А.А., Парыгина В.А. Спорные аспекты сущности и понятия налогового правоотношения в Российской Федерации //Налоги и налогообложение. 2005. – С. 6,44.].

Регулируемые общественные отношения приобретают правовой характер в результате регулирования нормами налогового права и формируют налоговые правоотношения, играющие важную роль в раскрытии общественных отношений как механизма налогово-правового регулирования.

Налоговые правоотношения наделяют участников общественных отношений субъективными правами и обязанностями. В необходимых случаях они защищены мерами государственного принуждения.

Нормативные правовые акты различных видов, содержащие нормы налогового права, основаны на регулировании общественных отношений, составляющих предмет налогового права.

Налоговые правоотношения – один из видов правовых отношений, и в силу этого им присущи общие признаки, присущие всем правоотношениям.

Налоговое правоотношения по существу рассматриваются как форма властных отношений. Это обусловлено тем, что налог носит императивный характер, являясь формой реализации правовых норм. Императивный характер в нормах налогового права проявляется в реализации в правоотношениях по принципу «команда-исполнение». Команды подаются государством, государственным органом, а выполняются налогоплательщиком, налоговым агентом и другими субъектами. Поэтому субъектом налоговых отношений считается государство, государственный орган.

Налоговые правоотношения как самостоятельный вид правовых отношений имеют сложную структуру. Как отмечает Ю.А. Крохин, “В налоговых правоотношениях все элементы тесно взаимосвязаны. При их полной объединении

может быть обеспечено формирование сообщества налоговых правоотношений” [Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М., Норма, 2007. – С. 194].

В работе, с учетом различных мнений, установлено, что налоговыми правоотношениями можно назвать совокупность правоотношений по исполнению налоговых обязанностей соответствующими лицами при введении и утверждении налогов, уплате, исчислении налогов в Кыргызской Республике, по налоговому надзору, по защите прав и законных свобод участников налоговых правоотношений, по привлечению к налоговой ответственности за правонарушения в налоговой сфере.

Вторая часть первой главы - “Юридическое и фактическое значение налоговых правоотношений”. Значение налоговых правоотношений составляют обязательства налогоплательщиков по денежным суммам, вносимым в бюджет и внебюджетные фонды, и обязательства по обеспечению налоговыми органами условий для уплаты налогов. Следовательно, под значением налоговых правоотношений понимаются составляющие их субъективные права и обязанности.

Право, которое относится к участию в налоговых правоотношениях, называется субъективным налоговым правом, а обязанность другого лица, соответствующего праву, - налогово – правовой обязанностью.

Субъективное право налогового правоотношения - это мера или вид возможности в поведении уполномоченного лица, относящаяся к юридической обязанности другого лица. Например, защита прав налогоплательщиков, установленных статьей 21 Налогового кодекса Кыргызской Республики, обеспечивается как обязанность налоговых органов, предусмотренная статьей 49 Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Такие субъективные основания участников налоговых правоотношений образуют три основополагающих полномочия. Во-первых, совершается каким-либо действием участника правоотношения (например, право налоговых органов проводить налоговые проверки); во-вторых, требование о совершении какого-либо действия (например, требование от налогоплательщиков выполнения предусмотренных законом обязанностей); в-третьих, обращение в государственный орган за защитой своего права (например, обращение налогоплательщика за защитой своих прав и законных интересов в административном или судебном порядке).

При этом, субъективные права и обязанности участников налоговых правоотношений, правовой статус, компетенция участников налоговых правоотношений полностью предусмотрены второй главой на основании нормативных правовых актов, регулирующих налоговую сферу.

Третий раздел – *“Методико-правовые основы изучения налоговых отношений в налоговом праве”.* В юридической литературе метод науки – это совокупность принципов, правил, научных подходов в научной сфере, направленных на получение четко обоснованного знания в жизни. Научные методы подразделяются на общие и частные. Общие методы включают методы формальной диалектической логики. Они из-за схожести на научные понятия относятся к общим.

В связи с тем, что в налоговом законодательстве не даны доктринальные разъяснения понятий “путь”, “способ”, “средства выявления нарушений в области налогов” и не закреплены дефиниции, автор пришел к выводу, что такие знания следует почерпнуть из выводов теоретических исследований ученых-теоретиков в области права. Методы - это совокупность подходов и способов, с помощью которых осуществляется правовое воздействие на определенные системы.

На основе теоретических соображений при подведении итогов задач, рассмотренных в данном разделе, были определены следующие результаты.

Во-первых, в налоговом праве наиболее эффективными методами изучения налоговых правоотношений являются эмпирический, парадигмальный, конфликтологический, исторический, эвристический и прогнозный методы.

В понимании автора, методы изучения отношений в области налогов представляют собой совокупность действий, выполняемых в ходе научного исследования, направленных на изучение количественных и качественных характеристик налоговой доступности.

Во-вторых, в поддержку научных разработок В.В. Малкова и опираясь на них [Криминология: Учебник для вузов / Под ред. В.Д. Малкова. Юстициформ, 2006. — С. 99-101], предложены методы (программы) исследования налоговых отношений:

- 1) постановка целей исследования;
- 2) определение задач и связь их с целью исследования;
- 3) выделение объекта и предмета исследования;
- 4) установить ожидаемые результаты;
- 5) составление плана по сбору, обработке и анализу совокупности данных, используемых исследователем.

В-третьих, изложенные предложения предполагают теоретико-методическую основу исследования налоговых отношений и получение теоретических результатов, а также разработку практических рекомендаций.

В-четвертых, предложена следующая классификация (улучшенная и дополненная) статистических методов изучения налоговых правоотношений:

- статистическое наблюдение;
- группировка данных по качественно определенным признакам;
- объединение и группировка данных по квалифицирующим признакам;
- статистико-количественный анализ сводных и сгруппированных показателей;
- всесторонний качественный анализ статистических материалов;
- правовой анализ налоговых правоотношений по сравнительным показателям.

Вторая глава диссертационной работы - **“Участники налоговых правоотношений”** состоит из трех разделов.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе введения, сбора налогов, налогового контроля, общественные отношения, вытекающие из юридических обязательств налоговых органов.

Предметом исследования являются нормы права, регулирующие общественные отношения в процессе введения, сбора налогов, налогового контроля, действующие в пределах полномочий налоговых органов.

Методологической основой диссертационного исследования являются диалектически правильное мышление, структурно-функциональный, конкретно-исторический, систематический методы научного исследования, индивидуально-научный, сравнительно-правовой и формально-правовой, а также методы статистического анализа фактических данных, полученных в сфере налоговых правоотношений.

Первый раздел - называется **“Понятие, состав и статус не властных участников налоговых правоотношений”**. В работе установлено, что к числу участников налоговых правоотношений относятся все лица и организации, обладающие налоговой правоспособностью, действующие в основном на территории Кыргызской Республики. Многие из них являются субъектами налогового права по происхождению и включают в себя две группы субъектов налогового права: властные и не властные. К группе субъектов, являющихся не властными, относятся налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, осуществляющие налоговую регистрацию и надзор, лица, оказывающие содействие (суды, нотариусы, банки, органы лицензирования и регистрации, иные органы, в обязательном порядке предоставляющие информацию налоговой службе, специалисты, эксперты, свидетели, привлекаемые к проведению налоговых проверок. Группу субъектов власти составляют государственные органы, осуществляющие налоговое администрирование, уполномоченный орган местного самоуправления.

В данном параграфе рассматриваются субъекты, участники налоговых правоотношений не имеющие власть. Основным субъектом здесь является налогоплательщик.

В статье 41 Налогового кодекса Кыргызской Республики налогоплательщиком признается субъект, обязанный уплачивать налоги при наличии признаков, указанных в Налоговом кодексе КР.

Все права и обязанности, а также условия предоставления гарантий облагаемым субъектам установлены главой 3 Раздела 2 Налогового кодекса Кыргызской Республики. Существующими правовыми нормами по разделу 7 Налогового кодекса КР и другими правовыми актами, содержащими отношения в налоговой сфере, предусмотрены особенности налогового правового статуса определенных групп налогоплательщиков, исполнение ими обязанностей по уплате каждого налога.

Налоговые правоотношения возникают в процессе выполнения задач, установленных для субъектов, участвующих в налоговых правоотношениях. Например, налоговые правоотношения, возникающие при предоставлении налоговым органам условий для осуществления контроля за уплатой налогов, предусмотренных обязательствами. Здесь налоговый надзор осуществляется налоговыми органами в нескольких организационно-правовых формах: “учет налогоплательщиков и учет объектов налогообложения”, и “налоговая проверка”. Каждое из этих отношений регулируется нормами налогового законодательства и контролируется налоговыми органами.

Такие формы налогового контроля свидетельствуют о возникновении новых видов налоговых правоотношений.

Возникающие правоотношения по учету субъектов налогообложения и объектов налогообложения связаны с историей развития государства. История возникновения и развития счетов налогоплательщиков до настоящего времени не изучена. История каждой страны тесно связана с понятием "сбор налогов". Потому что одним из признаков того, что включает в себя понятие государства, является "налог". Следовательно, без налогоплательщиков не может существовать налог. Поэтому учет налогоплательщиков - такое же древнее явление, как и налоги. Во всех местах сбора налогов в той или иной форме осуществлялся налоговый учет. Его формы были изменены и улучшены с течением времени.

До 1996 года порядок учета налогоплательщиков регулировался инструкциями Министерства финансов СССР и Государственной налоговой службы Кыргызской Республики [Бактыгулов Дж., Мамбетова Ж. История кыргызов и Кыргызстана с древнейших времен до наших дней, -Б., 2001. -С. 70]. В Налоговом кодексе Кыргызской Республики учет налогоплательщиков выделен как самостоятельная форма налогового контроля.

Основная задача налоговых органов - строго следить за соблюдением всех законов, связанных с ведением учета налогоплательщиков.

На сегодняшний день можно сделать вывод, что основные принципы налоговых правоотношений, возникающие при организации учета налогоплательщиков в Кыргызской Республике, аналогичны принципам, установленным в большинстве развитых стран мира. В Кыргызской Республике накоплен большой эффективный опыт по налоговым правоотношениям в области ведения налогового учета, постепенно решаются многие проблемы правового регулирования его процедур, некоторые вопросы остаются нерешенными.

Второй раздел – "Государственная налоговая служба как субъект налоговых правоотношений".

Органы государственной налоговой службы Кыргызской Республики, обеспечивая полноту и своевременность поступления налогов, сборов и других платежей в казну государства, осуществляют контроль за исполнением налогового законодательства государства и оказывают содействие налоговым субъектам по реализации налоговых обязанностей в соответствии с нормами соответствующего законодательства государства.

В проанализированных в диссертационной научной работе правах налоговых органов и компетенциях их должностных лиц установлено, что служебная деятельность налоговых органов осуществляется по четырем направлениям. Они заключаются в следующем:

1. Внутренняя организационная работа по формированию и упорядочению системы налоговых органов, способы выполнения поставленных задач;
2. Функциональные действия по государственной регистрации субъектов и объектов, налоговому, административному надзору и надзору в деятельности в закрепленных отраслях;
3. Административно-юрисдикционные действия, связанные с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях, взысканием налоговых пеней, штрафов, заявлений и жалоб налогоплательщиков;

4. Представительство в судах интересов государства в налоговых и административных спорах.

Каждое из этих направлений будет реализовываться на основе полномочий налоговых органов. Основное значение анализируемой в научной работе совокупности прав и обязанностей налоговых органов и их должностных лиц составляют четыре группы. 1. Организационный; 2. Контроль - Надзор; 3. Правоприменение; 4. Представительство.

Третий раздел – "Иные субъекты налоговых правоотношений".

В работе отмечается, что законодательством Кыргызской Республики установлено, что в качестве участников налоговых правоотношений выступают иные участники, кроме субъектов, предусмотренных ранее. Например, таможенная служба. Эти органы находились в постоянном контакте с налоговой службой, оказывали содействие в сборе налогов. Именно благодаря деятельности этих государственных органов экономика нашего государства находится под защитой. В соответствии с декларацией "О независимости Кыргызской Республики" и законом "О Правительстве Кыргызской Республики", в целях защиты экономики государства и проведения таможенной политики в государстве Указом Президента Кыргызской Республики от 31 декабря 1991 года была создана Государственная таможенная инспекция. С того времени и по настоящее время статус таможенного органа неоднократно менялся в соответствии с принятыми нормативными правовыми актами.

Отношения, возникающие при уплате таможенных платежей, связаны с уплатой государством определенных налогов, взимаемых с перемещаемых через таможенную вешей и транспортных средств. Например, налог на добавленную стоимость и акцизный налог.

В работе установлено, что нормы Налогового кодекса Кыргызской Республики применяются при перемещении через таможенную границу товаров и транспортных средств, установлении, введении, взимании таможенных платежей, регулировании отношений в сфере привлечения к ответственности за нарушение таможенных правил и обжалования актов, действий (бездействия) таможенных органов и их должностных лиц. Однако вышеуказанные отношения применяются только на основании норм, прямо указанных в налоговом законодательстве (статья 52 Налогового кодекса Кыргызской Республики), в остальных случаях отношения регулируются таможенным законодательством Кыргызской Республики. То есть к отношениям по установлению, введению, взиманию таможенных платежей, являющихся налогами, таможенное законодательство применяется в части, не урегулированной налоговым законодательством Кыргызской Республики.

В условиях построения правового государства на основе демократических принципов, обеспечивающих сочетание интересов государства и территориальных структур, видное место в регулировании налоговых отношений принадлежит органам местного самоуправления.

Правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах сочетают в себе, с одной стороны, обязательный для исполнения конституционный принцип, направленный на гарантию равной уплаты налогов всеми субъектами местного самоуправления, с другой стороны, реализуют характерную для них ограниченную

сферу деятельности. Представительные органы местного самоуправления издают акты о местных налогах, направленные на решение вопросов данной структуры.

Указано, что такие нормативные акты органов местного самоуправления о местных налогах должны соответствовать следующим требованиям:

- они не должны противоречить Конституции Кыргызской Республики, Налоговому кодексу Кыргызской Республики, а также иным законам, регулирующим налоговые правоотношения;

- их принятие относится только к полномочиям представительных органов местного самоуправления.

Одной из причин неполноты нормативных правовых актов органов местного самоуправления о налогах является отсутствие четкого понятийного аппарата. Отсутствие четкого определения полномочий в законодательстве ограничивает правовую направленность развития местного самоуправления. Действительно, указывается, что “неполное” упоминание законодателем о полномочиях органов местного самоуправления не позволяет четко определить объем необходимых “материальных и финансовых ресурсов”.

Если до вступления в силу Налогового кодекса Кыргызской Республики, принятого в 2008 году, действовало шестнадцать местных налогов, то на сегодняшний день их всего два вида: земельный налог и налог на недвижимость (пункт 5 статьи 31 Налогового кодекса Кыргызской Республики).

Третья глава исследовательской работы – **“Правовое регулирование налоговых правоотношений в Кыргызской Республике и проблемы налогового законодательства”** - состоит из двух разделов.

Раздел первый – “Проблемы законодательства, регулирующего налоговые правоотношения в Кыргызской Республике”.

Указано, что количество законов, регулирующих налоговые правоотношения, несколько.

Правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения, принимаются компетентными государственными органами. Налог - взаимосвязанная и взаимодействующая система, определяющая через правовые нормы поведение участников налоговых правоотношений и оказывающая на них регулирующее воздействие. Правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения, в налоговом праве понимаются как источники права.

В теории права выделяют несколько видов источников права, основными из которых являются: правовая традиция, юридический прецедент, нормативный договор и нормативно-правовой акт. Однако мнения ученых по этому вопросу расходятся.

Источники права- официальные государственные документы, закрепляемые специальными юридическими нормами. Например, законы, Указы Президента Кыргызской Республики, постановления Правительства, решения органов местного самоуправления.

В настоящее время система законодательства о налогах занимает наиболее видное место в регулировании налоговых правоотношений Кыргызской Республики.

Если совокупность взаимосвязанных нормативных актов различных уровней, содержащих налоговые нормы, образует систему налогового законодательства, то все законы, по мнению С. Мироновой, это можно охарактеризовать только как “запутанный и полный противоречий” [Владимиров Д. Слишком хорошо! Сергей Миронов заявил о необходимости кардинальным образом изменить принцип законотворческой работы в России // Российская газета. 2005. 26 февраля. – С. 3].

В налоговых правоотношениях нередко случаи несоответствия подзаконных актов законодательству.

Н.Т. Шерипов отметил, что в соответствии со статьей 4 Закона Кыргызской Республики “О нормативных правовых актах” нормативно- правовые акты составляют Конституция Кыргызской Республики, кодексы, законы и подзаконные акты [Шерипов Н.Т. Конституционное право Кыргызской Республики. Учебник. - Б., 2015. – С. 20].

Объединив в диссертационной работе общую теорию права и исследования по другим отраслям права, автор выделил следующие признаки налогового права:

- Во-первых, налоговое законодательство - это нормативно-правовые акты, принимаемый исключительно представительным органом государственной власти.

- Во-вторых, налоговое законодательство обладает высшей юридической силой среди других нормативных актов в данной области.

- В-третьих, налоговое законодательство, в отличие от других нормативных правовых актов, издается по важнейшим вопросам государственной и общественной жизни, к числу которых относятся и вопросы, связанные с налогообложением.

- В-четвертых, налоговое законодательство принимается, изменяется и дополняется в особом порядке.

- В-пятых, налоговое законодательство, как и любое другое законодательство, должно четко соответствовать правовым критериям.

Шестое, налоговое законодательство должно в обязательном порядке соответствовать положениям, указанным в статье 32 Налогового кодекса Кыргызской Республики. Особенность налогового законодательства заключается в том, что оно содержит четко закрепленные элементы налогообложения.

Во втором разделе – “Способы совершенствования правового регулирования налоговых правоотношений по обеспечению законности”- рассмотрены вопросы по совершенствованию правового регулирования налоговых правоотношений по обеспечению законности и предлагаются способы их решения. В настоящее время, в связи с рыночными условиями, растет количество законов и законопроектов в области налогообложения. В. Пансков отметил, что законы должны быть справедливыми, открытыми и понятными [Пансков В. Мы в политику играть не собираемся // Налоги. 2004. №5. – С. 1]. Это положение устанавливает, что принятие законов возможно только при их качественной подготовке.

Мнение С.В. Полениной о том, что понятие «социальная характеристика качества права», выделяющая два ключевых момента, привлекает своей обоснованностью [Поленина С.В. Общая теория права об оптимизации количественных и качественных параметров законов //Правовая политика и

правовая жизнь. 2002. №1. – С. 35]. Это, во-первых, уровень четкого отражения процессов, происходящих в обществе, а во-вторых, четкое проектирование этих процессов на перспективу. В этой связи один из принципиальных вопросов - вопрос выявления причин недостаточного качества законодательства. Наиболее полной характеристикой некачественности законодательства отражается в позиции В.В. Тальянина [Тальянин В.В. Качество закона как фактор повышения «социальной престижности» правовой законности // Вестник Нижегородского университета им. Н.И.Лобачевского. Серия Право. Выпуск (1)3. Государство и право: итоги XX века. Н.Новгород. 2001. – С. 196-197].

В работе отмечено, что необходимо придавать большее значение качеству подготовки законопроектов. Они должны основываться на принципах, касающихся всех отраслей права, таких как демократичность, законность, научность и исполнительность.

Нормы, регулирующие налоговые отношения, содержатся не только в специальном налоговом законодательстве, но и в финансовом, особенно бюджетном. Помимо национального законодательства, отношения в области налогообложения регулируются и международными правовыми договорами.

Одной из целей обеспечения законности в области налоговых правоотношений, выявленной в ходе диссертационного исследования, является совершенствование действующего законодательства. В качестве решения таких основных проблем предлагается внести следующие изменения в налоговое законодательство:

Во-первых, облегчить налоговое бремя для налогоплательщиков в стране. Согласно отчету Всемирного банка по обороту бизнеса за 2018 год, в налоговом периоде субъекты, осуществляющие средний бизнес, выполняют 75 видов налогов и обязательных платежей и 59% от полученных доходов уплачивают в бюджет в виде налогов. В Кыргызской Республике налогоплательщики в каждом календарном году тратят на уплату налогов, предоставление отчетности в налоговую службу 202 часа. Например, благодаря налоговой реформе, проведенной в Грузии, каждый год налогоплательщики платили 15% от дохода в виде налогов и тратили на это только 8 часов [официальный сайт Министерства Финансов Кыргызской Республики. Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.gov.kg/?p=11638>]. Обеспечение доходной части государственного бюджета является первостепенной задачей налоговой системы страны. Известно, что вышеуказанное тяжелое налоговое бремя, налоговые проверки, проведенные налоговой службой, примененные штрафы приводят к уклонению налогоплательщиков от уплаты налогов, в результате чего сбор налогов в Кыргызской Республике осуществляется на 60%. Таким образом, для облегчения налогового бремени и обеспечения полного сбора налогов необходимо упростить налоговую систему, внося в налоговое законодательство КР следующие изменения: во-первых, провести инвентаризацию перечня видов экономической деятельности, осуществляемых на основе добровольных патентов, а также оптимизировать виды патентов; во-вторых, снизить ставку налога с продаж на поставки, облагаемые налогом на добавленную стоимость, с полной ликвидацией этого налога; в-третьих, увеличить необлагаемого подоходным налогом размер до минимума; в-

четвертых, ввести единый налог по подоходному налогу и налогу с продаж для физических лиц.

Во-вторых, снижение налоговых ставок и исключение обязательных социальных платежей, установленных Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

Автор в данной работе отмечает необходимость модернизации налоговой службы и разработки проектов нормативных правовых актов, направленных на упрощение налогового администрирования. Кроме того, необходимо внедрить автоматизированную информационную систему налоговой службы для подачи налоговой отчетности в электронном виде по регионам и использовать современные технологии в налоговом администрировании для упрощения процедур исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств.

ВЫВОДЫ

Вышеуказанные научные исследования позволяют сделать следующие выводы:

1. Сущность налоговых правоотношений характеризуется их государственно-властной и общественной значимостью. Более конкретно, налоговые правоотношения - это тип правоотношений, которые возникают при сборе налогов. К субъектам налоговых правоотношений относятся государственные налоговые органы. Также в таких правоотношениях обеспечивается развитие экономики, образования, науки, здравоохранения в интересах общества.
2. Основу правовой системы, регулирующей возникновение налоговых правоотношений, составляет Конституция Кыргызской Республики. В Конституции Кыргызской Республики указаны конституционные права, охраняемые законом интересы и обязанности участников налоговых правоотношений. Конституционные нормы представлены в комплексной форме. Налоговые правоотношения, регулируемые Конституцией Кыргызской Республики, охватывают все стороны общественной жизни. Так, экономические, социальные, политические и др. общественные отношения.
3. Особенности налоговых правоотношений, во-первых, в составе участвующих в них субъектов. Первоначально состав участников налоговых правоотношений состоял из частных субъектов и организаций. Во – вторых, один из участников правоотношений в налоговом праве – компетентный субъект государственного принуждения, обладающий властными полномочиями, - Государственная налоговая служба. Во-вторых, объектом налоговых правоотношений являются права или действия, обусловленные исполнением налогового обязательства.
4. Видами налоговых правоотношений являются отношения при введении, утверждении налогов, отношения при исполнении налоговых обязательств соответствующими лицами при исчислении, уплате налогов, отношения при налоговом контроле, осуществляемом при уплате налогов, отношения при защите прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, правоотношения, возникающие при правонарушениях в налоговой сфере.
5. В качестве юридических обязанностей участников налоговых правоотношений обязательность рассматривается как норма правильного

поведения субъекта. Поэтому юридическая обязанность налоговых правоотношений состоит в том, чтобы предпринимать действия, необходимые для удовлетворения интересов другого лица.

6. Защита и соблюдение прав и свобод, указанных в Конституции, является обязанностью государства. Правовое положение граждан и лиц, определяемое на такой конституционной основе, затрагивает все права и свободы личности, в том числе упомянутую выше сферу налогообложения. Поэтому права налогоплательщика не определяются широко, а признаются правами, предусмотренными законодательными актами, направленными на выполнение конституционных обязанностей по уплате налогов.

7. Право должностного лица налогового органа как участника налогового права одновременно рассматривается и как обязанность. Потому что должностное лицо налогового органа должно осуществлять свои права только в порядке, предусмотренном законом.

8. Установлено, что выполняемые налоговыми органами обязанности и предоставляемые им права осуществляются в установленном порядке, в основном, в четырех управленческих формах. Это: организационная; контрольно-надзорная; правоприменительная; представительская.

9. Налоговые органы, таможенные органы должны представлять информацию о правонарушениях в налоговой сфере на основании своих полномочий и на основании заключенного между ними договора.

10. Таможенный контроль за налогами, поступающими в Кыргызскую Республику и вывозимыми из нее таможенным органом как участником правоотношений в налоговой сфере, должен осуществляться едиными правовыми нормами, заключаемыми между государствами, входящими в общий евразийский союз. Для этого между таможенными и налоговыми органами должно быть создано "единое окно". Он обеспечит укрепление контроля в таможенной сфере, создаваемой между государствами, входящими в Евразийский союз.

11. Органы местного самоуправления - основные участники налоговых правоотношений. Органы местного самоуправления не должны ограничиваться взиманием местных налогов. Решением большой проблемы было бы предоставление центральными государственными органами прав и полномочий, способствующих сбору других видов налогов. Исполняя такие полномочия, органы местного самоуправления будут представлены как основные участники налоговых правоотношений. Сегодня количество налогов, которые являются частью местных налогов, должно быть дополнено другими налогами. Дополнить другими налогами, значит что включить часть налогов республиканского уровня в состав местных налогов.

12. Налогообложение является древней функцией и одним из основных условий выживания государства на пути экономического и социального развития общества. Налоговая теория и практика налогообложения развивались и продолжают развиваться совместно с теорией государства. Налоговая система - основной инструмент по развитию экономики в государстве и источник дохода республиканского бюджета для покрытия расходов страны. Совершенствование налоговой системы в Кыргызской Республике направлено на решение социально-

экономических и др. вопросов и будет способствовать устойчивому развитию страны.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:

1. Курамаева, Н.О. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект. [Текст] / Н.О. Курамаева // Ежеквартальный научно-образовательный и информационный журнал. Вестник КНУ им.Ж.Баласагына. – 2018. – №3. – С. 110-112. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=36527097>

2. Курамаева, Н.О. Институт налоговых правоотношений. [Текст] / Н.О.Курамаева // Ежеквартальный научно-образовательный и информационный журнал. Вестник КНУ им.Ж.Баласагына. – 2019. – С. 77-79.

3. Курамаева, Н.О. Налоговое правоотношения в сфере установления налоговой ответственности в Кыргызской Республике. [Текст] / Н.О.Курамаева // Ежеквартальный научно-образовательный и информационный журнал. Вестник КНУ им.Ж.Баласагына. – 2019. – №2. – С. 112-114. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=38226097>

4. Курамаева, Н.О. Становление налоговой системы Кыргызстана. [Текст] / Н.О. Курамаева // Научный электронный журнал. Бюллетень науки и практики. – 2019. – С. 194-197. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41228665>

5. Курамаева, Н.О. Субъекты и иные участники налогового правоотношения. [Текст] / Н.О.Курамаева // Научный электронный журнал. Бюллетень науки и практики. – 2019. – С. 299-304. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41368510>

6. Курамаева, Н.О. Салык укуктук мамилелердин маңызы жана өзгөчөлүгү. [Текст] / Н.О. Курамаева // Республиканский научно-теоретический журнал. Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. – 2019. – №11. – С. 163-165. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=42637999>

7. Курамаева, Н.О. Мамлекеттик салык кызматы-салык укуктук мамилелердин субъектиси катары. [Текст] / Н.О. Курамаева // Республиканский научно-теоретический журнал. Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. – 2019. – №12. – С. 178-181. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43930801>

8. Курамаева, Н.О. Теоретические основы правового регулирования налогообложения в Кыргызстане. [Текст] / Н.О. Курамаева // Восточно-европейский научный журнал. East European Science Journal. – 2020. – №53. – С. 56-58.

9. Курамаева, Н.О. Салык-укуктук мамилелеринин бийликтеги эмес катышуучуларынын түшүнүгү, курамы жана статусу. [Текст] / Н.О. Курамаева // Республиканский научно-теоретический журнал. Известия вузов Кыргызстана. – 2020. – №3. – С. 72-78. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=45543600>

Курамаева Наргиза Ормошбековнанын “Салык укуктук мамиле: теориялык – укуктук аспект” темасындагы юридика илимдеринин кандидаты окумуштуу даражасын изденип алуу үчүн 12.00.14 – административдик укук, финансы укугу, маалыматтык укук адистиги боюнча жазылган диссертациялык изилдөө ишинин

РЕЗЮМЕСИ

Негизги сөздөр: укуктук мамилелер, салык укуктук мамилелер, салык, салык кызматы, салык укуктуук мамилелердин субъектиси, салык-укукка жөндөмдүүлүк, салык аракетке жөндөмдүүлүк, резидент.

Диссертациялык изилдөөнүн объектиси болуп салыктарды киргизүү, алуу процессинде, салык контролун жүргүзүүдө, салык органдарынын укуктук милдеттеринде пайда болгон коомдук мамилелер эсептелинет.

Изилдөөнүн предмети болуп салыктарды киргизүү, алуу процессинде, салык контролун жүргүзүүдө, салык органдарынын ыйгарым укуктарынын алкагында иш алып барылуучу коомдук мамилелерди жөнгө салган укуктун ченемдери эсептелет.

Диссертациялык иштин максаты болуп юридика илиминдеги илимий-теориялык жетишкендиктердин негизинде салык-укуктук мамилелерди анализ кылуу менен салык төлөмдөрүн жыйноону жакшыртуу максатында салык саясатын ишке ашыруу процессинде ордун жана ролун аныктоо.

Диссертациялык изилдөөнүн усулдук негизи болуп диалектикалык туура ой жүгүртүү, түзүмдүк функционалдык, конкретүү тарыхый, илимий таануунун тутумдук ыкмалары, жеке илимий, салыштырма – укуктук жана формалдуу юридикалык, ошондой эле салык – укуктук мамилелер тармагындагы иш-аракеттерде алынган фактылык маалыматтарга статистикалык талдоо ыкмалары эсептелинет.

Изилдөөнүн натыйжасында алынган жыйынтыктар жана анын жаңычылдыгы болуп салык илиминде орун алып келген жетишпегендиктерди толуктоо менен диссертациялык изилдөө заманбап концепциялык мамилелердин багытында салык-укуктук мамилелер, Кыргыз Республикасынын укуктук мамилелер арасында маанилүү экендиги эске алынып, диссертациялык изилдөө-административдик-укуктук изилдөө экендиги талашсыз.

Пайдалануу боюнча сунуштамалар. Диссертацияда камтылган жалпылоолор жана корутундуулар, тажрыйбалык сунуштар жана сунуштамалар Кыргыз Республикасынын салык укугунун өнүгүүсүндө жана андагы реформалоо процесстерин жакшыртууга көмөктөш болот.

Колдоону тармагы: административдик укук, салык укугу, финансы укугу.

РЕЗЮМЕ

на диссертацию Курамаевой Наргизы Ормошбековны на тему: “Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект” на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.14.-административное право;финансовое право;информационное право.

Ключевые слова: правоотношения, налоговые правоотношения, налог, налоговая служба, субъект налоговых правоотношений, налоговая правоспособность, налоговый потенциал, резидент.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе введения, сбора налогов, налогового контроля, общественные отношения, вытекающие из юридических обязательств налоговых органов.

Предметом исследования являются нормы права,регулирующие общественные отношения в процессе введения, сбора налогов, налогового контроля, действующие в пределах полномочий налоговых органов.

Цель исследования- на основе научно-теоретических достижений юриспруденции провести анализ налоговых отношений и определить место и роль налоговых отношений в процессе налоговой политики в целях совершенствования сбора налоговых платежей.

Методологической основой диссертационного исследования являются диалектически правильное мышление, структурно-функциональный, конкретно-исторический, систематический методы научного исследования,индивидуально-научный,сравнительно-правовой и формально-правовой, а также методы статистического анализа фактических данных,полученных в сфере налоговых правоотношений.

Результатом исследования и его **новизной** являются диссертационные исследования в области современных концептуальных подходов,налоговых и правовых отношений,дополняющие недостатки налоговой науки,учитывая важность Кыргызской Республики в правоотношениях,очевидно,что диссертационные исследование является административно-правовым исследованием.

Рекомендации по применению. Обобщения и выводы,содержащиеся в диссертации,практические рекомендации и рекомендации,будут способствовать развитию налогового законодательства в Кыргызской Республике и совершенствованию процесса его реформирования.

Область применения: административное право, налоговое право, финансовое право.

RESUME

for the dissertation of Kuramaeva Nargiza Ormshbekova on the topic: “Tax legal relationship: theoretical and legal aspect” for the degree of candidate of legal sciences in the specialty 12.00.14.-administrative law; financial law; information law.

Key words: legal relations, tax legal relations, tax, tax service, subject of tax legal relations, tax legal capacity, tax potential, resident.

The object of the dissertation research is public relations arising in the process of introduction, tax collection, tax control, public relations arising from the legal obligations of tax authorities.

The subject of the research is the legal norms governing public relations in the process of introduction, collection of taxes, tax control, acting within the powers of tax authorities.

The purpose of the study is to analyze tax relations and determine the place and role of tax relations in the process of tax policy in order to improve the collection of tax payments based on the scientific and theoretical achievements of jurisprudence.

The methodological basis of the dissertation research is dialectically correct thinking, structural and functional, concrete historical, systematic methods of scientific research, individual scientific, comparative legal and formal legal, as well as methods of statistical analysis of factual data obtained in the field of tax and legal relations.

The result of the research and its **novelty** are dissertation research in the field of modern conceptual approaches, tax and legal relations, complementing the shortcomings of tax science, given the importance of the Kyrgyz Republic in legal relations, it is obvious that the dissertation research is an administrative and legal research.

Recommendations for use. Generalizations and conclusions contained in the dissertation, practical recommendations and recommendations will contribute to the development of tax legislation in the Kyrgyz Republic and improve the process of its reform.

Scope: administrative law, tax law, financial law.