

**ИНСТИТУТ ФИЛОСОФИИ, ПРАВА И СОЦИАЛЬНО-
ПОЛИТИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ ИМЕНИ
А. АЛТЫМЫШБАЕВА НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ
НАУК КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Молдоев Эдилбек Эсенович

БИШКЕК-2021

Содержание

Введение	3-9
Глава 1. Исследование налоговых правоотношений на теоретико-методологической основе	
1.1. Сущность, особенности и виды налоговых правоотношений.....	10-29
1.2. Юридическое и фактическое значение налоговых правоотношений.....	30-33
1.3. Методико-правовые основы изучения налоговых отношений в налоговом праве.....	33-39
Глава 2. Участники налоговых правоотношений	
2.1. Понятие, состав и статус не властных участников налоговых правоотношений.....	40-69
2.2. Государственная налоговая служба-как субъект налоговых правоотношений.....	69-81
2.3. Иные субъекты участников налоговых правоотношений.....	81-95
Глава 3. Правовое регулирование налоговых правоотношений в Кыргызской Республике и проблемы налогового законодательства.	
3.1. Проблемы законодательства, регулирующего налоговые правоотношения в Кыргызской Республике.....	96-114
3.2. Способы совершенствования правового регулирования по обеспечению законности в налоговых правоотношениях.....	114-138
Выводы	139-141
Список использованной литературы	142-152

Введение

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.

Проводимые в стране реформы в налоговой сфере обусловили необходимость эффективной реализации и усиления механизма налогового администрирования и совершенствование налогового законодательства Кыргызской Республики в целях обеспечения форм реализации государственной налоговой политики. В связи с этим налоговые правоотношения и их участники приобретают новое значение и особое содержание. Происходящие тенденции в развитии правовых норм, регулирующих налоговые правоотношения, вызывают необходимость глубокого изучения общих закономерностей формирования всей налоговой системы государства с правовой и экономической точек зрения.

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. Изложенные выше обстоятельства обусловили необходимость внесения изменений в теорию и практику налоговых правоотношений в обществе и государстве.

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 им.А.Алтымышбаева 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.

Практическая значимость проведенного исследования. Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что автором вносятся предложения по изменению, дополнению и улучшению норм Налогового кодекса Кыргызской Республики. Результаты, полученные автором в рамках комплексного, концептуального изучения основных положений отрасли налоговых правоотношений, внесли значительный вклад в отраслевые и межотраслевые исследования теоретико-правовых проблем налогового права.

Сформулированные выводы и предложения имеют существенное значение для улучшения организации, в том числе полномочий, взаимодействия налоговых органов.

Выводы, полученные в результате диссертационного исследования, используются при преподавании предметов “Налоговое право”, “Финансовое право”.

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. Их апробация опубликована в научной и периодической печати, в материалах международных, республиканских и высших учебных заведений конференций, а также на научно-практических семинарах, где автор выступает с научными докладами и сообщениями.

Основные положения и практические рекомендации диссертации были изложены на следующих крупных международных научно-практических конференциях, круглых столах: международная научно –практическая конференция “Законность Кыргызской Республики: настоящее и будущее”, посвященная памяти К.Н. Нурбекова организованная Кыргызским национальным университетом имени Ж. Баласагына (2019 год).

Основные положения исследования были использованы в докладах, выступлениях, сделанных на заседаниях института философии, права и социально-политических исследований им.А.Алтымышбаева Национальной академии наук КР, на кафедре “Конституционного и административного права” юридического факультета Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына

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.

Глава 1. Исследование налоговых правоотношений на теоретико-методологической основе

1.1. Сущность, особенности и виды налоговых правоотношений

Каждая исследовательская работа начинается с определения ее теоретической и методологической основы. Если они представляют собой эмпирически несистематизированный материал, то их невозможно изучить в общем смысле, на правовой основе. [1, 268-272].

Это объясняет теоретико-методологическую основу исследования, прежде всего, смысл и содержание налоговых правоотношений, а также их особенности и позволяет отличить их от других правоотношений.

Налоговые правоотношения не могут быть раскрыты без систематического анализа вопросов, являющихся объектом их правового регулирования. Объектом (предметом) правового регулирования общественных отношений в юридической литературе являются правоотношения, в частности, возникающие под действием права. Понимание элементов его структуры и многих других вопросов правоотношений и в то же время понятие правоотношений является теоретически правовым, научным, сложным и противоречивым, поскольку нет единого согласия по определению его содержания. Изучение правового статуса и налоговых правоотношений показывает необходимость понимания основных особенностей правоотношений для правового регулирования.

Существует несколько определений термина «правоотношения». В науке понимание общественных отношений, а также правоотношений регулируется законом.

В 1958 году С.Ф. Кечекьяном было введено определение, ценность и значение, которого полностью сохраняются на этапах практического применения в повседневной жизни [2,7]. Это позволяет отличать общественные отношения от других правоотношений, которые соблюдаются государством, и акцент делается на гарантируемую государством принудительную меру. Такое определение было поддержано Н.И.

Матузовым и А.В. Малько: «Правовые отношения можно в общем смысле определить как регулируемые законом общественные отношения», в то же время они показывают, что все явления неразделимы по форме и значению. Также отмечено, что: «в этом случае регулируемые отношения не теряют не только своего значения (экономического, политического, семейного, имущественного и т. д.), а приобретают новые дополнительные свойства» [3, 183].

Исходя из вышесказанного, можно сделать следующий вывод: правовая норма создается не просто для формирования общественных отношений, а для регулирования подобных общественных отношений. Следовательно, создается юридическая норма и уже на ее основе формируются правовые отношения.

Считается важным предложение Ю.И Гревцова рассматривать структуру юридической природы правоотношений через три основных элемента, которые реализуются поэтапно. К ним относятся отношения связи – т.е. общественные отношения [4, 404-408].

Связь - это зависимость или подчинение одного субъекта другому. В данном случае определяется возможность и характер последующих отношений. Это создает односторонние или совместные отношения, которые возможно будут выстроены в будущем.

Субъект может вступать в правоотношения для удовлетворения собственных нужд, поэтому отношения между субъектами рассматриваются как нормативно-социальное явление или как последующее совместное условие, созданное в рамках связей с общественностью. Ситуация, созданная на уровне правового статуса, предполагает дальнейшее развитие поведения субъектов.

Существующие отношения, то есть отношения заинтересованных сторон - являются основой всех правоотношений, но они не могут являться общественной основой.

Поясним это на следующем примере: покупатель может предпринять ряд действий, направленных на совершение юридически значимого действия во время покупки (торговаться, трогать, примерить вещь и т.д.). Возможно, он ничего не купит, тем самым существующие отношения не продолжатся и общественные отношения не будут созданы.

Общественные отношения – это явление, имеющее юридическое значение, и правовое воздействие, обозначающее созданные нормой права действия сторон. Право запрещает одно действие, разрешает другое и поощряет третье, устанавливает ответственность за нарушение указанных в нем обстоятельств, моделирует текущее поведение, чтобы создалось юридическое значение, в результате чего возникают правовые отношения.

Таким образом, правоотношения рассматриваются как форма отношений, регулируемых нормами права.

Как известно, в юридической науке правовые отношения как особый объект научного исследования, имеют ряд присущих ему признаков. Среди ученых существует много разногласий и противоречий по этому поводу. Однако, по мнению большинства экспертов, в признаках правоотношений есть общие черты.

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

Остановимся на значении вышеуказанных признаков:

Во-первых, правовые отношения неразрывно связаны с юридическими нормами, которые могут служить нормативной базой для возникновения, изменения и прекращения правоотношений, следовательно, только правовая норма с ее структурными элементами (гипотеза, диспозиция, санкция) усиливает и моделирует возникновение, а также развитие будущих отношений, на основании чего и определяется юридический параметр. При

осуществлении прав и интересов граждан и других субъектов в рамках правоотношений, в которых возникают правовые нормы, юридические нормы служат нормативно-правовой базой.

Во-вторых, правовые отношения - это двусторонние правоотношения, образованные субъективными правами и юридическими обязанностями сторон. Ученым Н.И. Матузовым данный признак правоотношений охарактеризован более подробно. Он отметил, что: «Связь между правами и обязанностями, то есть между теми, кто ими обладает, создает правовые отношения» [5,24]. В смысле таких правоотношений можно говорить о представительском обязательстве. Это связано с тем, что с возникновением правоотношений, с одной стороны, это должно быть субъективным правом, а с другой стороны, оно должно соответствовать юридическим обязательствам. Значит, тем самым, возможность возникновения правоотношения можно отличить от всех других социальных отношений, которые возникают в рамках правовых норм.

В-третьих, правоотношение обладает волевым характером, которое, как определено в праве: во-первых, они связаны с волей государства, во-вторых, они связаны с личной волей. Потому как правовые отношения реализуются сознанием и волей участников правоотношений.

Помимо этого, большая часть правоотношений возникает, меняется и прекращается в силу доброй воли субъектов отношений. Соответственно, субъективно-добровольный характер правоотношений трактуется как сознательно-добровольное поведение сторон, основанное на правовых нормах.

В-четвертых, правовые отношения возникают и охраняются государством. А существующая система правоотношений обеспечивает эффективность гарантий поведения сторон посредством реализуемых правовых норм.

Таким образом, процесс реализации прав и юридических обязанностей субъектов означает, что они находятся под прямым или возможным

контролем правоохранительных органов. Юридические гарантии правоотношений содержатся в санкции правовых норм и осуществляются в повседневной деятельности специальных органов по защите прав при восстановлении нарушенных прав и свобод субъектов.

Характеризуя вышеперечисленные признаки, налоговое право можно рассматривать как разновидность правоотношений. Они по своей природе, значению и сущности, как отмечали ученые А.А. Тадеев и В.А. Парыгин являются социально значимыми общественными отношениями, которые характеризуются сложным составом по своей природе, значению и сущности [6, 44]. Налоговые правоотношения - это регулируемые нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов с физических лиц и организаций. В результате регулирования норм налогового права, регулируемые общественные отношения приобретают правовой характер, а механизм налогового регулирования формирует налоговые правоотношения, которые играют важную роль в раскрытии общественных отношений.

Налоговые правоотношения предоставляют субъективные права и обязанности участникам общественных отношений, которые при необходимости охраняются государственными принудительными мерами.

Таким образом, любые нормативные правовые акты, включающие в себя налоговые и правовые, основаны на регулировании общественных отношений, являющихся предметом налогового права.

Налоговые отношения - это один из видов правоотношений, следовательно, им присущи общие признаки, которые применимы ко всем правоотношениям.

Налоговые правоотношения, по своей сути рассматриваются как форма властных отношений. Налог носит императивный характер и обусловлен тем, что является формой реализации правовых норм. Императивный характер в налогово-правовых нормах проявляется реализацией правовых отношений по принципу «команда-исполнение». Команда подается государством,

государственным органом, выполняется налогоплательщиком, налоговым агентом и другими субъектами. В силу этого субъектом налоговых отношений считается государство, государственный орган.

В заключение, можно сделать вывод, что особые проявления и признаки налогово-правовых отношений возникают в силу особенностей налогового права.

Налоговые правоотношения не формируются из однотипных правовых отношений. Их следует рассматривать отдельно как материальные и процессуальные правовые отношения. В рамках материальных отношений право собственности на имущество напрямую переходит от одного субъекта (налогоплательщика) ко второму субъекту (государству).

Процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию материальных налоговых правоотношений. Они появляются во время налоговых проверок, принудительных налоговых платежей и налоговой ответственности.

Налоговые правоотношения характеризуются следующими признаками:

- налоговые правовые отношения возникают, изменяются и прекращаются в налоговой сфере;
- налоговая служба, преследующая интересы государства представляется как обязательный участник налоговых отношений;
- субъективные права участников налоговых правовых отношений охраняются в административном и судебном порядке;

Поскольку дела административного порядка не выходят за рамки полномочий налоговых органов, они исполняются только в пределах полномочий, предоставленных законом налоговым органам.

Налоговые правовые отношения как самостоятельный вид правоотношений имеют сложную структуру. Как отмечает Ю.А. Крохин «Все элементы налоговых отношений тесно взаимосвязаны. Их полное

объединение может обеспечить формирование сообщества налоговых правоотношений» [7,194].

Исходя из различных мнений ученых установлено, что структура налоговых отношений складывается из элементов. К таким элементам относятся субъект, объект и содержание правоотношения.

Субъект - участник налоговых отношений, который имеет субъективные права и обязанности. Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений составляют его структурные элементы и юридическое значение правоотношений.

Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений определяются их включением в форму регулирования или защиты правоотношений. Либо, нормативные или защитные правоотношения отличаются друг от друга «по правам и обязанностям субъектов, а также по их взаимоотношениям».

Налоговые правоотношения в основном дополняются регулируемой частью налоговых правоотношений. Основная цель регулирования налоговых отношений - регулирование, утверждение и развитие прямых налоговых отношений с участием государства.

В большинстве случаев сущность регулирующих налоговых отношений определяется видами правоотношений. На основании этого нормативные налоговые правоотношения делятся на активные и пассивные типы.

Активная форма правоотношений формируется на основе обязательных норм, а активность правоотношений характеризуется наличием юридических обязательств. Пассивная форма нормативных правоотношений формируется на основе правопредоставляющих и запретительных норм. А активность правоотношений характеризуется наличием у них субъективного права.

Основой регулируемых налоговых правоотношений являются активно действующие правоотношения. К ним относятся: уплата налогов, отсрочка

уплаты налогов, предоставление отсрочек и т. д. Все правоотношения здесь развиваются благодаря активному поведению обязанной стороны, а субъективное право выражается в требовании правильного поведения обязанного субъекта.

Развитие пассивной формы нормативных правоотношений возникает из-за активного поведения уполномоченной стороны и объединяется вместе с правом требования от других сторон воздерживаться от препятствования осуществлению их субъективных прав.

Кыргызская Республика и ее территориальные подразделения, а также уполномоченные государственные органы обладают регулируемым субъективным правом пассивных налоговых правоотношений. Следует отметить, что надлежащие к исполнению права Налогового кодекса Кыргызской Республики относятся и к налоговым органам. Например, право проводить налоговые проверки, вызывать налогоплательщиков в налоговые органы. Хотя эти права включены в активную форму налоговых правоотношений, они не в полной мере реализуются государственными налоговыми органами. Государственные налоговые органы не могут заявить о себе самостоятельно. Это связано с тем, что полномочия вышеупомянутого государственного органа являются компетентными, а юридическая наука показывает, что государственные органы смогут осуществлять свои соответствующие полномочия только в уже сложившихся обстоятельствах.

Обязанности субъектов в пассивной форме регулируемых налоговых правоотношений характеризуются не препятствованием уполномоченным государственным органам при осуществлении своих прав.

Продолжая исследование, мы рассмотрим права и обязанности субъектов охранных налоговых отношений. Защитные налоговые правоотношения возникают при нарушении установленных законом прав или обязанностей. М.Н. Марченко: «Юридическая поддержка со стороны государства предоставляется, если в этом нуждаются права и интересы участников правоотношений или общественности» [8, 95-96].

Один из участников охранных правоотношений - компетентный субъект с правом государственного принуждения, обладающий полномочиями органов власти. Другая сторона - это лицо, к которому применены государственные принудительные меры, обязано их терпеть.

К правоотношениям по налоговой защите относятся отношения, возникающие в результате правонарушений, предусмотренных главой 19 Налогового кодекса Кыргызской Республики. В таких правоотношениях государственный орган вправе применить к нарушителю меры принуждения на основании санкций, предусмотренных налоговым законодательством. Следовательно, согласно налоговому законодательству, если субъект налогового законодательства намерен нарушить закон, налоговый орган принимает соответствующие меры для исполнения налогового обязательства. При этом применение мер налоговым органом к нарушителю является его правом, в то же время - применение мер налоговым органом к нарушителю - является обязанностью налогового органа при выполнении функций, предусмотренных законом.

Как отмечалось выше, права налоговых органов, возникающие при выполнении функций, определенных государством означают не право делать все, что вздумается, это есть - "служение государству". Если брать в более широком смысле - исполнение обязанностей государством. Неподдержание предоставленных субъектом прав признается невыполнением указанных функций и обязанностей. Таким образом, применение государственного принуждения в налоговых правоотношениях является правом и обязанностью компетентного органа.

Также необходимо отметить о том, чтобы быть субъектом налоговых отношений, физическое или юридическое лицо должно иметь способность быть субъектом налогового права. Здесь речь идет о двух категориях правоспособности.

Налоговая правоспособность. Это способность иметь права и налоговые обязательства, установленные в налоговом законодательством

Известно, что данная возможность одинакова для всех субъектов налоговых отношений. Точнее говоря, согласно законодательству Кыргызской Республики граждане обязаны платить налоги и сборы в случаях и порядке, установленных законом (статья 55 Конституции Кыргызской Республики).

Содержание налоговой правоспособности состоит из следующих элементов:

- способность физических лиц (резидентов, нерезидентов) владеть имуществом;
- способность обладать правом пользования имуществом;
- способность выполнять любую работу и получать от нее доход.

Налогово-правовая способность. Это способность осуществления прав человека, установленных законом, исполнение обязанностей, соблюдение ограничений и запретов, а также возможность привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Способность на налоговые действия. Это право субъектов налогообложения (физических и юридических лиц) на совершение действий в условиях, созданных для взимания налогов. Основными условиями налогообложения также могут быть способность налогоплательщиков платить налоги, указанные в законе, и нести ответственность за нарушения в сфере налогообложения.

Физические лица, обладающие способностью на налоговые действия, считаются налогоплательщиками в следующих случаях:

- в качестве сотрудника работающего в государственных бюджетных организациях, акционерных обществах, получающего от них заработную плату;
- как индивидуальный предприниматель, не использующий рабочую силу;
- как собственник движимого и недвижимого имущества;
- в порядке, установленном иными правовыми актами на основании законодательства Кыргызской Республики.

Субъектами налоговых правоотношений могут быть частные субъекты и организации. Граждане Кыргызской Республики и иностранные граждане являются частными субъектами налогового права.

Отечественные предприятия, иностранные предприятия и их филиалы являются организованными субъектами налогового права.

Следующим элементом, который необходимо рассмотреть, является объект налоговых отношений. В научной литературе однозначные мнения по налоговым отношениям пока еще не рассматривались [9, 157]. По мнению многих, объектом налоговых правоотношений являются материальные и нематериальные ценности. Поведение всех участников в этом отношении должно быть целенаправленно и будет осуществляться только в рамках их прав и обязанностей.

Объект - это, что является причиной возникновения, изменения и прекращения правовых отношений (работа, направленная на создание налоговых правоотношений субъектов налога). Объект правовых отношений – это то, на что влияют налоговые правоотношения. Основная цель правового регулирования – обеспечение соответствующего поведения участников правовых отношений, направленных на материальное и нематериальное благополучие. Соответственно, объектом налоговых правоотношений является не сам налог, а налоговый сбор, взимаемый с имущества участников правовых отношений.

Как отмечено в 33 статье Налогового кодекса Кыргызской Республики, объектом налогообложения являются права и/или действия, с наличием которых возникает налоговое обязательство

В соответствии с действующим законодательством Кыргызской Республики объекты налогообложения подразделяются на материальные и нематериальные. Материальным объектом считается часть объекта материального мира, являющаяся предметом частной собственности, имеющая цену. К ним относятся: земельные участки, доходы, полученные в денежном выражении, промышленные и продуктовые товары и др.

К нематериальным объектам можно отнести объекты, которые в течение долгого времени использовались в хозяйственной деятельности. На основании действующего законодательства Кыргызской Республики к ним относятся: право пользования земельными участками и природными ресурсами, авторские права, патенты и др.

Объект налогово-правовых отношений может быть определен логически, без прямого указания на нормы налогового права. Здесь речь идет об объектах правовых отношений, материальное значение которых не предусмотренное в законодательстве, возможно рассматривать отдельно [10, 97]. В таких случаях все объекты налогово-правовых отношений делятся на две группы: делимые и неделимые.

Делимый объект конкретно закреплен в законе или является следствием анализа налоговых норм и окружающей нас среды. Неделимый объект – не предусмотрен в правовых нормах налога, но является объектом, имеющий материальную ценность и возникшим в результате деятельности участников налогово-правовых отношений. В качестве отделимого от материального можно назвать: налоги, штрафы, пени, отсрочки и т. д.

Контроль, возникающий на основе правоотношений, являющийся показателем фактических результатов деятельности налоговых органов к объекту налогово-правовых отношений, и который не может быть отделен от материального, мы называем налоговым.

Остановимся на юридическом факте, сыгравшем ключевую роль в исследовании значения налоговых отношений при его формировании и реализации. Правовые отношения возникают, изменяются и прекращаются при возникновении определенных жизненных обстоятельств.

Такие основания возникновения правоотношений в юридической лексике называются *юридическими фактами*. Например, страхование имущества, исполнение налоговых обязательств и др.

Юридические факты основаны на гипотезах норм права. Гипотеза - определяет юридические права и обязанности субъектов правоотношений,

возникающих в различных жизненных ситуациях и условиях. Следовательно, юридический факт создает отношения между субъектами на основе правовых норм. В юридической науке доказано и на практике подтверждено, что никакие правовые отношения не могут быть установлены, изменены или прекращены без юридических фактов.

В налоговом праве юридические факты делятся на действия (бездействие) и события.

Действие - это один из видов юридического факта, который зависит от воли и сознания людей, потому что они возникают в результате человеческого поведения. Например, внесение денег в банк, сохранение налоговой тайны и др.

В юриспруденции действия по характеру различают на законные и незаконные. **Законные действия** всегда соответствуют требованиям налоговых норм законодательства.

Особенность юридических фактов в том, что правовые акты налоговых органов, которые носят индивидуальный характер, другими словами, касаются конкретного адреса или дела, служат и являются одним из основных видов налоговых правоотношений. Подача гражданином документов, необходимых для регистрации в налоговых органах в качестве предпринимателя, возникновение четких налоговых правоотношений между налоговым органом, осуществляющим регистрацию, признается как законное действие юридического факта.

Частные правовые акты, изданные должностными лицами налоговых органов, также являются юридическими действиями. Например, акт, принятый по результатам выездной налоговой проверки.

Незаконные действия - это не соответствующие и противоречащие требованиям налоговых правил законодательства действия (дисциплинарные проступки). Незаконные действия не соответствуют требованиям налогового законодательства и нарушают их.

События - это разновидность юридических фактов, которые служат основанием для увязки возникновения правоотношений.

К событиям относятся природные явления (обстоятельства), объективно не связанные с волей и сознанием человека. Например, наводнения, землетрясения, военные действия, ход времени и так далее. Следовательно, в таких юридических фактах учитывается не причина, а процесс воздействия события на конкретное правоотношение.

В налоговом праве юридический факт обозначен в правовых нормах, и само его наличие создает правовую ситуацию. “Появление одного юридического факта основывается на интересах субъектов, и они начинают предпринимать шаги к появлению следующего факта” [11, 34].

Субъекты всех категорий права в налоговом праве ориентированы на нормы налогового права, в большинстве из них обозначен юридический факт. Субъектами в такой категории являются налогоплательщики. В большинстве случаев они создают правонарушения, далеки от юридических фактов, и на основе формирования правоотношений при уплате налогов, являются объектом налогообложения. В налоговых правоотношениях существует особый вид профессиональной деятельности, именуемый «налоговым планированием». Основная цель - снизить налоговые выплаты предприятия до высокого уровня. Юридический факт, который неточно и неверно изложен в налоговом праве, является основанием для принятия решения в пользу налогоплательщика.

Сформирована функция мотивирования юридических фактов в налоговом праве. Существует множество юридических фактов, которые имеют прямое значение, полезны для социальных субъектов, мотивируют субъекты налогового права в реализации. Такие функции связаны с появлением в юридических фактах возможности получения налоговых льгот. Например, тот факт, что компания получает льготы на налог на добавленную стоимость, льготы по налогу на имущество, в связи с трудовыми отношениями предприятия с лицом с ограниченными возможностями

здоровья. Многие предприятия пытаются нанять людей с ограниченными возможностями, ориентируясь на их правовой статус.

Исходя из вышеизложенного, включая все особенности, связанные с правоотношениями, можно утверждать, что налогово-правовые отношения складываются из следующих особенностей:

- в отличие от других правоотношений они формируются в особой правовой форме;
- налоговые правоотношения носят организационный характер, другими словами, выполнение государственными налоговыми органами своих прав и обязанностей связано с выполнением обязательств по уплате налогов;
- налоговые правоотношения складываются из субъектов, имеющих особый характер;
- объектом налоговых правоотношений является налог;
- сущность правоотношений составляют права и обязанности участников налоговых правоотношений.

Говоря о налоговых правоотношениях, уместно охарактеризовать их значение в государстве и обществе. Как отмечает М.В. Баглай [12, 268] и другие ученые, с помощью налогов государство обеспечивает безопасность граждан, способность их защиты, а также развитие экономики, образования, науки и здравоохранения в интересах общества.

Таким образом, на основании вышеизложенного подчеркивается значимость природы государственной власти в правовом регулировании налоговых отношений. В правовом государстве вся внешняя деятельность государственного субъекта должна осуществляться в обязательном порядке на правовых основаниях и всегда важна ее реализация, не выходя за рамки закона.

Основой правовой системы во многих государствах является Конституция. В нашей стране Конституция Кыргызской Республики также является основой правовой системы и отличается тем, что имеет большую

силу, чем другие нормативно-правовые акты. Конституция Кыргызской Республики (согласно статье 6) имеет высшую юридическую силу и непосредственно применяется на территории Кыргызской Республики.

В то же время прямое применение Конституции означает, что «она должна выполняться независимо от наличия или отсутствия нормативных актов, которые ее конкретно определяют».

Между налоговым законодательством и Конституцией Кыргызской Республики существует прямая связь. Но это прямо не указано в нормативных актах, регулирующих налоговое законодательство Кыргызской Республики. Об этом можно сказать, исходя из положений Конституции Кыргызской Республики. Потому что правовые нормы, установленные Конституцией, напрямую влияют на применение всех законов Кыргызской Республики. Таким образом, согласно пункту 3 статьи 13 Конституции Кыргызской Республики, в Кыргызской Республике действует единая налоговая система. А право установления налогов принадлежит Жогорку Кенешу КР.

Даже сегодня юристы расходятся во мнениях относительно включения Конституции в источник налогового права. Например, Н.И. Химичева считает Конституцию основным источником финансового права и основным источником налогового права [13, 251]. В тоже время Ю.А.Крохин отмечает, что Конституция: “Основной источник финансового права и основа нормативно-правового регулирования общественных отношений по созданию, распределению и использованию централизованных и децентрализованных денежных средств государства, муниципальных структур”.

Некоторые авторы выражают свои мнения, которые противоречат указанным выше идеям. Например, А.Г. Пауль, основываясь на взглядах известных ученых В.С. Основина и С.С. Кравчука, аргументирует, что “та или иная правовая норма может принадлежать только к самостоятельной отрасли права” [14, 38].

Однако есть ученые, которые не согласны с этой точкой зрения. Например, Е.В. Колесников отмечает, что Конституция является “источником конституционного и всех других отраслей права” [15, 26]. Аналогичного мнения придерживается и Т.А. Матвеева.

В.Е. Чиркин же указывает, что: “Нормы конституционного права часто содержатся в правовых актах, относящихся к конституционному праву, но в некоторых случаях они рассматриваются и в актах, относящихся к другим отраслям права.

С другой стороны, это указывает на то, что правовые акты, относящиеся к конституционному праву, могут в некоторых случаях содержать нормы других сфер” [16,1]. Такой же точки зрения придерживается В.Н.Хропанюк и делает выводы о том, что: “Один и тот же нормативный акт по своему содержанию может регулировать разные общественные отношения, в том числе и нормами нескольких отраслей права” [17, 297]. В.Е. Чиркин, раскрывая объект конституционно-правового регулирования отмечает, что в отличие от других отраслей права, которые регулируют очень важную отдельную группу существующих общественных отношений (например, финансовое в финансовом праве): “Нормы конституционного права комплексно и всесторонне распространяются на все четыре сферы общественной жизни: экономику, социальные отношения, политику, духовную жизнь общества (идеологию, культуру и т. д.)” [17, 11-12].

На основании вышеизложенного исследования, ученый У.О. Аманалиев, отмечая Конституцию Кыргызской Республики в качестве основного источника налогового права, сослался на следующие основания [18, 104]:

Во-первых, Конституция является юридической основой всех существующих законов (включая налогообложение);

Во-вторых, Конституция Кыргызской Республики содержит

налоговые правила, то есть общие правила, применимые к налоговым отношениям. Например, в соответствии со статьей 55 Конституции граждане обязаны платить налоги и сборы в случаях и в порядке, установленных законом [19, 124];

В-третьих, исключение Конституции из источников налогового права нарушает основные положения общей теории права, которая придает Конституции статус основного закона государства, а также нарушает иерархию законов по юридической силе. Например, согласно пункту 1 статьи 6 Конституции Кыргызской Республики, Конституция имеет высшую юридическую силу и имеет прямое действие в Кыргызской Республике;

В-четвертых, в случае противоречия между налоговыми и правовыми нормами и конституционными нормами, будут работать конституционные нормы.

Таким образом, в самом законе не прописано, что Конституция является основным источником налоговых отношений, иными словами, это указано в пункте 2 статьи 2 Налогового кодекса Кыргызской Республики: “Налоговое законодательство Кыргызской Республики состоит из Налогового кодекса и принятых на основании настоящего Кодекса других нормативных правовых актов”. Для того, чтобы прояснить данную ситуацию, следует отметить, что “Налоговый кодекс Кыргызской Республики является государственным регулятором общественных отношений в сфере налогообложения” [20, 43].

Конституция Кыргызской Республики, принятая на референдуме 11 апреля июня 2021 года отличается от Конституции 1993 года особенностями регулирующих норм в сфере налогового права.

В такие особенности входит:

во-первых, норма, основанная на том, что налоговое законодательство, подписываемое Президентом, должно быть обязательно подписано без возврата на пересмотр для доработки (часть 2 81 статьи Конституции Кыргызской Республики);

во-вторых, введение местными кенешами в соответствии с законом местных налогов и сборов, а также утверждение льгот по ним (пункт 3 части 3 статьи 113 Конституции Кыргызской Республики).

Однако нельзя делать вывод о том, что введение в Конституцию Кыргызской Республики таких налогово-правовых норм, направленных на правовое регулирование налоговых отношений будет достаточным. Конституция Кыргызской Республики характеризуется отсутствием систематизации действующих налоговых и правовых норм, что создает нестабильные и неустойчивые отношения в области налогообложения

Выразившая свое мнение по этому поводу профессор А.М. Исраилова отметила: “Несоответствующая формулировка налоговых и правовых норм в Конституции Кыргызской Республики не создает условий для взаимодействия субъектов налоговых правоотношений, а, наоборот, усложняет их” [21, 14].

С учетом изложенных выше мнений, налоговыми правоотношениями в Кыргызской Республике можно назвать совокупность правоотношений по введению и утверждению налогов, уплаты налогов, исполнения налоговых обязательств заинтересованных сторон, налогового контроля, защиты прав и правовых свобод участников налоговых отношений, привлечению к налоговой ответственности за нарушения в налоговой сфере.

По данному параграфу мы приходим к следующим выводам:

Во-первых, сущность налоговых отношений характеризуется их государственно-властной и общественной значимостью. Точнее говоря, налоговые отношения - это вид правоотношений, возникающих при сборе налогов. Субъектами участников налоговых правоотношений являются государственные налоговые органы. Также при осуществлении таких правоотношений обеспечивается развитие экономики, образования, науки и здравоохранения в интересах общества.

Во-вторых, Конституция Кыргызской Республики является регулирующей системой по формированию налоговых отношений.

Конституция Кыргызской Республики определяет конституционные права, интересы и обязанности участников налоговых отношений, охраняемые законом. Конституционные нормы представлены комплексно. Регулируемые Конституцией Кыргызской Республики налогово-правовые отношения включают в себя все аспекты общественной жизни. Например, экономические, социальные, политические и другие общественные отношения.

В-третьих, особенность налогово-правовых отношений заключается в составе субъектов, участвующих в этих отношениях. Первый - это состав субъектов, участвующих в налогово-правовых отношениях, который состоит из частных субъектов и организаций. Второй - компетентный субъект, один из участников налогово-правовых отношений, носитель властных полномочий, обладающий правом государственного принуждения – это государственная налоговая служба. А объектом налогово-правовых отношений считаются права или действия, обусловленные исполнением налоговых обязательств.

В-четвертых, видами налоговых правоотношений являются отношения при введении и утверждении налогов, отношения при исчислении и уплате налогов, отношения сторон при исполнении налоговых обязательств, отношения при осуществлении налогового контроля по выплате налогов, отношения в сфере защиты прав и законных интересов участников налоговых отношений, и также правоотношения, возникающие вследствие налоговых правонарушений.

1.2. Юридическое и фактическое значение налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения, как и другие отношения, обладают свойственным им значениям. Суть налоговых отношений в том, что налогоплательщики обязаны вносить взносы в бюджет и внебюджетные фонды, а налоговые органы обязаны обеспечивать все соответствующие условия для уплаты налогов.

Следовательно, смысл налоговых отношений определяется как составляющие эти отношения субъективные права и обязанности. Право на участие в налоговых отношениях называется субъективным налоговым правом, а обязательство другого лица, соответствующего праву, называется налоговым обязательством. Правовые отношения считаются не возникающими в виде факта, а придающими юридическое значение отношениями.

Однако юридические и фактические общественные отношения неразрывно связаны между собой. Правовые нормы формируются при юридических отношениях и возникают на законном обосновании между конкретными субъектами. Затем эти юридические отношения выражаются посредством фактических отношений. Если поведение субъекта осуществляется в рамках закона то между юридическими и фактическим отношениями возникает единство. В некоторых случаях, если субъект не соблюдает требования закона, между правовыми и фактическими отношениями, при которых оказывается взаимная помощь, возникает противоречие. Значит, значение этих общественных отношений составляет поведение участников данных отношений.

В большинстве случаев для формирования общественных отношений требуется фактическая структура, другими словами, необходима совокупность двух или более юридических фактов, необходимых для наступления правовых последствий

Не случайно то, что правовая норма может дополнить возникновение юридических последствий не только наличием той или иной ситуации, но и ее отсутствием. В качестве простого примера можно обосновать что, неисполнение налогоплательщиком налоговых обязательств приводит к возникновению процессуальных прав в целях защиты нарушенных прав. Юридические факты, свидетельствующие об отсутствии тех или иных действий или ситуаций в юриспруденции считается отрицательным явлением.

Юридическое значение налоговых правоотношений есть широкое понятие, обладающее возможностью комплексного выбора, которое может привести к развитию нескольких будущих событий. Фактическое значение налоговых правоотношений –это конкретная форма в поведении субъектов.

Например, юридическое значение налогово-правовых нарушений в налоговых правоотношениях может быть представлено множеством вариантов. Это преступления в сфере налогообложения (уклонение от уплаты таможенных платежей, уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет и т.д.), нарушения, возникшие в сфере налогов (подделка акцизных марок, разглашение коммерческой, банковской тайны, тайны налогоплательщика и т.д.).

Фактическое значение налоговых правоотношений в сфере налоговых правонарушений определяется конкретно и обосновывается как вид правонарушения (уменьшение или сокрытие объекта налогообложения).

В этом случае уполномоченный орган применяет принадлежащие ему права и обязанности к конкретным субъектам.

Таким образом, юридическое значение налоговых правоотношений определяет соответствующие действия уполномоченных и обязанных субъектов при уплате, определении и изменении налогов при возможности развития события.

В собственном смысле налоговых правоотношений - это с одной стороны, действия налогоплательщиков по реализации прав и обязанностей

физических лиц, и с другой стороны, действия государства по реализации налогового регулирования.

Как отмечалось выше, юридическое значение налоговых правоотношений - это субъективные права и обязанности участников правоотношений. А реализация субъективного права формируется в зависимости от взглядов уполномоченного лица.

Участник указанных налоговых правоотношений может воспользоваться предоставленным правом или отказаться от его использования. Обязательство, указанное в правовых нормах и важное для исполнения, называется юридическим.

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 исполнения 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).

Основываясь на изученном в этом разделе, мы сделаем следующие выводы:

Во-первых, по сути, субъективные права участников налоговых правоотношений - это способы удовлетворения их интересов посредством определенных юридических действий.

Во-вторых, юридические обязательства участников налоговых правоотношений принимаются как нормы хорошего поведения должника. Следовательно, юридические обязательства налоговых правоотношений - это необходимые действия, предпринятые для удовлетворения интересов другой стороны.

А субъективные права и обязанности участников налоговых правоотношений в соответствии с их правовым статусом и компетенциями будут рассмотрены во второй главе на основе нормативно-правовых актов, регулирующих налоговую сферу.

1.3. Методико-правовые основы изучения налоговых отношений в налоговом праве

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 методам.

Гегель говорил: “Метод – это то, при помощи чего субъект является инструментом для сочетания с объектом (при переводе с греческого “methodos” означает “способ”)”. Научный метод - это совокупность способов и правил, с помощью которых возможно обрести познания. Методологию можно понимать в двух смыслах: а) как методологическое исследование; б) как система методов, используемых в теории.

К методам изучения государства и права относятся: а) общие, универсальные - диалектические методы; б) общенаучные методы; в) индивидуальные научные методы.

Общие методы: диалектический метод - исследование государства и права в динамике и во взаимодействии.

Общенаучные методы: анализ (условное разделение сложных государственно-правовых явлений на отдельные части); синтез (обучение путем условного объединения составных частей явлений); систематические подходы; функциональные подходы и другие.

Существуют специфические и индивидуальные научные методы, характерные для теории государства и права:

- конкретный социологический метод (позволяет получать информацию о поведении субъектов государственно-правового сектора с помощью анкетирования, наблюдения и других методов);

- статистический метод (позволяет получить количественные показатели того или иного государственно-правового явления);

- кибернетический метод (позволяет познать государственно-правовые явления при помощи системы понятий, законов и технических средств кибернетики) и другие методы.

В то же время методы, используемые в теории государства и права - это методы и правила, используемые для получения научных результатов. Методы теории государства и права тесно связаны с ее предметом.

Предмет и теория обучают, а методы отвечают на вопросы, как и каким образом это совершается. Диалектический метод служит философской основой теории государства и права. К общим законам диалектики относятся: переход от количественного изменения к качественному; закон единства и борьбы с противоречиями; закон признания.

В юридической науке используется формально-юридический метод. Например, изучение внутренней структуры норм права и общего права, анализ источников права и другие. Сравнительный метод изучения государства и правоведения, объектом которого являются схожие государственно-правовые институты разных стран.

Поэтому остановимся на теоретических выводах некоторых ученых, проводивших исследования в этой области.

К примеру, Н.П.Мышляев выразил мнение о том, что: «Исследование эффективно только тогда, когда оно основано на методах, учитывающих специфику объекта и предмета познания, имеет обоснованный, аргументированный, научный статус, а результаты исследования ориентированы на прикладные цели» [22, 23].

А А.С.Пиголкин справедливо отмечает, что: «Метод науки - это совокупность методов, с помощью которых изучается предмет».

Следовательно, метод - это выбранный исследователем подход для получения результатов и познания, конкретный способ действия и воздействия. Метод позволяет узнать один аспект (сторону) изучаемого явления. Считается что, если метод юридической науки одинаков для всех отраслей правоведения, то методы, используемые в других науках, различны.

Сегодня большинство ученых заменяют понятие «метод» некоторым современным понятием “методология”. К примеру, Ю.В.Голик считает методологию – как интегральное, целостное понятие, объединяющее в себе ряд компонентов: мировоззренческие и фундаментальные теоретические концепции, диалектические категории и законы, а также общие и индивидуальные научные методы [23, 251-252].

Поскольку в налоговом законодательстве не дано доктринальных объяснений и определений понятий “способ”, “метод”, “средства выявления нарушений в сфере налогообложения”, и не утверждены их дефиниции, делаем вывод, что такие знания должны быть получены из теоретических исследований ученых-юристов.

В нашем понимании методы - это совокупность способов и средств, с помощью которых можно оказывать правовое влияние на некоторые системы.

Методы, которые применяются в юридической науке, многогранны. Из них в настоящее время ученые-правоведы различают: философские методы,

общенаучные и индивидуально-научные (специальные) методы. Философия служит основой для понимания всех явлений общества и природы.

Общенаучные методы - это методы, которые могут использоваться в различных областях практики и науки. К ним можно отнести: логический, исторический, социологический, сравнительный, структурный методы и другие.

Индивидуальные научные методы исследования характерны для малых сфер познания, но они позволяют глубже понять суть изучаемого явления.

К ним относятся: моделирование, математические методы, кибернетика, конфликтология, парадигмальные методы и другие.

Общая теория права предлагает использовать в исследованиях следующие виды методов: формально-правовой, формально-логический, статистический, социологический, структурный и другие.

Социологические методы исследования играют важную роль при проведении научной работы. К ним относятся: методы анализа статистических данных; метод экспертной оценки; анкетирование, анализ и многое другое.

Большинство ученых считают статистический и социологический методы основными. Вследствие этого, данные методы имеют место быть не только в научных трудах, но и во многих нормативно-правовых актах.

В качестве примера можно назвать Закон Кыргызской Республики “О государственной статистике” от 26 марта 2007 года №40, который является основным нормативным правовым актом, регулирующим использование данных методов [24].

Правовое регулирование государственной статистической системы и официального статистического учета основывается на Конституции Кыргызской Республики, международных договорах, законах Кыргызской Республики и других нормативных правовых актах Президента и Правительства Кыргызской Республики, принятых на их основе, а также на нормативно - правовых актах органов государственной власти.

На наш взгляд, большое внимание, уделяемое со стороны законодателя статистическим методам изучения налоговых правоотношений, объясняется тем, что основной целью контроля над налогоплательщиками является его профилактика. Важность статистики проявляется в том, что она отражает уникальную систему обратной связи с собой. Статистика является важным инструментом изучения отношений в налоговом праве. С помощью статистических методов и приемов можно получить наиболее точную и полную информацию об участниках налоговых правоотношений, их значении и динамике этих отношений. Основными статистическими методами изучения объектов и явлений являются: наблюдение; сбор и подведение отдельных показателей к общей цифре данных; определение обобщенных показателей; анализ статистических материалов.

По мнению, М.А. Тарасовой, статистическое наблюдение - это наблюдение за массовой научной организацией явлений социальной и экономической жизни, заключающееся в регистрации признаков и фактов, которые характеризуют каждую единицу совокупности. Процесс наблюдения включает в себя несколько этапов: подготовка, осуществление массового сбора данных, подготовка к автоматизированной обработке данных, разработка рекомендаций по улучшению и совершенствованию статистического наблюдения. Следует отметить, что при изучении проблемы методов и приемов определения налоговых правоотношений исследователь может выбрать любой метод, но выбор метода в каждом конкретном случае должен основываться на целесообразности его использования. Только в таком случае возможно получить объективную информацию об исследуемом результате.

Целью исследования должны стать познания, направленные на решение важных экономических и социальных проблем.

Основной целью исследования налоговых правоотношений и отдельных явлений, а также влияния правовых и социальных условий на право и личность юридического обязательства участника – является

разработка рекомендаций, направленных на улучшение работы налоговых органов и иных органов, осуществляющих налоговое администрирование, повышение эффективности этой деятельности, повышение собираемости налогов.

Анализ существующих методов сбора, объединения, изучения данных, позволяет сделать следующие выводы:

- государственные и ведомственные отчеты налоговой и таможенной службы, прокуратуры и судебных органов составляются более чем в 70 формах;
- общие статистические данные не систематизированы;
- отчетность и ее показатели, статистические материалы по своему содержанию и сути резко отличаются друг от друга;
- в связи с тем, что база данных недоступна для ученых и исследователей, невозможно обеспечить решение множества научно-практических, деликтологических, криминологических и организационно-административных вопросов.

На основе теоретических представлений, проанализированных выше, при обобщении вопросов, обсуждаемых в этом разделе, были выявлены следующие результаты.

Во-первых, наиболее эффективными методами изучения налоговых правоотношений в налоговом праве являются эмпирические, парадигматические, конфликтологические, исторические, эвристические и прогнозные методы.

В нашем понимании метод изучения взаимоотношений в сфере налогов - это совокупность мероприятий, проводимых в ходе исследования, направленного на изучение количественных и качественных характеристик налоговой деликтности.

Во-вторых, поддерживая и опираясь на научные разработки В.Д.Малкова [25, 99-101], рекомендуем нижеследующие методы (программу) исследования налоговых правоотношений:

- 1) постановка целей исследования;
- 2) определить задачи и связать их с целью исследования;
- 3) выделение объекта и предмета исследования;
- 4) обозначение ожидаемых результатов;
- 5) составление плана по сбору, разработке и анализу совокупных материалов, используемых исследователем.

В-третьих, эти рекомендации предусматривают теоретическую и методологическую основу для исследования налоговых правоотношений и получение теоретических результатов, а также разработку практических советов.

В-четвертых, предложена следующая (усовершенствованная и дополненная) классификация статистических методов исследования 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.

Глава 2. Участники налоговых правоотношений

2.1. Понятие, состав и статус не властных участников налоговых правоотношений

В соответствии с законом к участникам налоговых правоотношений принято относить лиц и организации, которые обладают, наделены законом налоговой правоспособностью, имеющей силу главным образом на территории нашей страны. Многие из лиц и организация представлены в виде субъектов налогового права по своему происхождению и местоположению и при этом образованы из двух основных групп субъектов, а именно властных и невластных субъектов. Вторую из указанных групп субъектов, т.е. невластные, составляют собственно налогоплательщики, налоговые агенты и органы, обязанные производить налоговую регистрацию и осуществлять надзор, а также лица, призванные оказывать содействие, каковыми являются суды, нотариальные органы, банки, органы, проводящие лицензирование и регистрацию, и прочие органы, обязанные в соответствии с законом предоставлять требуемую информацию налоговым органам, и, наконец, специалисты, эксперты и свидетели, которые по необходимости привлекаются к выполнению налоговых проверок. Первую же группу субъектов налогового права, т.е. властную, образуют, соответственно, государственные органы, которые компетентны проводить налоговое администрирование, а таковыми являются Государственная налоговая служба, Министерство экономики и финансов КР и наделенный соответствующим полномочием орган местного самоуправления.

В ст. 17 текущего Налогового кодекса КР указаны весь перечень властных и невластных участников налоговых правоотношений в нашей стране, среди которых в качестве основного невластного субъекта-участника правоотношений выступает налогоплательщик, при этом в соответствии со ст. 41 НК КР в качестве налогоплательщика выступает субъект, которому вменяется уплата налогов, если субъект имеет все необходимые признаки, содержащиеся в соответствующих статьях НК КР [26].

Весь перечень прав и обязанностей, а кроме того, условия, на которых предоставляются гарантии субъектам, уплачивающим налоги, представлен в разд. 2 гл. 3 НК КР. Нормами, содержащимися в разд. 7 НК КР, наряду с иными нормативными правовыми актами, имеющими отношение к сфере налогообложения, установлены особенности и признаки правового статуса различных групп налогоплательщиков, а также выполнения ими их обязанностей, связанных с уплатой налога, каждой его конкретной разновидности. Некоторые группы налогоплательщиков прописаны непосредственно в НК КР.

Налогоплательщики могут дифференцироваться по различным признакам. Так, в отличие от вышеуказанных групп, ими являются физические лица, предприниматели, организации, обособленные, отдельные подразделения и постоянные учреждения, которые осуществляют хозяйственную деятельность либо располагают объектами налогообложения. Следует уточнить что бизнес наряду с другими видами деятельности относится к хозяйственной или, что то же самое, экономической деятельности. Следует также указать на то, что к физическим лицам в соответствии с НК КР могут быть как граждане Кыргызстана, так и лица, не имеющие гражданства, и иностранные граждане.

В качестве резидента-физического лица может выступать любое физическое лицо, пребывающее на территории Кыргызстана в продолжение минимум 183 дней и до завершения налогового периода, или находящееся на государственной службе КР за пределами Кыргызстана.

Если субъект не указан, не представлен в законе как физическое лицо-резидент на основании НК КР, то он в соответствии с законом представляет собой физическое лицо-нерезидента.

Следует обратить внимание, что возникшие в нашей стране относительно недавно индивидуальные предприниматели образуют особую, достаточно специфическую группу налогоплательщиков. В ст. 24 НК КР представлено юридическое описание, признаки, характеристика

индивидуального предпринимателя.

Помимо указанных в данной статье характеристик индивидуального предпринимателя таковыми в соответствии с законодательством Кыргызстана могут быть признаны дееспособные физические лица, наделенные гражданскими правами и реализующие их в своей деятельности, имеющие определенные гражданские обязанности и исполняющие эти обязанности, принимающие участие в экономической деятельности. Другими словами, это лицо, которое достигло совершеннолетия, восемнадцатилетнего возраста. При определенных обстоятельствах, как показывает практика, занятие полноценной хозяйственной деятельностью начинается в более раннем возрасте. Закон предусматриваются и такие случаи. Так, если лицо вступило в брак до того, как оно достигло совершеннолетия, то данное лицо признается полностью дееспособным с того момента, как оно вступило в законный брак. И с этого же момента оно будет вправе заниматься хозяйственной деятельностью как полноправный субъект.

Кроме вышеуказанного случая, законом также предусматривается, что лицо, которому исполнилось шестнадцать лет, вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, если оно получит соответствующее согласие своих родителей либо с согласие лиц, на попечительстве которых оно находится. Согласно ст. 64 Гражданского кодекса КР признание лица, которому исполнилось шестнадцать лет, вполне дееспособным (так называемая эмансипация), может быть осуществлено с согласия родителей, усыновителей либо попечителей или, если такое согласие в принципе невозможно, по решению суда, который принимает во внимание, соответствующее решение органа опеки и попечительства.

В соответствии с законодательством КР граждане имеют вправе осуществлять любую деятельность, если последняя не запрещена законом либо ограничена им. Так, к примеру, законом Кыргызстана граждане не вправе заниматься нелегальным производством огнестрельного оружием, взрывчатых веществ, наркотических средств, а также изготовлением орденов

и медалей, производством этилового спирта и др. Существует также целый ряд видов деятельности может быть осуществлен только на основании разрешения (получаемого в форме лицензирования), которое согласно закону может быть предусмотрено соответствующими, уполномоченными государственными органами. Некоторые виды предпринимательской деятельности подпадают под дополнительные условия, предусмотренные законом. Ярким примером такой деятельности может служить аудиторская деятельность, которая реализуется аудиторами и (или) аудиторскими организациями, которые получили регистрацию в виде индивидуальных предпринимателей, т.е. индивидуальных аудиторов, согласно закону КР «Об аудиторской деятельности» от 30 июля 2002 года №134. Из сказанного следует, что согласно указанному закону аудиторская деятельность может быть одной из форм предпринимательской деятельности. В соответствии же со ст. 1 этого же Закона аудиторская деятельность относится к лицензируемой форме деятельности, лицензирование которой производится согласно нормативным правовым актам КР, касающимся лицензирования. Согласно ст. 9 данного Закона физические лица, намеренные заняться аудиторской деятельностью, должны пройти аттестацию, и в том случае, если им удастся пройти ее, они должны получить квалификационный сертификат установленного законом образца, имеющим бессрочный характер. Однако согласно ст. 9 данного Закона для получения сертификата существует ряд дополнительных требований. Во-первых, лицо вправе получить квалификационный сертификат только при условии, если оно имеет высшее экономическое образование. Во-вторых, стаж деятельности по экономической специальности должен составлять не менее пяти лет, либо лицо должно было последние три года своей деятельности проработать в сфере аудита или аудиторских услуг, сопутствующих аудиторской деятельности. И, в-третьих, лицо должно не иметь судимости за правонарушения экономического характера [27].

В законодательстве КР предусмотрен также запрет на

предпринимательскую деятельность на ряд категорий граждан. В соответствии с законом гражданин КР не вправе заниматься такой деятельностью, если он состоит на государственной службе; если он совершил правонарушение (в зависимости от тяжести правонарушения – от одного до пяти лет); если он лишен специальных прав за то, что нарушил определенные нормы законодательства.

С целью удовлетворить нормы и требования, содержащиеся в Налоговом кодексе КР, существует дополнительное требование, в соответствии с которым экономическая деятельность субъекта может быть признана предпринимательской, если она производится на системной основе. В данной связи следует указать на то, что согласно ст. 2 Закона КР «О защите прав предпринимателей» от 1 февраля 2001 года №15 предпринимательство (предпринимательская деятельность) представляет собой действия физических и юридических лиц, которые совершаются самостоятельно, на основе собственных или заемных средств, под свою ответственность и под ответственность своего имущества, с целью получения дохода, отдельно совершаемая экономическая деятельность [28].

Если гражданин КР или иное физическое лицо, находящееся на территории страны, приняло решение о том, чтобы заняться предпринимательской деятельностью, он обязан зарегистрировать ее в порядке, установленном законом, получить лицензию на нее и встать на учет в соответствующих налоговых органах, при этом действия, связанные с получением патента, необходимо производить в налоговых органах на основе республиканского законодательства.

В настоящее время большинство налогоплательщиков в Кыргызстане составляют различные организации.

Одно из существенных отличий налогового законодательства от гражданского состоит в том, что юридическое лицо, перечисляемое к субъектам права, трактуется законом как организация. Данная терминологическая понятийная коллизия возникла вследствие участия в

налоговых правоотношениях помимо юридических лиц иных коллективных лиц. В соответствии с Налоговым кодексом КР к организациям относятся юридические лица, которые признаются таковыми на основании гражданского законодательства КР, а также корпорации, компании, фирмы, фонды и учреждения или иные образования, которые были сформированы на основании законодательства государства, где они были созданы, или международные организации. Последние из всех вышеперечисленных являются субъектами международного права, которые были созданы на фундаменте международного договора либо соглашения. Если исходить из представленного определения, то становится очевидным, что категория организации несколько шире понятия юридического лица, поскольку под понятие организации подпадают в том числе международные организации, представительства зарубежных организаций, фирмы и компании.

Помимо всех указанных в данном разделе субъектов налоговых правоотношений, в соответствии со ст. 25 НК КР дополнительными субъектами таких правоотношений могут быть признаны постоянные учреждения, в качестве которых законом признается постоянное место жительства или пребывания предпринимателей. Через или на месте постоянного учреждения производится целиком либо частично экономическая деятельность зарубежных организаций либо физических лиц-нерезидентов (далее – нерезидент).

На практике под категорию постоянного учреждения могут попасть:

- место, откуда осуществляется постоянное правление;
- конторы, фабрики и мастерские;
- шахты, различные скважины, карьеры или любое иное место, где осуществляется добыча тех или иных природных ресурсов;
- определенные земельные участки;
- место, где осуществляется строительство различных объектов, монтажная либо сборочная площадка, место, где оказываются на постоянной основе разные услуги, осуществляется контроль за исполнением

соответствующих работ, при условии, если работы на таких участках, местах осуществляются в продолжение не менее 183 дней, либо если услуги оказываются в течение указанного срока и более в продолжение года;

– возведенные здания и сооружения, площадки, связанные с разведкой природных ресурсов либо оказанием услуг, связанные с контролем за исполнением указанных работ, или буровые установки или судна, которые используются с целью обнаружения природных ресурсов, при условии, что работы на таких объектах выполняются в продолжение не менее 183 дней, либо услуги оказываются в течение 183 дней и более в течение любых двенадцати месяцев;

С целью устранения возможных коллизий в Налоговом кодексе КР прописаны основания и случаи, когда под понятие постоянного учреждения не могут попасть определенные места, а именно, когда сооружения и здания:

–используются только с целью хранения, предоставления либо доставки товаров, собственником которого является нерезидент;

– используются исключительно для того, чтобы поддерживать запасы товаров, собственником которых является нерезидент, хранить, предоставлять либо доставлять их, или перерабатывать их другими организациями либо физическими лицами;

– используются для приобретения товаров, предназначенных для нерезидента, или в качестве постоянного места, где осуществляется сбор определенной информации;

– используются только с целью реализации нерезидентом любой иной деятельности подготовительного либо вспомогательного характера.

Большинство из организаций, вовлеченных в налоговые правоотношения, образуется из юридических лиц, которыми признаются организации, представленные в ст. 83 ГК КР и имеющими в своем распоряжении либо хозяйственном ведении единственно имущество и способными быть ответчиками по данному имуществу, располагающими правами и обязанностями по нему, а кроме того, способными выступать в

качестве истцов либо ответчиков в суде [29].

Юридическому лицу законом вменяется в обязанность иметь самостоятельную смету либо баланс. В качестве налогоплательщика юридические лица могут быть представлены в виде нескольких групп, которые состоят из организаций коммерческого и некоммерческого характера, различных общественных и религиозных образований, учреждений, политических партий, государственных организаций и органов. Следует указать на то, что упомянутые налогоплательщики имеют неодинаковое правовое положение, регламентируемое соответствующими нормами законодательства КР.

В качестве юридических лиц, согласно ст. 85 ГК КР, могут выступать коммерческие организации, деятельность которых направлена на получение прибыли [29]. Юридические лица, отнесенные законом к категории коммерческих организаций, могут быть созданы в различных формах, а именно в виде крестьянских хозяйств, государственных и муниципальных учреждений, различных хозяйственных, общественных и кооперативных фирм, заведений, предприятий, которые являются налогоплательщиками по основаниям и обстоятельствам, предусмотренным в законодательстве КР и правоотношения с которыми регулируются на основании ГК КР, а кроме того, Закона КР «О крестьянских (фермерских) хозяйствах» от 3 июня 1999 года № 47 [30], Зака КР «О развитии сельского хозяйства Кыргызской Республики» от 26 мая 2009 года № 166 [31], Закона КР «Об акционерных обществах» от 27 марта 2003 года №64 [32], а также иных нормативных правовых актов КР.

В соответствии со ст. 85 ГК КР некоммерческими являются и организации, которые созданы не для того, чтобы получать прибыль от своей деятельности и не распределяют полученные доходы между организациями [29]. К числу некоммерческих организаций и видов деятельности могут быть перечислены определенные юридические лица, различные кооперативные организации, политические партии, общественные или религиозные

объединения, организации, благотворительные и прочие фонды, финансирование которых осуществляется владельцами учреждений, которые установлены законом.

Налоговым кодексом КР предусмотрено, что налогоплательщик вправе реализовать налоговые правоотношения через своего налогового представителя, а именно согласно п. 1 ст. 46 НК КР налогоплательщик имеет право участвовать в указанных правоотношениях не только лично, но и через своего представителя, наделенного соответствующими полномочиями, участие которого не лишает налогоплательщика права личного участия в налоговых правоотношениях.

В качестве налогоплательщиков могут выступать и иные организации и физические лица, при этом представлять законные интересы и права организаций могут наряду с их органами представители, наделенные соответствующими полномочиями и указанные в законодательстве либо в учредительных правовых документах. Так, к примеру, таковым представителем может выступать директор предприятия, организации.

Что касается законного представителя физического лица, то в качестве такового может быть признано лицо, реализующее предоставленные ему полномочия на основании гражданского законодательства. К примеру, им могут быть родители, усыновители и др.

В соответствии с законом уполномоченным лицом, представляющим налогоплательщика, может быть признано лицо, которое было назначено налогоплательщиком и правомочно принимать участие не только в оплате налогов, но и налоговом надзоре и прочих налоговых операциях и отношениях. Данное лицо может совершать соответствующие действия на основе доверенности, которая выдается ему налогоплательщиком и в которой налогоплательщиком должен быть установлен и указан полный перечень его прав и обязанностей. Кроме того, уполномоченный представитель, будучи признанный физическим лицом, может выполнять свои обязанности на основе доверенности, которая должна быть удостоверена в нотариальном

порядке, либо на основе ряда доверенностей, которые, как это установлено ГК КР, приравнены доверенности, удостоверенной нотариально. Согласно ст. 204 ГК КР налогоплательщик обязан в нотариальном порядке подтвердить доверенность на реализацию сделки, которая требует соблюдения нотариальной формы и государственной регистрации, а кроме того, доверенность на представительство в суде, помимо случаев, которые оговорены законом [29].

Доверенность, которая предоставляется уполномоченному представителю налогоплательщиком, является, как это указывается в ст. 203 ГК КР, письменным правом, предоставляемым полномочному лицу для того, чтобы последний мог представлять его перед третьим лицом [29].

Законом предусмотрена категория лиц, чьи доверенности могут быть приравнены к нотариально удостоверенным доверенностям, к примеру, доверенности лиц, которые находятся на лечении в госпиталях, санаториях и иных военно-лечебных учреждениях, военнослужащих, лиц, которые пребывают в местах лишения свободы или заключенных под стражу, заверенные начальником соответствующего учреждения, и др.

Доверенность должна быть выдана от имени юридического лица за подписью руководителя учреждения, признанного юридическим лицом, либо другого лица, полномочие которого на это подтверждены соответствующими учредительными документами, при этом подпись должна быть заверена печатью организации.

Законом предусматривается также, что доверенность на получение и выдачу денежных средств и различных имущественных ценностей, осуществляемых от имени юридического лица, которое представляет государственное либо коммунальное учреждение, должна также содержать подпись главного (старшего) бухгалтера этого учреждения. Но даже при наличии всех необходимых подписей максимальное время действие доверенности ограничивается тремя годами. В том случае, если в доверенности отсутствует конкретный срок ее действия, то данный срок

ограничивается одним годом, исчисляемым с момента составления договоренности. И если в доверенности отсутствует дата, когда она была составлена, доверенность признается недействительной.

Доверенность, удостоверенная в нотариальном порядке и обеспечивающая действия иностранного агента, лица, но не конкретизирующая продолжительность ее действия, может сохранять свою силу до того момента, когда лицо, выдавшее данную доверенность, признает ее недействительной.

Налогоплательщики, вовлеченные в налоговые правоотношения, располагают предусмотренные законом правами и обязанностями, которые в совокупности определяют их правовой статус.

Что касается прав налогоплательщика, то он располагает правом:

- требовать от должностных лиц, представляющих налоговые органы, службу, соблюдения ими налогового законодательства страны;
- войти в налоговые правоотношения как отдельно, единолично, так и посредством, прибегая к помощи своего налогового представителя;
- требовать и получать от соответствующих государственных подразделений необходимую ему информацию, в том числе касающуюся правил, положений и указаний, содержащихся в налоговом законодательстве КР и разработанных компетентным госорганом либо налоговым органом;
- не применять в своей деятельности те формы налоговой отчетности, которые не были опубликованы в СМИ;
- получать в налоговых органах в безвозмездном порядке любого рода информацию, касающуюся его деятельности, сделав предварительно соответствующий письменный запрос;
- вернуть себе суммы, уплаченные сверх установленного налога;
- прибегать к налоговым льготам, установленным в соответствующих нормах закона;
- требовать от налоговой службы не разглашать информацию, относящуюся к налоговой тайне;

– запрещать огласку информации, полученную в результате проведения налогового контроля;

– не предоставлять налоговой службе информацию и документы неналогового характера;

– сообщать, если в этом есть необходимость, в соответствующие государственные органы результаты проведенной налоговой проверки, а также обжаловать ответ, действия либо бездействие сотрудников налоговой службы;

– возместить согласно законодательству страны нанесенные ему убытки в тех случаях, когда вследствие противозаконных действий либо бездействия работников налоговых органов были приняты противоправные решения и в итоге противозаконных действий либо бездействия ему был нанесен ущерб.

Помимо вышеперечисленных налогоплательщик располагает другими правами, которые установлены законодателем в налоговом праве.

В нашей молодой республике налогоплательщику государством гарантируется судебная и административная защита его законных прав и интересов, порядок защиты которых установлен в Налоговом кодексе КР и иных законодательных актах страны.

Обеспечение прав налогоплательщика достигается через выполнение соответствующих обязанностей компетентных государственных налоговых и таможенных органов и их должностных лиц, неисполнение либо ненадлежащее исполнение которых должно влечь за собой предусмотренную законодательством КР ответственность.

Кроме представленных выше прав налогоплательщика законом предусмотрен ряд обязанностей, налагаемых на участников налоговых правоотношений. В первую очередь норма, предусматривающая налоговую обязанность, была прописана в ст. 50 Основного закона КР, в соответствии с которой каждый гражданин КР «обязан уплачивать налоги и сборы в случаях и порядке, предусмотренных законом» [19]. Из данной нормы следует, в частности, что физическим и юридическим лицам, вовлеченным в

налоговые правоотношения, законом вменяется в обязанность уплата налогов независимо от форм собственности. Данная и подобные ей нормы в том или ином виде установлены во всех нормативных правовых актах, регламентирующих налоговые правоотношения согласно Основного закона КР, в ст. 50 которого установлена соответствующая норма в качестве конституционно-правовой обязанности каждого гражданина страны.

Определение, категория «обязательство» связано, проистекает, является переводом латинского слова «obligation», а также связано с английскими словами «obligation», «commitment», «duty». Необходимо уточнить, что в правовой науке понятие «обязательство» определялось главным образом в пределах гражданских правоотношений. Так, в Юридическом энциклопедическом словаре под редакцией М.Н. Марченко категория «обязательство», которая определяется как «возникшие по определенным причинам относительные правоотношения одного лица (должника), возникшие по просьбе другого лица перед товарооборотом одного лица (кредитора), обязанного совершать действия по предоставлению ему материальных благ», целиком отнесено к гражданскому праву [33, с. 425].

Аналогичное, по сути, определение данной категории дано в Большом юридическом словаре под редакцией А.Я. Сухарева [34, с. 477] и в Юридической энциклопедии под редакцией М.Ю Тихомирова [35, с. 578].

Следует, однако, уточнить, что в более ранних словарях, изданных преимущественно до 1941 года, данная категория была отнесена и к другим, а не только к гражданским отношениям. Так, в справочном коммерческом словаре она отнесена автором к правовым отношениям, возникающим между людьми или учреждениями, в соответствии с которыми «один из них (кредитор) имеет право требовать от другого (должника) определенных действий, в частности, передачи вещей, оплаты денег или отказа от их услуг – или отказа от каких-либо действий» [36, с. 150].

В Толковом словаре Д.Н. Ушакова рассматриваемое понятие

определяется как обещание или договор, превращающий его в необходимость выполнения согласованного договора лицом, принимающим его [37, с. 402].

Обязательство, как считает Г.Ф. Шершеневич, представляет собой «правовое отношение, в котором раскрывается право одного человека на определенные действия другого конкретного человека. Для возникновения обязательственных отношений необходим юридический факт, который может объединить такой результат с возникновением права» [38, с. 347]. Одного закона, как подчеркивает Г.Ф. Шершеневич, недостаточно для того, чтобы возникло обязательство, однако это, по сути, необходимый правовой факт.

Тем не менее, несмотря на все вышесказанное, на первых порах определение понятия «обязательство» имело специфичный характер не только с точки зрения гражданско-правового содержания. Подтверждением чего является, в частности, определение обязательства, которое приводит М.М. Агарков, взяв его из римского права, где трактуется суть обязательства, состоящая, не в том, чтобы «что-то принадлежало нам или предоставляло нам какой-либо сервитут, а в том, чтобы одно связывало другое с нами, чтобы оно давало, или делало, или обеспечивало» [39, с. 176].

Представленная выше трактовка сути обязательства не указывает на признаки того, что ни одна из сторон, вовлеченных в отношения, возникающие в связи с возникновением определенных обязательств, не может быть государством и, как следствие этого, правоотношения не могут носить публичный характер. В данной связи О.С. Иоффе указывает на то, что обязательство «в римских источниках – это известная связь, которая устанавливается в отношениях между двумя людьми. Один из них называется кредитором, потому что обязательство связывает его с правом требования, а другой – должник связывает его с правом, а не с обязательством, а не с требованием, а с долгом» [40, с. 90–91].

Следует отметить, что в дореволюционной России, частью которого был

Кыргызстан, на территории которого внедрялось общероссийское право, определение «обязательства» трактовалось, как и в римском праве, как общее юридическое понятие, имеющее отношение к налоговой сфере [41, с. 9].

После того, как распался Советский Союз и Кыргызстан обрел суверенитет, категория «обязательство» утратило свой монополярный характер в сфере гражданско-правовых отношений, причем данный процесс происходил почти во всех бывших советских республиках. С.Г. Пепеляев указывает в связи с такой трансформацией на то, что «в течение долгого времени только одна отрасль права, Гражданское право, имела монополию на понятие “обязательство”. А в 90-е годы наметилась тенденция внедрения концепции обязательства в отношения, регулируемые другими отраслями права, в том числе финансовым правом» [42, с. 18].

И.С. Полищук также указывает на то, что имевшие место трансформации в праве «были разработаны гражданской наукой и что некоторые правовые категории, технические и правовые методы, которые ранее использовались только в гражданском праве, были заимствованы другими отраслями права» [43, с. 14–17]. В качестве примера и подтверждения данной мысли можно привести тот факт, что в современном административном праве стало чаще и активнее применяться такая юридическая категория, как административный договор [44, с. 338–350].

На сегодняшний день в финансовом праве параллельно с категорией «обязательство» достаточно активно применяется категория «обязанность». Так, в ст. 2 Бюджетного кодекса КР было в свое время введена законодателем категория бюджетного обязательства, смысл и предназначение которой состоит в том, чтобы «обязательство получателя бюджетных средств выполнение определенных обязательств в соответствии с нормативными правовыми актами, договором или соглашением о бюджете» [45]. Действия и способы, с помощью которых обеспечивается выполнение обязательств в финансовой сфере и законодательстве, являются своего рода залогом выполнения налогового законодательства, правильности учета налогов и их

сбора как способ прекращения обязательств и др. К аналогичным финансовым и правовым категориям следует отнести также категорию «налоговое обязательство», имеющей, как и бюджетное обязательство, общественный характер.

Анализ различных определений исследуемой категории «обязательство» дает основание утверждать, что обязательство на деле представляет собой тип правоотношения, имеющее место между двумя лицами, в процессе которого одно лицо, представляющее должника, должно совершить некоторые действия в пользу другого лица, представляющего кредитора. Этими действиями могут быть такие, как передача имущества, выполнение определенных работ, уплата денег, отказ задолжавшего лица совершать некоторые действия, когда лицо, предоставившее кредит, располагает правом требовать от него исполнения этих действия.

Между обязательствами и правоотношениями существует общая черта, заключающаяся в том, они бывают как личными, так и общественными, при этом личное обязательство представляет собой гражданское обязательство, которое возникает из договоров, актов и сделок, заключаемых между двумя или более лицами, в то время как общественная обязанность подразумевает наличие двух обязательных элементов, а именно правовое регулирование и участие, вовлечение в правоотношения государства. Общественные обязательства, имея отношение к бюджетным средствам, налоговым поступлениями, государственные ссудам и т.д., почти всегда имеют финансово-правовой характер.

Беря во внимание исторический опыт, можно утверждать существует два наиболее общих подхода к восприятию и оценке налоговой системы, сущности налога, первый из которых связан, опирается на метод, принцип обязательств, в соответствии с которым члены общества, как утверждал Ж. де Сисмонди, «платят цену удовольствий, которые они получают от обеспечения общественного порядка, справедливости и индивидуальных свобод и прав собственности. С помощью налогов покрываются ежегодные

расходы государства, и каждый налогоплательщик таким образом участвует в общих расходах, которые он и его соотечественники несут» [46]. Такой же оценки и подхода придерживался А. Смит наряду с рядом западных экономистов, излагавшим свои идеи в XVIII и начале XIX веков [47]. Эти идеи оказали существенное влияние на российскую экономическую и правовую мысль в этот же период истории. Так, Н.И. Тургенев утверждал, что «налоги – это сущность средств достижения целей общества или государства, то есть цель, которую люди придумали для себя, когда они объединяются в общества или создают государства. Право правительства требовать налоги с людей также основано на этом» [48, с. 51].

Второй из вышеуказанных подходов можно определить как метод налогового обязательства, в соответствии с которым граждан обременяют обязанностью производить выплату «законодательно установленных налогов и сборов», а взамен государство предоставляет им гарантии по защите их прав и свобод, здоровья, безопасности и др. Данный способ, подход возник сравнительно поздно и используется в качестве исходного принципа во многих государствах, включая Кыргызстан.

В соответствии со ст. 50 Основного закона КР, принятого по результатам референдума, состоявшего 11 апреля 2021 года, каждый гражданин Кыргызстана обязан уплачивать налоги и сборы в случаях и порядке, установленных законом.

Правовая конструкция, определяемая как «налоговые обязательства», характеризуется наличием прямой связи между обязанностью граждан, связанной с уплатой налогов, и реализацией прав и свобод человека и гражданина, если эти налоги поступили в государственный бюджет.

Этот метод нашел свое закрепление в ст. 12 НК КР, в которой дается определение налога. В данной связи следует указать на то, что понятие «налоговое обязательство» в качестве одного из важных элементов формирования налогового законодательства используется в настоящее время в российском и фактически в европейском налоговом праве. Для того чтобы

убедиться в достоверности данного утверждения, проделаем краткий анализ конституций ряда европейских государств.

В европейских странах, как показывает анализ, практически не используются такие меры, как конституционная консолидация и обязанность уплаты налога [49].

В Конституциях большинства европейских государств, а именно в шведской, бельгийской, германской, австрийской, бельгийской, датской, греческой, исландской, испанской, французской, португальской и др. Конституциях, имеется принципиальное положение о том, что все, что касается налогов, должно быть установлено соответствующими законами. В Конституциях ряда европейских стран налоги вообще не упоминаются, либо в лучшем случае положения, касающиеся налогов, носят декларативный характер. Так, в ст. 53 Конституции Италии указывается на то, что «налоговая система построена на прогрессивности».

Тем не менее почти во всех западноевропейских Конституции отсутствует положение о неукоснительной для всех граждан обязанности вносить налоги. Исключение составляет испанская Конституция, в которой, а именно в ст. 31 указывается, что граждане Испании должны вносить налоги в бюджет государства. Одна в статье содержится уточнение, что уплата гражданами налога должна производиться «в соответствии с их экономическими возможностями, через справедливую налоговую систему» [49].

Своеобразна с налоговой точки зрения швейцарская Конституция, в которой несмотря на то, что содержится перечень налогов, подлежащих взиманию и даже указаны налоговые ставки, тем не менее отсутствует конкретное указание об обязанности граждан страны вносить налоги.

Что касается Конституций восточноевропейских государств, то в большинстве из них не содержится положение об обязанности граждан уплаты налога. Указание о том, что налоги должны быть установлены законом, содержится в Конституциях таких стран, как Чехия, Словакия,

Литва, Словения и Эстония. Прямое положение об обязанности граждан вносить налоги в бюджет имеется в Конституциях двух государств Болгарии и Македонии. В ст. 53 Конституции Румынии прописана обязанность граждан платить налоги и участвовать в сборах.

В ст. 91 Конституции Сербии указывается, что обязанность платить налоги и сборы должна носить универсальный, т.е. обязательный, всеобщий характер для граждан страны и основываться на их платежеспособности [49].

Если обратиться к опыту сбора налогов обеих Америк, то только в Конституциях двух стран – Венесуэлы и Гватемалы – содержится положение об обязанности граждан платить налоги, тарифы и взносы, а именно в ст. 133 Конституции Венесуэлы и в ст. 13 Конституции Гватемалы [49].

В отличие от европейских и американских стран азиатские и африканские страны в большинстве своем, напротив, предусматривают в своих Конституциях обязанность граждан по уплате налогов, а именно в Конституциях таких крупных государств, как Китай, Япония, Южной Кореи, Вьетнам, Турция, Таиланд, Египет, Тунис, Конго, Нигерия, Конго и др. [49]. В то время как в Конституциях государств, в которых в свое время было значительным британское влияние, а именно Индии, Пакистана, Сингапура, ЮАР, Марокко и др. указывается на то, что налоги должны устанавливаться законом. В таких арабских государствах, как Ирак, Бахрейн и Кувейт в конституционном порядке установлены особые налоговые льготы для малоимущих [49].

В подавляющем большинстве государств, образовавшихся после распада СССР, а именно в Кыргызской Республике, Российской Федерации, Республике Казахстан, Республике Узбекистан, Республике Армения, Азербайджанской Республике, Республике Беларусь, Грузии, Республике Таджикистан, Туркменистане, Украине, уплата налогов прописана в национальных Конституциях [49], в то время как в во всех трех бывших советских прибалтийских странах такое положение в их Конституциях отсутствует.

Следует, однако, указать, что, имея в виду конституционный опыт и историю нашей страны, обязанность внесения гражданами налога нашла не сразу свое конституционное закрепление. До 1992 года в Кыргызской Республике, как и до этого в Советском Союзе, обязанность гражданами уплаты налогов не имело конституционной законодательной основы, закрепления. Если обратиться к более раннему опыту, истории кыргызского народа, то понятие налога и практика налогообложения, во всяком случае официально закрепленная, стали впервые применяться в период Кокандского ханства. Но практика регулярного сбора налогов с граждан и регулирование ее правовыми актами окончательно сложились только в современный период истории, с обретением Кыргызстаном суверенитета.

Итак, вышеприведенные материалы и анализ зарубежной конституционной практики и трудов известных правоведов подводят нас к выводу, что наиболее подходящим и целесообразным в нашей стране будет внедрение в налоговую сферу правовой структуры, формы, метода «налогового обязательства», как формы наиболее соответствующей социальному типу государства, когда граждане предоставляют государству свои денежные средства, выполняя тем самым свою конституционную обязанность, связанной с уплатой налогов, а государство, используя всей доступные ему средства и возможности, налоговые и таможенные органы, оказывает содействие исполнению гражданами и прочими субъектами своих налоговых обязанностей.

Поскольку обязанности налогоплательщиков проистекают, следуют из конституционных обязательств, то, рассматривая такие категории, как «налоговое обязательство» и «налоговые обязанности», нужно также подвергнуть анализу обязанности налогоплательщиков, прописанные в нашем законодательстве.

Для того чтобы установить связь между обеими этими категориями, необходимо проанализировать другую пару понятий, входящих в них, а именно «обязательство» и «обязанность».

В Большом юридическом словаре юридическое обязательство кратко представлено как юридическая процедура участника правоотношения [34, с. 846]

В Юридической энциклопедии под редакцией М.Ю. Тихомирова юридическое обязательство описано более подробным образом. Оно, с одной стороны, представлено как воплощение в действительность права одного из участников правоотношения, как вид и мера надлежащего его поведения (действия или бездействия), обязанного осуществлять его, а с другой – как необходимость требовать поведения, установленного законом и нарушение которого может быть устранено мерами и средствами государственного принуждения [35, с. 949].

Сущность обязанности, по мнению известного советского и российского правоведа С.С. Алексеева, состоит в потребности человека в обязательном поведении, содержание которого сводится к соответствующему образу действий, поступкам [50, с. 317]. Данное мнение разделяет Н.И. Матузов, уточняя, что «сущность юридического обязательства заключается в необходимом, правильном требовании с точки зрения государства, власти, поведенческого закона субъекта» [51, с. 33].

В пределах советской правовой школы обязанность трактовалась как необходимость и потребность субъекта в правильном поведении. К примеру, О.С. Иоффе и М.Д. Шаргородский истолковывали обязанность как предусмотренную законом соответствующую меру поведения лица, на которого распространяется обязанность [52, с. 222–224]. Субъективная обязанность, по мнению Ю.К. Толстого, представляет собой меру «надлежащего поведения в данных правоотношениях, обеспечиваемая возможностью требовать от лица, обладающего правом, исполнения обязательства, опираясь на государственный принудительный аппарат» [53, с. 46]. С.Н. Братусь предложил собственное понимание обязанности, в соответствии с которым она является мерой поведения, на деле означающей «обязательство, необходимость такого поведения со стороны обязанного

лица» [54, с. 11].

Итак, подводя под все вышеприведенные определения общий знаменатель, юридическое обязательство можно определить как предусмотренную и предписанную законом либо соглашением сторон меру надлежащего поведения субъекта правоотношений. Юридическая обязанность характеризуется императивным характером, чертой, поскольку на деле является непреложно обусловленным, обязательным поведением субъекта правоотношений.

Юридическое обязательство на деле, в реальности может носить активный либо пассивный характер, когда активный характер предполагает совершение субъектом тех или иных действий, которые направлены на реализацию обязательства, в то время как пассивный характер состоит в воздержании субъекта от каких-либо действий, предполагающих наказание, угрозу санкций и т.д.

В нашей стране налоговое обязательство определяется в конституционном порядке. Укажем в данной связи, что согласно ст. 50 Основного закона КР «каждый человек обязан уплачивать установленные законом налоги и сборы» [19]. Следует указать на то, что Налоговый кодекс КР не дает трактовки категории налогового обязательства, используя взамен термин, словосочетание «обязательства налогоплательщиков», которое распространяется, используется по отношению к налоговым агентам, и в результате получается, что в НК КР взамен категориям «налоговое обязательство» либо «налоговые обязательства» применяется подход, метод, с помощью которого устанавливаются обязательства субъектов налоговых правоотношений.

Российские правоведы Э.Ю Грачева и О.В. Болтинов обратили внимание на то важное обстоятельство, что налоговое обязательство, если трактовать его в широком смысле слова, включает в себя помимо юридически определенной обязанности налогоплательщика вносить налоги и иные его обязательства, которые нашли свое закрепление в налоговом

законодательстве [55, с. 71].

Данная широкая трактовка налогового обязательства имеет довольно широкое хождение среди правоведов. Так, В.Н. Назаров, следуя примеру Э.Ю. Грачевой и О.В. Болтинова, также прибегает к широкой и узкой трактовке категории «налоговое обязательство», указывая на то, что «обязанности налогоплательщика понимаются в налоговом законодательстве как налоговые обязательства в широком смысле этого понятия», несмотря на то, что среди всех обязательств достаточно определенно, ясно выделяется конституционное обязательство о внесении установленных законом налогов, которое, если трактовать обязательство в узком смысле слова, определяется содержанием налогового обязательства [56, с. 51].

Налоговое обязательство, трактуемое И.Г. Гараевым в широком смысле, представляет собой деятельность, связанную с обязательствами в налоговом законодательстве по правильному ведению налогоплательщика, закрепленную в Налоговом кодексе, когда обязательства налогоплательщика являются частью его правового статуса [57, с. 93].

Комплекс мероприятий, связанный с налоговыми обязательствами налогоплательщика, закреплен в ст. 44 НК КР («Обязательства налогоплательщиков»).

По мнению Н.П. Кучерявенко, который использовал широкую трактовку, подход, определение налогового обязательства должно «обобщать систему обязательств налогоплательщиков, связанных с уплатой налогов и сборов» [58, с. 746]. Очевидно, что имеет смысл говорить о системе, совокупности обязательств, а не об отдельном обязательстве, в том числе таких, как налоговый учет, отчетность и др.

Все вышесказанное о налоговом обязательстве, различных подходах и мнения различных исследователей о нем дает нам основание определить его следующим образом: налоговое обязательство представляет собой одностороннее конституционное обязательство налогоплательщиков (физических лиц и организаций) своевременно и в полном объеме

уплачивать в бюджетную систему установленные законом налоги и сборы. Его содержание составляют юридически значимые действия налогоплательщиков, связанные с формированием налоговой базы, исчислением размера налогов, составлением налоговой декларации и переводом полученных средств в бюджет.

В ст. 44 текущего НК КР представлен перечень обязанностей налогоплательщика, наряду с которыми существуют и иные обязанности, представленные в других законах Кыргызской Республики.

Существует ряд правоотношений, которые являются производными от упомянутых в данном разделе исследования отношений, возникающих между налогоплательщиком и налоговой службой в ходе реализации задач, определенных законом для субъектов, вовлеченных в налоговые правоотношения, к примеру, те, что с необходимостью возникают в процессе создания для налоговых органов условий и правил, необходимых для установления контроля за уплатой налогов, предусмотренных соответствующими обязательствами, когда налоговый надзор реализуется налоговой службой в различных организационно-правовых формах, а именно в виде «учета налогоплательщиков и учета объектов налогообложения» и «налоговой проверки». Все эти отношения регулируются соответствующими нормами налогового законодательства и подвержены контролю, осуществляемого налоговыми органами. Каждая из форм налогового контроля подтверждает наличие различных разновидностей налоговых правоотношений.

Правоотношения, возникающие в связи с учетом субъектов налогообложения и объектов налогообложения, естественно, имеют свою историю, тесно связанную с историей эволюции государства. История каждого государства тесным образом связана с такой категорией, как «сбор налогов», поскольку не существовало ранее и существует в настоящее время ни одного государства без средств, образуемых за счет сбора налогов, которые уходят на содержание чиновничьего аппарата, армии, системы

государственных служб, деятельность которых направлена на охрану общественного порядка и борьбу с преступностью, системы образования и т.д. Однако не существовало и не существует налога без налогоплательщиков, и по этой причине учет налогоплательщиков является такой же древней процедурой, мерой, как и учет налогов. Очевидно, что у всех народов во всех тех местах, где производился сбор налогов, параллельно в какой-либо форме осуществлялся и их учет. И эти формы, эволюционируя, постоянно совершенствовались в процессе истории.

Уже в античную эпоху учет налогоплательщиков достиг определенного совершенства, особенно в Древнем Риме. Как свидетельствуют исторические факты, в период правления императора Октавиана Августа на систематической основе осуществлялась регистрация имущественного положения, состояния граждан империи. На лиц, владеющих участком земли, государством возлагалась обязанность самостоятельно по установленным правилам оценить собственное имущество. Собранные владельцем сведения должны были содержать наименование отдельного двора, что позволяло вести точный учет, то, к какому сообществу относился данный двор, площадь земельного участка, возраст и половая принадлежность всех членов семьи и др. Руководство процессом регистрации осуществляли местные чиновники наряду с прокурорами, возглавлявшие финансовые подразделения на соответствующих территориях, землях. Налоговая документация собиралась и хранилась в соответствующих органах, имеющих финансовую специализацию, и в дальнейшем служила основой для каждой следующей переписи, регистрации имущественного положения собственников [59, с. 68].

Длительное историческое время учет налогоплательщиков был связан исключительно с фискальной функцией, но позже по мере усложнения общественных отношений и роста народонаселения возникла потребность в получении и систематизации общих демографических данных, и возникли, к примеру, церковные книги, в которых содержались сведения о новорожденных, фиксировались факты вступления в брак и ухода из жизни

людей, сведения об умерших. В настоящее время учет налогоплательщиков выполняет не только фискальную и иные современные функции, но и несет на себе определенную социальную нагрузку, реализует социальные функции. С помощью учета достоверно устанавливается, какими доходами располагает население на каждой конкретной территории, области, регионе, городе, селе. Принимая во внимание эти сведения, опираясь на них, вносятся изменения в социально-экономическую государства и отдельных территорий, находящихся под контролем местных властей, местного самоуправления.

До 1996 года в Кыргызстане порядок и форма учета налогоплательщиков регулировались инструкциями, которые были изданы еще в советское время Министерства финансов СССР, а также Государственной налоговой службы КР [60, с. 70]. В НК КР учет налогоплательщиков законодатель выделил в самостоятельную форму налогового контроля.

К настоящему времени в Кыргызстане отлажена деятельность, связанная с учетом налогоплательщиков в системе налоговых органов. В общей структуре центрального аппарата Государственной налоговой службы КР было в свое время создано и действовало управление учета и государственной регистрации физических и юридических лиц, работа которого регламентировалась Приказом этого управления от 6 апреля 2006 года №-3-15-212 «Об утверждении Положения о структурных подразделениях центрального аппарата Государственной налоговой службы». Действующим законодательством был в свое время разработан и утвержден специальный порядок для территориальных управлений Налоговой службы КР, и последними стала реализовываться государственная регистрация отдельных видов юридических лиц, в то время как функция учета и регистрации налогоплательщиков была передана местным налоговым органам. Из сказанного следует, в частности, что налоговые правоотношения на деле представляют собой правоотношения, которые возникающие вокруг и в связи с контролем учетных записей налогоплательщиков.

Основной функцией и задачей налоговых органов является осуществление жесткого контроля за соблюдением всех законов, имеющих отношение к ведению учета налогоплательщиков.

В данный момент, по нашему мнению, существуют все основания утверждать, что главные принципы налоговых правоотношений, которые задействованы, имеют место в процессе организации учета налогоплательщиков в нашей стране, аналогичны тем принципам, которые соблюдаются или которым следуют в большинстве наиболее развитых стран планеты. На сегодняшний день в Кыргызстане накоплен уже достаточно большой опыт, имеющий отношение к налоговым правоотношениям, в сфере ведения налогового учета, последовательно и без излишней поспешности решаются проблемы, связанные с правовым регламентированием процедур учета. Однако остается целый ряд нерешенных проблем, основными из которых на настоящий момент являются, на наш взгляд, следующие:

- в НК КР ничего, по сути, не говорится об иностранных организациях, которые нельзя отнести к юридическим лицам, к компаниям либо другим корпоративным образованиям, которые были сформированы в соответствии с законами зарубежных стран, однако которые могут с целью их налогообложения быть приравнены, поставлены в один ряд с корпоративными образованиями;

- существует необходимость в создании и введении единого реестра недвижимого имущества в Кыргызстане, что позволит, в частности, при смене собственника недвижимого имущества и транспортных средств рассматривать и решать проблемы, которые возникают в связи с необходимостью снятия их с учета и переучетом в налоговой службе;

- существует также необходимость закрепления в НК КР вдобавок к понятию, целям и задачам учета налогоплательщиков и всех стадий учета, а также структурирования учетных налоговых производств, что позволит в дальнейшем формализовать и привести в порядок данный процесс и исключить вольное и необоснованное их толкование;

– и, наконец, необходимо выделить в отдельную статью НК КР ряд особенностей учета крупных налогоплательщиков, а для этого потребно внести в НК КР соответствующие критерии наряду с минимальными и максимальными величинами некоторых из этих критериев на некоторый срок; эти величины могут быть конкретно определены в соответствующих подзаконных актах, изданных Министерством экономики и финансов КР, что будет, по нашему мнению, способствовать эффективному реагированию в кратчайшие сроки на изменение налоговой и бюджетной политики государства, а кроме того, установлению необходимой стабильности в работе налогоплательщиков и, по всей видимости, исключит произвольность в использовании тех или иных критериев, что в свою очередь позволит налогоплательщику понять и должным образом оценить ситуацию, когда правовой статус обновляется, если он соответствует, не противоречит установленным законом критериям.

В соответствующую статью действующего НК КР законодателем была введена составная категория «налогоплательщик-должностное лицо», что привело к тому, что список должностных лиц налогоплательщиков был заметно расширен.

В ст. 46 НК КР содержатся нормы, регламентирующие правила внесения налога самим налогоплательщиком либо его представителем, который именуется согласно закону налоговым представителем. Законом предусматривается, что налогоплательщик сохраняет за собой право содержать налогового представителя, даже если он, налогоплательщик, сам участвует в налоговых правоотношениях, и лично участвовать в этих отношениях в случаях, когда в них одновременно с ним участвует налоговый представитель.

Основой, на которой определяется весь круг полномочий, прав, обязанностей и ответственность налогового представителя являются налоговое законодательство КР, гражданско-правовые договоры, которые были заключены между ним и субъектом, подлежащим налогообложению, и

доверенность, которая была выдана ему налогоплательщиком.

Законом предусматривается, что действия, как и бездействие, налогового представителя налогоплательщика, вовлеченного в налоговые правоотношения, обусловленные его участием в этих отношениях, приравниваются в правовом плане к действию либо бездействию налогоплательщика, а также, что государственный орган либо его должностное лицо не вправе быть налоговым представителем налогоплательщика.

Применение юридической категории «налоговое обязательство» юридически и технически необязательно для правового регламентирования налоговой сферы, что создает условия для формирования существенно другого механизма отношений, имеющих место между государством и обществом в политической в экономической областях деятельности, когда государство, выступая в качестве субъекта, входит в правовое поле и обременяет участников отношений юридическими обязательствами.

Таким образом, все вышесказанное дает нам основание утверждать, что налоговое обязательство следует считать неотъемлемой составной частью налогового обязательства, что обусловлено тем, что в различного рода правоотношениях то или иное обязательство связано как с обязательством в целом, так и с его частью.

Итак, подведем итоги к данному разделу нашего исследования:

1. Состав налогоплательщиков как в нашей, так и многих других странах достаточно многочислен и многообразен по своей организационно-правовой форме.

2. Защита и соблюдение прав и свобод человека и гражданина, представленных в Основном законе страны, является прямой обязанностью государства, при этом его правовое положение, устанавливаемое на конституционной основе, касается всего спектра его прав и свобод, включая, конечно, и сферу налогообложения. И по этой причине права налогоплательщика не принято определять широко, а на практике они

признаются как права, установленные законодательными актами, которые направлены на то, чтобы обеспечить исполнение конституционных обязанностей граждан, связанных с уплатой налогов;

3. В качестве основного невластного субъекта-участника правоотношений выступает налогоплательщик, при этом права участников данных правоотношений дифференцированы на две большие группы – общие и специальные права, которые конкретизированы в НК КР.

2.2. Государственная налоговая служба - как субъект налоговых правоотношений.

В качестве органов, на который возложено выполнение налоговой деятельности в общей системе госорганов, выступают органы государственной налоговой службы Министерства экономики и финансов КР, которые, организуя своевременность поступления в установленных законом объемах налогов, сборов и иных платежей в государственный бюджет, контролируют исполнение налогового законодательства страны и содействуют налоговым субъектам выполнять их налоговые обязанности в согласно нормам, установленным в законодательстве страны.

Налоговую службу в соответствии с НК КР образуют наряду с уполномоченным налоговым органом, являющимся основным государственным налоговым подразделением, прочие налоговые органы, которые могут иметь специальные представительства в зарубежных странах и выполнять работу по вопросам, отнесенным к их компетенции. Государством определяется весь комплекс законодательных норм, регламентирующих и обеспечивающих поступление налогов в государственный бюджет, а также организационные основы, цели и источники финансирования работы налоговой службы, ее органов. В настоящее время в Кыргызстане наряду налоговыми органами действует

также учебный центр, занимающийся подготовкой кадров для налоговой службы, а также проведением курсов по повышению их квалификации. Существует также специальный налоговый орган, который уполномочен устанавливать юридические и организационные основы обучения специалистов и источники его финансирования.

Существует должность председателя кабинета министров КР, по представлению которого утверждаются структура и штатная численность центрального аппарата уполномоченного налогового органа.

Налоговым законодательством предусмотрено, что в введении налоговых органов находятся соответствующие территориальные или функциональные отделения, такие как налоговые органы межрегионального управления полномочного налогового органа (по контролю за крупными налогоплательщиками в Бишкеке и Оше, по районам и городам, не имеющим районного деления).

Налоговые органы не находятся в подчинении системы местного самоуправления и органов госуправления. В соответствии с нормативными правовыми актами КР штатная численность руководителей налоговых органов, осуществляющих надзор за поступлением налогов в регионах, утверждается приказом руководителя уполномоченного налогового органа, в то время как штатный состав руководителей налоговых органов в районах и городах, не имеющих районного деления, утверждается управлениями налоговых органов, находящихся на более высокой ступени в налоговой иерархии.

Налоговые органы согласно кыргызскому законодательству релизуют налоговое администрирование и, располагая статусом юридического лица, оказывают содействие осуществлению государственной налоговой политики, при этом они должны иметь в своем распоряжении смету расходов и счета в казначействе, а к ним ряд необходимых реквизитов в виде печати, гербовой печати, угловых штампов и фирменных бланков.

В соответствии с Положением о Государственной налоговой службе

(далее – ГНС) при Министерстве экономики и финансов КР, утвержденным Постановлением Правительства КР от 1 апреля 2021 года №128 ГНС признается правопреемником Государственной налоговой службы при Правительстве КР.

ГНС относится к категории государственным органом исполнительной власти КР, осуществляющих свою деятельность, имея статус подведомственного отдела, подразделения Министерства экономики и финансов КР (далее – Министерство), на которое возложена задача по сбору налогов, страховых взносов и иных платежей и контроль за своевременную их уплату в полном объеме, а помимо этого государственная регистрация физических лиц, выступающих в роли индивидуальных предпринимателей, регулирование от имени государства и контроль за импортом, производством или оборотом этилового спирта и алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Юридическими документами, регламентирующими деятельность ГНС, являются в порядке из значимости Конституция КР, НК КР, Закон КР «О государственном социальном страховании» и другие нормативные правовые акты КР. Помимо этого деятельность ГНС выстраивается на основе принципов и норм международного права, имеющих статус общепризнанных, а также международных договоров, в которых участвует наша страна.

ГНС образуют его центральный орган и в качестве ее подразделений – территориальные местные налоговые органы, при этом центральный орган, будучи компетентным налоговым органом, имеет все права ГНС и обременен всеми ее обязанностями, которые представлены в законодательстве КР.

На ГНС возложено решение целого комплекса задач. Помимо уже указанных в данном разделе исследования ГНС должна:

– обеспечивать в качестве учреждения, представляющего интересы государства, регистрацию физических лиц, вознамерившихся стать индивидуальными предпринимателями;

- оказывать плательщикам весь комплекс предусмотренных законом налоговых услуг;
- оптимизировать организацию деятельности и саму деятельность органов налоговой службы;
- участвовать в порядке, установленном законодательством КР, в оптимизации всего комплекса налоговых законов и законов, связанных с социальным страхованием;
- обеспечивать поступление в государственный бюджет в полном объеме налогов, получаемых в результате совершения импортных операций, а также оказания услуг и исполнения работ, осуществляемых в пределах и на основе договорной и нормативной базы ЕАЭС.

Весь комплекс задач, решаемых ГНС, задает ей определенный перечень выполняемых ею функций, каждая из которых предполагает в свою очередь комплекс действий, выполняемых ГНС.

Для того чтобы стимулировать сотрудников ГНС к повышению качества выполняемой ими работы и уровня их квалификации и таким образом качества деятельности самой ГНС, предусмотрена такая мера, как присваивание им специальных званий. Последнее представляет собой персонально присваиваемое сотруднику звание с условием, что им будут соблюдена определенная последовательность, находящаяся в зависимости от занимаемой сотрудником должности и учитывающая основное его образование и количество лет нахождения его на государственной службе.

В соответствии с существующими правилами специальные звания принято делить на две категории – первое и очередные, при этом первое специальное звание может быть присвоено сотруднику налоговой службы не раньше, чем через год, исчисляемого с момента поступления на работу [2].

Специальные звания мотивируют сотрудников к добросовестному и высококвалифицированному труду как материально, так и морально.

В порядке главным образом моральной стимуляции сотрудников, оказания им нравственно-этической поддержки и в качестве дополнительной

меры предусматривается за правильное с точки зрения закона и добросовестное выполнение ими своих служебных обязанностей, профессионального долга, серьезные достижения и значительный вклад в деятельность налоговой службы, им может быть присвоено с учетом стажа их работы и, разумеется, на основе закона:

– специальное звание по прошествии года, исчисляемого с момента получения прежнего звания, однако не выше специального звания, которое находится в соответствии с занимаемой должности;

– звание, которое на ступень выше специального звания и соответствует занимаемой должности.

Сотрудники, участвующие в научно-исследовательской деятельности и располагающие ученой степенью либо званием, имеют право на получение очередного специального звания на ступень. Лица, принятые в ГНС на определенный оговоренный ограниченный срок, лишены возможности получить специальное звание.

Сотрудники ГНС в зависимости от стажа, срока их службы могут иметь звание:

- младшего инспектора – со стажем один год;
- инспектора 2 и 3 ранга – со стажем два года;
- инспектора 1 ранга – со стажем два года;
- советника 2 и 3 ранга – со стажем три года;

В соответствии с правилами сроки выслуги уже в рамках специального звания начинают исчисляться с момента, когда был подписан приказ о присвоении данного звания, при этом советника налоговой службы 2 и 3 рангов сроки выслуги в рамках специального звания не определяются.

Правилами также предусматривается, что сотрудники ГНС, которые подвергнуты дисциплинарному взысканию, по отношению к которым ведется уголовное дело либо служебная проверка, связанная с нарушением трудовой дисциплины, не могут быть представлены к присвоению очередного специального звания до той поры, пока с них не будет снято

дисциплинарное взыскание, прекращено уголовное дела или служебная проверка.

Сотрудник ГНС может лишиться, утратить присвоенное ему специальное звание в трех случаях, а именно если:

- вступил в законную силу обвинительный приговор, вынесенный судом по отношению к нему;
- он подвергнут увольнению вследствие дискредитацией им звания служащего;
- он лишен гражданства КР.

Правовая и социальная защита сотрудников органов ГНС.

Сотрудники органов ГНС, представляя в своей деятельности государственную власть, находятся под ее эгидой, должны быть защищены ею, и поэтому неприкосновенность личности, чести и достоинства работников ГНС обеспечивается соответствующими законами КР. Государством также обеспечивается и гарантируется их социальная защита, осуществляемая на соответствующей законодательной базе КР.

В случае внезапной кончины, безвременной смерти сотрудника ГНС, связанной с выполнением им служебного долга, осуществлением трудовой деятельности, его семье и лицам, находившимся на его иждивении, помимо положенной страховой суммы, согласно нормам Трудового кодекса КР должно быть предоставлено из средств госбюджета единовременное пособие в размере двадцати среднегодовых заработных плат, которые он получал в последнее время своей жизни.

Сотрудник ГНС может получить единовременное пособие, если он при выполнении им служебных обязанностей получил такие повреждения, которые повлекли за собой инвалидность и потерю им трудоспособности. Законом устанавливается минимальная величина пособия, которая должна быть для пострадавшего лица не менее:

- десяти средних годовых его заработков при инвалидности 1 группы;
- пяти средних годовых его заработков при инвалидности 2 группы;

– трех средних годовых его заработков при инвалидности 3 группы.

Если имуществу сотрудника ГНС был нанесен ущерб и этот ущерб связан с исполнением сотрудником своих служебных обязанностей, то ему из госбюджета должна быть выплачена компенсация в размере, полностью возмещающем понесенный урон. В дальнейшем данная сумма должна быть взыскана с виновных лиц.

Финансирование из средств госбюджета органов ГНС производится централизованном порядке Кабинетом министров КР. При такой форме обеспечения денежными средствами фонды материального поощрения и социального развития органов ГНС образуются из средств государственного бюджета, а кроме того, за счет отчислений в объеме 25 % от фонда оплаты труда налоговых органов, а также в объеме 3 % от общей величины суммы, полученной в результате перевыполнения налоговыми органами составленного ими плана-прогноза, связанного со сбором налогов и платежей, направляемых в доходную часть госбюджета, и, наконец, за счет грантов различных международных организаций и прочей безвозмездной помощи.

В соответствии со ст. 49 Налогового кодекса КР органы ГНС должны выполнять следующие обязанности:

- осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства КР;
- всячески содействовать налогоплательщикам либо их налоговым представителям выполнять их налоговые обязательства согласно требованиям, содержащимся в налоговом законодательстве КР.

Органы ГНС и их должностные лица помимо обязанностей наделены законом также определенными правами, которые состоят в том, что они могут:

- создавать и утверждать в порядке, установленном НК КР, нормативные правовые акты, находящиеся в компетенции налогового законодательства КР;

- в порядке, установленном законом, вести налоговый контроль;
- требовать от налогоплательщика во время осуществления налогового контроля документы, в которых содержатся сведения об подсчете, удержании и уплате налогов в государственный бюджет в том виде, который установлен компетентным налоговым органом;
- требовать от налогоплательщика пояснений, связанных с заполнением документов, содержащих сведения о подсчете, удержании и уплате налогов, а кроме того, документов, которые подтверждают верность этих сведений;
- в порядке, установленном налоговым законодательством, получать от налогоплательщика в процессе осуществления ими налогового контроля копии документов;
- проводить инспекцию любой территории, предмета, помещения и документа, если в этом есть необходимость и это способствует наиболее полному проведению налогового контроля и не противоречит налоговому законодательству;
- получать от банков в порядке, определенном НК КР, сведения, имеющие отношение к налогообложению налогоплательщика, подвергнутого проверке, о наличии его банковских счетов и их номерах, об оставшихся на них суммах и обороте денег, соблюдая при этом требований, установленных законодательством КР и связанных с неразглашением информации, являющейся коммерческой, банковской и прочей охраняемой тайной;
- с помощью косвенных методов и в случаях и порядке, определенном законодательством КР, устанавливать налоговое обязательство налогоплательщика;
- обратиться в орган, в котором был зарегистрирован налогоплательщик, с заявлением, требующим принудительной ликвидации предприятия, образованным налогоплательщиком, в порядке, определенном законодательством КР;
- подавать в суд иски, включая иски, касающиеся ликвидации предприятия, по предусмотренным законодательством КР

основаниям;

- требовать в случае обнаружения нарушения налогового законодательства КР ликвидации нарушения и в дальнейшем контролировать процесс устранения;

- требовать и получать от иных госорганов и органов МСУ в соответствии с НК КР сведения, касающиеся объекта налогообложения и определения налоговых обязательств.

В соответствии с НК КР и законодательством КР органы ГНС и их должностные лица имеют помимо вышеуказанных и другие права.

Что касается обязанностей органов ГНС и ее должностных лиц, то помимо уже упомянутых в данном разделе исследования закон их обязывает:

- не нарушать права и законные интересы налогоплательщика;
- самим строго соблюдать налоговое законодательство КР и требовать его соблюдения налогоплательщиками;

- всячески содействовать налогоплательщикам в выполнении последними их налоговых обязательств;

- осведомлять налогоплательщиков через официальные СМИ о наличие установленных форм налоговой отчетности со всей сопутствующей этим формам информации;

- в установленных налоговым законодательством КР случаях отвечать на письменные запросы, требования налогоплательщика;

- осуществлять контроль за выполнением налогового обязательства;

- вести учет налогоплательщиков, объектов налогообложения, начисленных и уплаченных налогов;

- предоставлять за счет бюджета бланки налоговой отчетности установленной формы в случаях представления этих бланков органами ГНС, если другое не предусмотрено НК КР;

- разъяснять правила и порядок заполнения заданных форм налоговой отчетности;

- осуществлять исключительно по предписаниям, инструкциям

налоговую проверку;

- фиксировать в книге инспекторских проверок результаты проведенных налоговых проверок и иных видов налогового контроля;

- хранить налоговую, служебную, коммерческую, банковскую и прочие формы тайны, охранение которых предусмотрено законами КР;

- предоставлять в сроки и в случаях, установленных НК КР, налогоплательщику извещение о выполнении им налоговых обязательств;

- не позднее двух суток предоставить налогоплательщику при наличии письменного его запроса справку о состоянии его бюджетных расчетов в части, касающейся исполнения им налогового обязательства;

- сохранять в продолжении 6 лет документы, в которых зафиксирован факт выполнения налогоплательщиком налогового обязательства;

- использовать в порядке, определенном НК КР, методы, обеспечивающие выполнение налоговых обязательств;

- налагать на налогоплательщика, если для этого есть основания и необходимость, налоговые санкции согласно существующим требованиям, использовать санкции согласно Кодексу КР Об административной ответственности;

- в порядке, установленном законом, рассматривать жалобы, поступающие от налогоплательщиков.

Существуют и иные, помимо вышеуказанных, обязанности органов ГНС и их должностных лиц, прописанные в налоговом законодательстве КР.

Руководство Государственной налоговой службой осуществляется председателем, назначение которого на должность и отстранение от занимаемой должности производится Председателем кабинета министров КР по представлению Министра экономики и финансов КР.

В обязанность председателя ГНС КР, находящегося в прямом подчинении Министру экономики и финансов КР, входит организация деятельности Государственной налоговой службы в границах, определенных законом и его обязанностей.

Структура, как и штатное расписание, ГНС, прежде чем вступить в силу, должны быть утверждены Министром экономики и финансов КР, и изменение структуры может произойти только при условии, если в силу каких-либо обстоятельств будут изменены задачи и функции ГНС, причем назначение председателя не может служить основанием и быть причиной изменения структуры ГНС.

В пределах ГНС формируется коллегия, в которую входит в общей сложности одиннадцать человек, а именно: председатель ГНС, его заместитель, по одному представителю от Администрации Президента КР Министерства экономики и финансов КР, остальные члены коллегии – руководители подразделений центрального аппарата ГНС.

Как и в случае со структурой ГНС, конкретный состав коллегии должен быть утвержден Министром экономики и финансов КР.

Деятельность территориальных налоговых органов должна отвечать определенным требованиям и положениям, которые утверждаются председателем ГНС.

Для того чтобы деятельность ГНС находилась под контролем общественности, для осуществления мониторинга с ее стороны формируется так называемый Общественный совет, который по выполняемой им функции является консультативно-наблюдательным органом, работающим на общественных началах.

Деятельность ГНС осуществляется на основе плана работ, который составляется ею, но должен быть утвержден, как и годовой отчет ГНС, Министром экономики и финансов КР.

ГНС может быть реорганизована, а ее деятельность прекращена только согласно гражданским законодательству Кыргызской Республики.

Проведенный нами анализ обязанностей и прав налоговых органов и их должностных лиц, а также их полномочий дает основания заключить, что деятельность налоговых органов реализуется в четырех основных направлениях и формах, а именно:

– внутренняя организационная деятельность, направленная на создание и приведение в порядок системы налоговых органов и способов достижения поставленных задач;

– функциональная деятельность, связанная с регистрацией государственными органами субъектов и объектов налогообложения, осуществлением налогового и административного контроля и надзора в закрепленных за налоговыми органами отраслях;

– административно-юрисдикционная деятельность по рассмотрению дел, имеющих отношение к налоговым правонарушениям, взысканию штрафов и налоговых пени, рассмотрению жалоб и заявлений, исходящих от налогоплательщиков;

– деятельность, связанная с представительством, защитой интересов государства в судах в спорах налогового и административного характера.

Каждое из вышеуказанных форм и направлений деятельности и форм воплощается в жизнь на основе полномочий, которые предоставлены законом налоговым органам. И в соответствии с этими направлениями и формами права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц, взятые в совокупности, образуют четыре характерные группы:

- организационного характера;
- связанные с осуществлением контроля-надзора;
- связанные с практикой правоприменения;
- связанные с представительством.

Беря во внимание все вышесказанное о налоговых органах, можно сделать следующих два вывода:

– поскольку должностные лица налоговых органов могут реализовывать свои права только в порядке и пределах, которые предусмотрены законом, то есть основания рассматривать и оценивать права должностных лиц в качестве участников налогового права и как обязанности;

– существует потребность в разработке и внедрении типовой структуры, функционирующей в системе налоговых органов, что, на наш

взгляд, может в настоящий момент облегчить и сделать более эффективным налоговое администрирование, чему может способствовать также тот факт, что налоговые органы в своей деятельности активно используют электронную систему и уже в обозримом будущем если не все, то во всяком случае большинство налоговых сборов и процедур будет осуществляться в автоматизированном режиме, что в свою очередь подталкивает к разработке и внедрению в практику новых критериев оценки эффективности деятельности налоговых органов и их должностных лиц.

2.3. Иные субъекты участников налоговых правоотношений

В соответствии с налоговым законодательством нашей страны и реальной практикой помимо субъектов, указанных в предыдущих разделах данного исследования, участниками налоговых правоотношений могут выступать иные субъекты, к которым следует отнести Государственную таможенную службу (далее – ГТС), финансовые органы и органы МСУ, которые, осуществляя свою деятельность, находятся практически в постоянном взаимодействии с налоговой службой и тем или иным образом содействуют ей в сборе налогов. Таким образом, во многом благодаря работе указанных субъектов экономика страны, как и экономическое ее благополучие, находится под определенной защитой. В свое время, после обретения Кыргызстаном суверенитета, была издана Декларация «О независимости Республики Кыргызстан», в соответствии с которой и с целью защитить экономику страны и проводить эффективную таможенную политику Указом Президента КР от 31 декабря 1991 года в Кыргызстане была организована Государственная таможенная инспекция, статус которой с тех пор неоднократно подвергался изменению согласно новым нормативным правовым актам.

В настоящее время ГТС КР является одним из структурных подразделений Министерства экономики и финансов КР, которое осуществляет прямое руководство таможенным делом в стране, располагая при этом статусом вооруженного правоохранительного органа.

В своей деятельности ГТС КР руководствуется Основным законом КР, Законом КР «О прохождении службы в таможенных органах» и иными законами КР.

Исполнение Государственной таможенной службой КР возложенных на нее обязанностей и задач происходит как в прямой, непосредственной форме, так и опосредовано, т.е. через подчиненные ГТС таможенные органы и лаборатории и прочие подразделения.

Отношения, которые возникают по ходу и в результате уплаты таможенных платежей, обусловлены необходимостью внесения в государственную казну таможенных налогов, которые взимаются при пересечении через таможенную границу ввозимых в страну товаров и транспортных средств.

Следует сказать, что несмотря на то, что нормы НК КР распространяются на многие таможенные действия – при пересечении через таможенную границу товаров и транспортных средств, определены величины таможенных платежей, их взимании, регулировании отношений, возникающих вследствие несоблюдения таможенных норм и привлечения за их нарушение к ответственности, при обжаловании актов, действий (бездействия) таможенных органов и их должностных лиц, упомянутые выше отношения регулируются на основании норм ст. 52 НК КР, во всех остальных случаях их регулирование происходит на основе таможенного законодательства КР. Другими словами, отношения, связанные с введением, установлением величины и т.д. таможенных платежей, представляющих собой одну из форм налога, таможенное законодательство регулирует в той части, которая не упорядочена налоговым законодательством КР.

В соответствии со ст. 52 НК КР таможенные органы,

руководствующие в своей деятельности налоговым законодательством КР, имеют право взимать налоги в пользу бюджета, если товары и транспортные средства из-за рубежа пересекают границу Кыргызстана. Данное действие полномочны проводить должностные лица таможенных органов, которыми в соответствии с законом могут быть только лица, имеющие гражданство КР и никакого другого, имеющие такие деловые и нравственно-этические качества, уровень и качество образования, состояние здоровья, которые позволяют им выполнять обязанности, возложенные на таможенную службу КР.

Таможенный орган, контролируя уплату налоговых платежей, взимаемых за перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу, наделен целым кругом следующих полномочий.

1. Исполнение обязательств, связанных с уплатой налогов, распространяющихся на товары и транспортные средства, ввозимых из-за рубежа.

В тех случаях, когда таможенные платежи не вносятся в установленные сроки или вносятся в неполном объеме, таможенные органы вправе взыскать их с должника в принудительном порядке, установленном Законом КР «О таможенном регулировании» от 24 апреля 2019 года № 52.

До того, как по отношению провинившегося лица, ответственному за неуплату либо недостаточное внесение таможенных платежей, будут применены меры, направленные на принудительное их взыскание, таможенные органы должны направить указанному лицу письменное уведомление о наличии у него долга и об обязанности уплатить недостающие таможенные платежи, пени и (или) проценты в сроки, которые указаны в уведомлении. Сроки уплаты образовавшегося долга, его размер и т.д. устанавливаются не произвольно в согласно Закона КР «О таможенном регулировании» от 24 апреля 2019 года №52. В требовании помимо прочего должны быть указаны основания его предъявления, а также меры, которые будут приняты по отношению к должнику при взыскании с него

таможенных платежей, чтобы обеспечить их взыскание, и которые используются при неисполнении должником предъявляемого к нему требования [60]. В соответствии с законом данное требование должно быть направлено задолжнику не позднее пятнадцати дней, исчисляемых с момента, когда таможенными органами был обнаружен факт неуплаты либо частичной уплаты требуемых платежей.

Что же касается срока, в течение которого должно быть выполнено требование об уплате задолженности, то нижний его предел составляет десять рабочих дней, а максимальный – тридцать дней, исчисляемых со дня, когда было получено требование, которое должно быть вручено руководителю организации либо другому уполномоченному ее представителю, физическому лицу непосредственно, удостоверено его подписью либо каким-либо другим способом, который может подтвердить факт и время получения требования. В тех случаях, когда перечисленные лица отказываются под разными предлогами принять требование, последнее может быть направлено почтой в виде заказного письма, при этом требование будет считаться полученным, если уполномоченный государственный орган получит уведомление о выдаче заказного письма.

Законом предусмотрены случаи, когда принудительное взыскание таможенных платежей не совершаются, а именно:

- когда соответствующее требование не было предъявлено неплательщику в продолжение трех лет, исчисляемых со дня окончания срока их уплаты либо со дня, когда наступило событие, повлекшее за собой обязанность лица внести таможенные платежи согласно Таможенного кодекса КР;

- когда величина неуплаченных таможенных платежей, связанных с товарами и транспортными средствами, которые перечислены в одной таможенной декларации, либо товарами и транспортными средствами, направленными в адрес одного лица-получателя одновременно одним и тем же лицом-отправителем, не превышает 3500 сомов.

В случаях, когда таможенные платежи не вносятся (просрочиваются) в устанавливается срок, назначается пеня, которая в дальнейшем начисляется за каждый просроченный календарный день, который исчисляется со дня окончания срока уплаты таможенных платежей по день, когда уплачиваются таможенные платежи, или в размере 0,09 % от суммы не внесенных платежей, включая день, когда было принято решение о предоставлении отсрочки либо рассрочки, кроме случаев, которые предусмотрены ч.ч. 2–4 ст. 260 Закона КР «О таможенном регулировании» от 24 апреля 2019 года №52. Согласно ст. 391 этого же Закона таможенный орган должен представить в суд дело, связанное с принудительным взысканием долга по таможенным платежам, или заявление, содержащее требование о признании ответственного лица банкротом согласно законодательству КР о банкротстве (несостоятельности).

Закон предоставляет органам таможни право требовать уплаты таможенных платежей за счет товаров, за которые не были внесены таможенные платежи, правда, при условии, что эти товары не предназначены для свободного обращения согласно порядку, определенному ТК КР. Обращение о взыскании на товары, за которые не были внесены таможенные платежи, без направления требования об их уплате, если задолжавшее лицо не найдено таможенными органами, допускается только в случаях, когда требование об оплате таможенных платежей не исполнено, и таможенные органы имеют право взыскать долг за счет оставшейся суммы, находящейся на невостребованном депозите, или другого имущества, принадлежащего плательщику. Взысканию с указанной суммы, остатка должно предшествовать решение, принятое начальником таможенного органа либо его заместителем, согласно ч. 1 ст. 269 Закона КР «О таможенном регулировании» от 24 апреля 2019 года №52 в продолжение срока хранения данной суммы на счете таможенного органа, который должен в письменной форме поставить в известность лицо, которое внесло данные средства на счет, о взыскании требуемой суммы со счета депозита, в

продолжение трех рабочих дней, исчисляемых со дня представления взыскания.

Если реально уплаченные либо взысканные в виде таможенной задолженности денежные средства превосходят требуемую таможенным органом сумму, то согласно налоговому и таможенному законодательству КР переплаченные суммы подлежат возврату в порядке, определенном ТК КР.

2. Изменение сроков уплаты при исполнении обязательств, связанных с уплатой налогов на товары и транспортные средства, перемещаемые через границу КР.

Уполномоченный государственный орган согласно ст. 245 Закона КР «О таможенном регулировании» от 24 апреля 2019 года №52 вправе поменять срок внесения таможенных платежей при наличии соответствующего заявления плательщика.

Такие вопросы, как изменение сроков внесения таможенных платежей, отсрочка и рассрочка их уплаты, регламентируются разд. 35 НК КР.

Отсрочка либо рассрочка внесения таможенных платежей может быть предоставлена плательщику, если имеется в наличии хотя бы одно из нижеуказанных оснований, причин:

- если местности, на которой проводятся таможенные сборы, был нанесен существенный ущерб вследствие стихийного бедствия, техногенной катастрофы либо какой-либо непреодолимой силы или иных обстоятельств;

- если лицу, рассчитывающему на отсрочку либо рассрочку, вследствие задержки финансирования не были предоставлены полагающиеся ему средства из госбюджета или не были оплачены государственные услуги, выполненные этим лицом;

- если перемещенные через таможенную границу относятся к категории скоропортящихся;

- если лицо проводит межправительственные поставки.

Лицу не может быть предоставлена отсрочка либо рассрочка:

- если против данного лица было возбуждено уголовное либо

административное дело, имеющим признаки нарушения налогового либо таможенного законодательства КР;

– если была возбуждена процедура банкротства, решение о предоставлении лицу отсрочки либо рассрочки вообще не может быть принято, а если оно было принято до возбуждения процедуры, то должно быть отменено.

О том, что лицо, которое подало заявление, получило отсрочку либо рассрочку, оно должно быть поставлено в известность в письменном виде в продолжение трех рабочих дней.

3. Применение методов обеспечения исполнения уплаты налоговых платежей по отношению товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу КР.

Существуют различные способы и формы предоставления таможенных платежей, такие как:

- обеспечение платежей залогом, заклад товаров и другого имущества;
- предоставление банковской гарантии;
- внесение определенной суммы на счет (депозит) таможенного органа;
- предоставление гарантии;
- заключение договора страхования.

Внесение таможенных платежей может быть осуществлено в любой из вышеперечисленных форм, способов, которые реализуются непосредственно доверенным таможенным органом.

4. Предоставление полномочий в сфере проведения таможенного контроля.

Одной из функций таможенных органов является осуществление таможенного контроля, который распространяется:

- на товары и транспортные средства, подлежащие перемещению через таможенную границу;
- на документы, которые представляют таможенным органами и содержат информацию о перемещаемых через таможенную границу товарах

и транспортных средствах,

- на действия, операции таможенного брокера и лиц, осуществляющих перевозку товаров и транспортных средств, являющихся собственниками складов, предназначенных для временного хранения товаров, и магазинов для беспошлинной торговли;

- на действия, направленные на то, чтобы обеспечить соблюдение установленных ограничений на использование и распоряжение товарами и транспортными средствами;

- на подсчет и оплату таможенных платежей.

Следует отметить, что при реализации таможенного контроля используется целый комплекс мер, методов и форм контроля, а именно:

- ревизия документов и предоставляемой лицами, перемещающих товар, информации;

- метод устного опроса;

- получение необходимых разъяснений;

- осматривание перемещаемых товаров и транспортных средств;

- таможенный досмотр;

- персональный досмотр;

- проставление на товарах специальных меток, марок либо идентификационных знаков в случаях, установленных текущим законодательством КР;

- применение аудита;

- регистрация товаров.

Инспекция таможенными органами документов и информации, которая предоставляется в процессе оформления товаров и транспортных средств, должна проводиться согласно Таможенному кодексу КР.

Во время проведения таможенного оформления проверка подлинности представляемой информации осуществляется посредством сопоставления ее со сведениями, полученными из различных источников, исследования данных, информации, взятой из специальной таможенной статистики, путем

обработки полученной информации с применением компьютерных программ и прочими дозволенными законодательством КР способами.

Таможенный орган в процессе таможенного оформления имеет право потребовать дополнительные документы и информацию, необходимую для проверки достоверности сведений, представленных в таможенной декларации и документах, и для других целей. Для того чтобы получить указанные документы и информацию, таможенный орган должен отправить письменный запрос и установить срок, который достаточен для того, чтобы они были представлены.

Законом предусмотрено, что работники таможенных органов в процессе предварительного или другого таможенного оформления товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу, имеют право опросить физических лиц и лиц, представляющих организацию, наделенных соответствующими полномочиями по отношению к указанным товарам и транспортным средствам.

Такая форма контроля, как получение разъяснений, представляет собой процедуру получения работником таможенного органа требуемой информации от лиц, осуществляющих перевозку товаров, заполняющих таможенную декларацию, и других лиц, располагающих сведениями о фактах, представляющих интерес для проведения таможенного контроля.

Таможенный досмотр проводится работниками таможенного органа для того, чтобы удостовериться в сведениях о характере, количестве и состоянии товаров и транспортных средств, подпавших под таможенный контроль, а также о наличии в товарах, транспортных средствах и их грузовых помещениях таможенных пломб, печатей и других идентификационных отличий. Следующим шагом после досмотра и сбора сведений о состоянии товара и т.д. является составление сотрудниками налоговой службы, непосредственно участвовавшим в досмотре, акта по форме, предусмотренной Правительством КР, второй экземпляр которого должен быть передан лицу, имеющим соответствующими полномочиями по

отношению к проверяемым товарам и транспортным средствам.

Персональный досмотр, представляющий собой особую форму, разновидность таможенного контроля, проводится только с ведома и по распоряжению начальника таможенного органа либо сотрудника, замещающего его, при пересечении государственной границы КР товаров, если существуют основания для подозрения, что физическое лицо, пребывающее в зоне, где проводится таможенный контроль, либо транзитной зоне аэропорта, где может осуществляться международная регистрация, каким-либо образом укрывает и удерживает товары, ввоз или вывоз которых с таможенной территории КР запрещен, либо ввоз или вывоз которых производится с нарушением порядка, определенным Таможенным кодексом КР.

Контролируя перемещение товаров, таможенные органы применяют метод аудита, основывая свои действия на принципах так называемой системы управления рисками, при этом указанные методы могут быть употреблены только по решению, подтвержденному письменно, руководителя уполномоченного государственного органа, либо замещающего его лица.

При применении метода аудита таможенным органам законом предоставлено право в рамках их компетенции воспользоваться базами и банками данных, находящимися в информационных системах и принадлежащими лицу, подвергаемому проверке, выполняя при этом требования законодательства КР, связанное с защитой информации. Данная форма контроля должна проводиться с периодичностью один раз в продолжение года. Время проведения самого контроля должно быть по возможности меньше, но в любом случае не должно превышать тридцати рабочих дней, а срок проведения должен быть приостановлен в тот момент, когда лицо, подвергаемое проверке, получит по соответствующему запросу таможенного органа сведения и документы в промежуток между моментом, когда было предъявлено требование представить документы. Данная форма

контроля должна проводиться таким образом, чтобы не препятствовать и по возможности не останавливать производственную либо коммерческую деятельность лица, подвергаемого проверке.

При реализации таможенного контроля процедуры и действия, производимые таможенными органами, имеют, как это следует из всего вышеизложенного, более широкие основания и диапазон по сравнению с процедурами и действиями, совершаемыми во время налогового контроля, что нашло свое закрепление в таможенном законодательстве КР.

5. Право применения ответственности за неполное исполнение обязательств по уплате таможенных платежей.

При несвоевременной, просроченной уплате таможенных налогов и платежей при пересечении товаров таможенной границы и при нарушении прав в данной сфере таможенные органы должны проводить разбирательство дел в полном соответствии с законодательством КР.

На сегодняшний день, в текущий момент особую актуальность для таможенной службы приобретают вопросы, связанные с регулированием вопросов в налоговой сфере, связанных с взаимоотношениями с странами, образующими ЕврАзЭС и между которыми целесообразно, необходимо создать «единое окно», такой порядок, который позволит эффективно контролировать движение товаров, циркулирующих в едином торговом и экономическом пространстве и снимет или во всяком случае будет способствовать снятию всех разногласий.

Кроме того, в условиях, когда в Кыргызстане и других странах-участницах ЕврАзЭС интенсивно формируются правовые государства, основывающиеся на рыночной форме хозяйствования и демократических политических принципах, которые предполагают соблюдение и защиту государством интересов местных сообществ, важное место в системе регулирования налоговых отношений отводится органам МСУ.

Пунктом 3 ст. 112 Конституции КР за представительными органами МСУ в лице местных кенешей закреплено право формировать и утверждать

местные бюджеты, осуществлять контроль за их исполнением, формировать и утверждать программы социально-экономического развития локальных образований и социальной защиты местных сообществ, а кроме того, вводить местные налоги и сборы и назначать льготы по ним. Частью 5 ст. 5 НК КР установлено правило в соответствии с которым местные налоги вступают в силу, вводятся в действие нормативными правовыми актами, изданными органами МСУ, местными кенешами, в пределах предоставленных им компетенции.

В соответствии с нормативными правовыми актами местных кенешей о местных налогах данные акты, с одной стороны, строго следуют одному из основополагающих конституционных принципов, который направлен на то, чтобы гарантировать равносильную оплату налогов всеми субъектами МСУ, а с другой – находятся в соответствии, учитывают тем или иным образом характерную для местных сообществ ограниченность области их существования и деятельности. Местные кенешы, как уже было сказано выше, вправе издавать акты о местных налогах, которые в дальнейшем расходуются на решение вопросов, связанных с жизнедеятельностью местных сообществ и структур. Однако при этом органы МСУ согласно ч. 6 ст. 5 НК КР не имеют права и полномочия назначать и собирать дополнительные налоги и сборы, которые не установлены законодательством КР. Они, как указывалось ранее, вправе самостоятельно водить местные налоги и устанавливать льготы по ним, которые определены в ст. 112 Основного закона КР. Примером может служить, в частности, постановление Жаңы-Арыкского айыл окмоту об утверждении зонального коэффициента Кз на 1, 2 и 3 группы земельного налога и налога на имущество на местной административной территории, и таким образом была увеличена доходная часть местного бюджета. Следует отметить, что данное постановление было принято во исполнение Закона КР от 17 октября 2008 года № 231, а принятию всех этих решений предшествовало письмо начальника Управления ГНС по Джумгальскому району И. Баялиева от 7 августа 2013

года №934. С 1 января 2014 года после принятия постановления на территории Жаңы-Арыкского айыл окмоту были введены, помимо уже имеющихся, дополнительные виды налогов, а именно земельный налог за пользование:

- сельскохозйственными угодьями;
- землями населенных пунктов и несельскохозйственного назначения,
- земельными участками приусадебного и садово-огородного назначения.

Был также введен на имущество на объекты 1, 2, 3 и 4 групп и была определена величина зонального коэффициента Кз, которая стала теперь 1,2.

Такого рода нормативные акты, издаваемые местными органами власти, касающиеся установления местных налогов, как и другие нормативные акты, должны соответствовать определенным требованиям, а именно:

- они не должны находиться в противоречие с Конституцией КР, НК КР и с другими законами, регламентирующими налоговые правоотношения;
- принятие таких законов может быть только компетенцией представительных органов МСУ.

Нормативные правовые акты, издаваемые органами МСУ, характеризуются, как правило, некоторой неполнотой, одной из причиной чего является отсутствие строгого понятийного аппарата, его неполнота. К настоящему времени в законодательстве КР недостаточно четко определены также полномочия органов МСУ, что определенным образом ограничивает и препятствует правовому развитию МСУ. Одним из следствий некоторой неопределенности и неполны с точки зрения права полномочий органов МСУ является то, что существуют определенные сложности в том, чтобы четко и аргументировано определить объем необходимых для развития и обслуживания повседневных нужд финансовых и материальных ресурсов.

В связи с вышесказанным обращает на себя внимание тот факт, что если до того, как начал действовать НК КР, вступивший в силу в 2008 году, в Кыргызстане существовало в общей сложности 16 местных налогов, то в

настоящее время в соответствии с п. 5 ст. 31 НК КР действует только две их разновидности: земельный налог и налог на недвижимость.

Определенность, целесообразность и достаточная полнота полномочий органов МСУ в отдельных областях аргументируется в работах многих исследователей, но при этом . Вместе с тем, как показывает практика, реальная жизнь, что для формирования бюджета местного самоуправления явно недостаточно только двух вышеупомянутых видов налога, из чего следует, в частности, что главными источниками для пополнения бюджетов местных сообществ могут стать отчисления, производимые из общегосударственных налогов и сборов, наряду с субвенциями и дотациями, которые будут покрываться из средств бюджета.

Итогом данного раздела исследования являются следующие общие выводы.

1. На сегодняшний день существует необходимость и целесообразность в том, чтобы налоговые и таможенные органы представляли соответствующим службам сведения, касающиеся правонарушений, совершаемых в налоговой сфере, на основании предоставленных им полномочий, а также заключаемых между ними договоров.

2. В связи с вступлением Кыргызстана в ЕврАзЭС контроль, проводимый таможенными органами, являющихся одним из участников правоотношений в налоговой сфере, как за поступающими, так и выводимыми из Кыргызстана налогами, должен осуществляться по единым стран-участниц ЕврАзЭС правилам и юридическим нормам. Но прежде такие нормы, естественно, должны быть выработаны. А кроме того, необходимо создать между таможенными и налоговыми органами «единое окно», такой порядок, который позволит эффективно контролировать движение товаров, циркулирующих в едином торговом и экономическом пространстве ЕврАзЭС и будет способствовать усилению и повышению эффективности контроля в таможенной сфере.

3. К настоящему времени органы МСУ стали в Кыргызстане основными

участниками налоговых правоотношений, но несмотря на данный факт, их деятельность не должна ограничиваться взыскиванием местных налогов. На сегодняшний день является довольно большой проблемой то, что недостаточно, как представляется, четко и полно определены их полномочия и права, предоставленные им государственными органами. Решение данной проблемы, несомненно, способствовало бы более эффективному сбору различных видов налогов. При реализации предоставленных органам МСУ полномочий, связанных со взиманием налогов, последние, как отмечалось выше, выступают как главные участники налоговых правоотношений, и по этой причине на сегодняшний день количество налогов, составляющих совокупный местный налог, должно, по нашему мнению, возрасти за счет дополнения их другими налогами, что на деле означает, что в общий состав местных налогов должны быть включены некоторые налоги республиканского уровня.

Глава 3. Правовое регулирование налоговых правоотношений в Кыргызской Республике и проблемы налогового законодательства.

3.1. Проблемы законодательства, регулирующего налоговые правоотношения в Кыргызской Республике.

В настоящее время количество законов в Кыргызстане, призванных регламентировать налоговые правоотношения, сравнительно невелико. Общеизвестно, что законы наряду с подзаконными правовыми актами, действующим в сфере налогообложения, являются результатом законодательной деятельности лиц, представляющих и действующих от лица государства. На них не распространяется и они не подпадают под действие положения о прямом самовыражении населения, в пользу чего говорит, в частности, ст. 8 конституционного закона КР «О референдуме Кыргызской Республики» от 23 октября 2007 года №159, в которой содержится список вопросов, которые не могут быть вынесены на общенародный референдум, и в этом списке находятся такие пункты, как введение, изменения и отмена налогов и сборов, освобождение от их уплаты, т.е. все они не могут находиться в компетенции референдума.

Юридические акты, предназначение которых состоит в регламентировании налоговых правоотношения, находятся в компетенции соответствующих государственных органов. Налог на деле представляет собой систему, элементы которой находятся в тесной взаимосвязи и взаимодействии и которая посредством действия правовых норм задает поведение и действия лиц и органов, вовлеченных в налоговые правоотношения, и влияет на них регулирующим образом, при этом юридические акты, регламентирующие налоговые правоотношения, оцениваются в налоговом праве в качестве источников права. В данной связи следует напомнить, что в теории права принято выделять целый ряд видов источников права, наиболее существенными из которых, базисными, по

мнению большинства исследователей, являются такие, как правовая традиция, юридический прецедент, нормативный договор и нормативно-правовой акт. Хотя справедливости ради надо сказать, что не все ученые разделяют данный взгляд.

Что касается конкретного опыта Кыргызстана в данной сфере, то профессор А.М. Исраилова, расставляя в приоритетном порядке источники налогового права, выставила их в следующей очередности: Конституция КР, НК КР и другие нормативные правовые акты в области налогообложения [61, с. 55].

Какими бы не были взгляды на основные источники права и их приоритетность, любой источник права на деле является государственным документом, который носит официальный характер и сила которого закреплена специальными правовыми нормами, в частности, законами и указами Президента КР, официальными решениями органов МСУ. Общим для всех упомянутых юридических документов является то, что во всех них указаны определенные правила и процедуры, которые вытекают из внутренней логики и установленных законом задач, обязанностей и функций, выполняемых соответствующими государственными органами. Данные процедуры и правила, которые нашли свое закрепление в соответствующих нормах права, обретают в процессе практики статус и значение общеобязательных норм.

В диссертации доктора юридических наук У. Аманалиева «Основные вопросы и проблемы теории налогового права Кыргызской Республики» указывается, в частности, что «источником налогового права являются нормативные правовые акты, состоящие из налоговых правовых норм, принятых государственными органами и органами местного самоуправления» [18, с. 99].

В соответствии со ст. 2 Закона КР «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» от 20 июля 2009 года №241 нормативным правовым актом является документ официального характера, который имеет

определенную законом форму и смысл, предназначение которого состоит в установлении, изменении либо отмене определенных норм права (правовых норм), которые принимаются (издаются) в рамках компетенции того или иного уполномоченного государственного органа (должностного лица), органа МСУ или посредством референдума [62].

В налоговом праве Кыргызской Республики все нормативные правовые акты в соответствии с общепринятым правилом размещены в определенной, логически оправданной последовательности, т.е. они носят упорядоченный характер, а кроме того, сами нормы налогового права, содержащиеся в разных нормативных правовых актах кыргызского законодательства, изложены в том числе посредством заочного выражения.

В той части данного раздела, где речь шла об источниках налогового права, указывалось, в частности, что различные нормативные правовые акты, предназначение которых состоит в регламентировании налоговых правоотношений, в совокупности образуют налоговое законодательство или, другими словами, источник налогового права.

Имея в виду важность для нормального функционирования государства и самого его существования налогов и, соответственно, регулирования, упорядочения налоговых правоотношений, целесообразно провести более подробный и глубокий анализ законодательства, регламентирующего функционирование налоговой сферы.

Главным юридическим документом, который лежит в том числе и в основе налогового законодательства, является, естественно, Конституция КР, которая согласно ст. 6 наделена высшей юридической силой и имеет прямое действие на всей территории страны, что означает, в частности, что она «подлежит исполнению независимо от наличия или отсутствия нормативных актов, определяющих конкретно ее».

Конституция КР, которая была принята в результате референдума, состоявшегося 11 апреля 2021 года, в части, касающейся регулирования налоговых правоотношений, имеет ряд особенностей по сравнению с

Конституцией КР, принятой в 1993 году. В первую очередь это касается нормы, содержащейся в ч. 2 ст. 81 действующей Конституции КР. В данной норме указывается, что законы, имеющие отношение к налогам и подлежащие подписанию Президентом КР, должны быть непременно подписаны и не подлежат пересмотру. Второй особенностью, на которую следует обратить внимание, является то, что местные кенешы согласно п. 3 ч. 3 ст. 112 Конституции КР правомочны вводить по своему усмотрению местные налоги и сборы и устанавливать по ним льготы.

Следует отметить, что несмотря на то, что введение в Конституцию КР вышеуказанных норм выиграло свою положительную роль, тем не менее из следует делать ложный, по нашему мнению, вывод, что этими дополнениями можно ограничиться, что их вполне достаточно. Так, к настоящему времени сама формулировку налогово-правовых норм, которые помещены в действующую Конституцию КР, можно, на наш взгляд, охарактеризовать как несистемную, т.е. лишенную необходимой системности, что в свою очередь неизбежно создает впечатление, что Конституция КР в части, касающейся налогообложения, характеризуется неустойчивостью. Как считает профессор А.М. Исраилова: «Неопределенное изложение норм налогового права в Конституции Кыргызской Республики не только не способствует взаимосвязи между субъектами налоговых правоотношений, а, наоборот, усложняет их» [61, с. 53].

По той причине, что Основной закон КР уже в силу своего определения наделен высшей юридической силой, все содержащиеся в нем нормы, призванные регулировать правоотношения в налоговой области, могут прямым образом регулировать правоотношения в данной сфере. В соответствии с Конституцией КР участниками налоговых правоотношений могут выступать граждане Кыргызстана, а также граждане других стран, различные организации, в том числе общественные, объединения и государственные органы, права и законные интересы которых, а также обязанности и ответственность также указаны в Основном законе..

Согласно ст. 33 Конституции КР каждый гражданин имеет доступ и право ознакомиться в соответствующих органах власти и МСУ, учреждениях или организациях с информацией о себе, из чего следует, в частности, что он в качестве налогоплательщика, как и иностранный гражданин в том же качестве, вправе требовать и получить в государственных налоговых органах и органах МСУ все сведения, касающиеся вносимых им налогов.

В соответствии со Основным законом КР права и свободы налогоплательщиков, являющихся участниками налоговых правоотношений, должны быть защищены в полной мере. Так, согласно ст. 39 Конституции КР каждое лицо вправе требовать возмещения ущерба, которое было причинено противозаконными действиями органов государственной власти и МСУ и их должностными лицами при исполнении ими служебных обязанностей. Что же касается налогоплательщиков, то закон предоставляет им право на возмещение убытков, которые были причинены им, и для этого они должны обратиться в вышестоящий орган налоговой службы либо в суд для обжалования.

В реальной жизни юридические нормы, содержащиеся в Конституции КР и направленные на регламентирование налоговых правоотношений, в значительной мере дополнены, уточнены и обоснованы нормативными правовыми актами и законами, включенными в другие юридические документы, в частности, в Налоговый кодекс КР, который занимает в общей совокупности налоговых законов особое место, будучи законом, образующим кодификационную систему и составляющим, помимо Конституции, юридическую основу для всех остальных налоговых законов, которые регламентируют налоговые правоотношения и правовое положение, статус участников налоговых правоотношений.

Кодекс, если перевести данное слово с латинского языка, где оно и возникло, означает буквально свод законов, и в реальной жизни в юридической сфере кодекс действительно представляет собой совокупность, сборник определенных законодательных актов, в которых представлены в

объединенном и систематизированном виде нормы права, регламентирующие дополняющие друг друга и однонаправленного характера общественные отношения [63, с. 263]. Исходя из данного определения кодекса, можно заключить, что Налоговый кодекс КР представляет собой совокупность, свод юридических норм, в которых законодателем определены, в частности, виды, основные составляющие налогов, порядок их взимания, и которые направлены на регулирование отношений, имеющих отношение к возникновению, трансформациям и прекращению налогового обязательства.

На сегодняшний день роль и место НК КР в общей системе налоговых законов трудно переоценить, поскольку в качестве предмета юридического регулирования выступают отношения, которые возникают и имеют место в процессе налогообложения. В настоящее время различные налоги, как мы подчеркивали ранее, являются главной формой государственного дохода, образующей основную часть государственного бюджета, казны.

С времени обретения Кыргызстаном суверенитета парламентом страны был дважды принят Налоговый кодекс КР. По мере обретения самостоятельного опыта в налоговой сфере и естественного изменения реальности возникала потребность и необходимость изменения данного юридического документа.

В первом Налоговом кодексе КР, который был введен в действие Законом КР от 26 июня 1996 года №24, в налоговые правоотношения законодателем были включены помимо прочего порядок применения Налогового кодекса, исчисления, сбора и взимания налогов, а также обжалования решений, принятых налоговой службой. В данном Кодексе были также отчетливо определены субъект и объект налогообложения, то, что принято называть налоговым обществом, налоговые база и период, а кроме того, порядок подсчета и сроки внесения налогов – словом, все то, что является основными составляющими налогов, взыскиваемых в Кыргызстане. Последние к тому же были разделены на два основных вида –

республиканские и местные налоги. Определяя все это, законодатель установил в Налоговом кодексе весь комплекс прав, обязанностей и ответственность участников налоговых правоотношений, а в дополнение к ним задачи и компетенцию налоговых органов, а также правоотношения в процедуре взыскания и распределения налогов, взимания финансовых и штрафных санкций.

В рассматриваемом нами Налоговом кодексе, а именно в ст. 3 было дано достаточно четкое юридическое определение понятия «налог», в котором были, в частности, обозначены субъекты участников налоговых правоотношений. Налогом согласно данному определению является обязательный платеж, вносимый в казну юридическими и физическими лицами с доходов, полученных от оборота, и включающий в себя сборы и таможенные платежи в пользу государственного бюджета.

В Налоговом кодексе КР для некоторых участников налоговых правоотношений были предусмотрены определенные льготы, которые должны были определяться в зависимости от видов взимаемых налогов в конкретный момент времени. К примеру, гражданам были предоставлены налоговые льготы, связанные с внесением земельного налога, величина которого определялась НК КР в зависимости от категории земли либо граждан. Так, в соответствии с п. 1 ст. 181 НК КР, были освобождены от внесения земельного налога за пользование приусадебными участками, участками садоводческих дачных товариществ следующие категории граждан: инвалиды и участники Гражданской и Великой Отечественной войн, военнослужащие, участвовавшие в соответствии с заключенными межгосударственными соглашениями в войне в Афганистане и в иных странах, участники ликвидации аварии Чернобыльской АЭС, а кроме того, инвалиды с детства, инвалиды I и II группы и лица и др. [64]. Такого рода привилегии были предусмотрены в виде льгот, которые предоставляются государством налогоплательщику в качестве одного из участников

налоговых правоотношений, и иными нормами, имеющими отношение к налоговым правоотношениям, регламентируемыми НК КР.

Неизбежные недочеты Налогового кодекса КР, обусловленные отсутствием необходимого законотворческого опыта, естественной сложностью перехода в совершенно новую для Кыргызстана хозяйственную, политическую и правовую систему и быстро меняющаяся реальность привели к тому, что частично устаревший Налоговой кодекс КР, к тому же изначально содержащий определенные изъяны, должен был быть подвергнут реформированию в сторону его обновления и усовершенствования. Именно с этой целью на основе Постановления Правительства КР от 29 мая 2001 года №255 законодателем на первых порах была разработана Концепция совершенствования налоговой политики в Кыргызской Республике [65], которая стала основополагающим документом в законотворческой деятельности, направленной на совершенствование налоговой системы и законодательства Кыргызстана. В соответствии с данной Концепцией Распоряжением Президента КР от 13 января 2004 года №3 была сформирована специальная комиссия, на которую была возложена работа, направленная на подготовку проекта новой редакции Налогового кодекса КР. Законодателем предварительно была определена основная цель реформирования НК КР, которая состояла в упрощении процедуры налогообложения, установлении минимальных налоговых ставок, устранении части существующих налоговых льгот и необоснованных налоговых освобождений, формирование равных условий налогообложения для отечественных и иностранных юридических и физических лиц [66].

Новый Налоговый кодекс КР был полностью подготовлен через четыре года и принят Жогорку Кенешем КР 2 октября 2008 года, а через три месяца введен в действие с 1 января 2009 года законом КР от 17 октября 2008 года №231.

В отличие от предшествующего Налогового кодекса КР новая его редакция Кодекса состоит из общей и особенной частей, включающих в себя

15 разделов. Важным отличием нового Кодекса является также то, что по органам, которые должны устанавливать и уточнять государственные налоги, законодателем были введены в Кодекс два основных вида налогов: общегосударственный и местный, а кроме того, целый ряд принятых прежде актов, присутствовавших в старом Кодексе, и некоторые виды налогов и сборов были отменены, а оставшиеся акты и виды налогов и сборов были систематизированы и сведены в единую систему.

Параллельно с разработкой нового Налогового кодекса КР в нашей стране шла реформа налоговой системы в целом, одним из результатов которой стало введение нового вида налога – за пользование недрами, и на сегодняшний день в разделе XI НК КР указывается порядок налогообложения по нововведенному виду налога и правового регулирования. Прежде, т.е. до введения нового НК КР, указанный порядок регламентировался Законом КР «О недрах» от 24 июня 1997 года №42, которым предписывалось тем, кто пользовался недрами, делать отчисления в государственный бюджет, и эти отчисления в соответствии с законом в дальнейшем шли на финансирование геологической отрасли и геологоразведочных работ, а также на воспроизводство и развитие минерально-сырьевой базы страны.

Если оценивать платежи, полагающиеся за пользование недрами, исходя из их юридической природы, то их следует отнести к платежам, которые недропользователь должен предоставить государству по причине предоставления ему государством в пользование определенного участка недр. К отличительным, особым признакам данного вида платежей относится целевой характер пользования предоставленного участка, объекта и классификация величины платежей в зависимости от свойств участка, объекта.

Налоги за пользование недрами, согласно ст. 299 НК КР 2008 года, могут по определенным признакам дифференцироваться на два вида, а именно на бонус и роялти.

Понятие «бонус» происходит от латинского слова «bonus», означающего «хороший, приятный». Данное слово перешло и в английский язык, где оно имеет помимо прочих значение «разнообразный» [с. 63, 67]. В обыденной жизни это слово имеет значение «вознаграждение», «скидка цены», «дивиденд» и др. Когда речь о пользовании недр, под «бонусом» принято понимать разовую плату, вносимую недропользователем за право воспользоваться участком земли с целью поиска, разведки и разработки месторождений полезных ископаемых.

Юридическим либо физическим лицом, налогоплательщиком, вносящим бонус, может быть отечественная либо иностранная организация, которая осуществляет деятельность на территории Кыргызской Республики, используя для этого постоянное учреждение, или индивидуальный предприниматель, располагающий лицензией, предоставляющей ему право пользования недрами КР.

В новом НК КР имеющие место правоотношения стали дифференцироваться в зависимости от их участников, причем ими могут быть как отечественные, так и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Кыргызстана через постоянные учреждения, и индивидуальные предприниматели. При этом налоговые правоотношения с новыми их участниками, которые возникли в результате нововведений в НК КР, должны регламентироваться юридическими нормами в особом, предусмотренном законодательством порядке. Так, к примеру, налогоплательщика бонуса закон обязывает представлять требуемый законом расчет в надлежащий налоговый орган и внести бонусный налог по месту регистрации не позднее 30 дней, исчисляемых со дня, когда налогоплательщиком была получена лицензия на геологическое изыскание и разработку месторождений полезных ископаемых [26, с. 135]. В тех случаях, когда с помощью дополнительной разведки либо в процессе разработки месторождения было установлено, что объем запасов полезных ископаемых превышает первоначально определенный либо расчетный объем, налоговое

обязательство по бонусу должно быть пересмотрено, или, другими словами, оно подлежит перерасчету [26, с. 302].

Следует указать на то, что в условиях формирующейся в нашей стране рыночной экономики НК КР, будучи кодифицированным и системообразующим законом, является той юридической основой, на которой выстраиваются и регулируются отношения, имеющее место в налоговой сфере.

В п. 1 ст. 1 НК КР указывается, какие именно отношения регулируются данным Кодексом, а в п. 2 той же статьи содержится важное уточнение, что «отношения, регулируемые настоящим Кодексом, являются налоговыми правоотношениями», а в ст. 17 НК КР содержится перечень субъектов-участников налоговых правоотношений, в число которых входит несколько групп участников, которые были рассмотрены нами в предшествующих разделах данного исследования.

Помимо НК КР кыргызским законодательством предусмотрен ряд правовых актов, также регламентирующих налоговые правоотношения, в частности, Закон КР «О нормативных правовых актах» от 20 июля 2009 года №241, Законы КР «О государственном бюджете Кыргызской Республики», «О государственной налоговой службе Кыргызской Республики» и др.

Отечественное законодательство, регулирующее налоговые правоотношения, должно, по нашему мнению, отвечать следующим общим требованиям:

- оно не должно противоречить, находиться в соответствии с Основным законом КР, в ст. 6 которого указывается, что Конституция КР имеет высшую юридическую силу;

- в нем должны присутствовать нормы, регламентирующие налоговые правоотношения;

- оно должно быть сориентировано на регулирование в первую очередь тех отношений, которые указаны в п. 2 ст. 1 и ст. 2 НК КР;

– оно должно быть приспособлено к принятию в особом порядке решений, принимаемых законодательным органом КР.

Таким образом, все вышесказанное о налоговом законодательстве Кыргызстана позволяет заключить, что оно представляет собой определенную систему законов, предназначение которых состоит в юридическом обеспечении сбора налогов, действующих непосредственным образом в данной сфере общественных отношений и исключающих издание актов, которые могут противорить нормам законодательства. Следует, однако, учитывать, что, по верному, как представляется, замечанию С.Г.Пепеляева, «налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами» [67, с. 257].

Налоговое законодательство Кыргызской Республики, как это следует из материала данного раздела исследования, в настоящее время включает в себя:

- законодательство о налогах, трактуемого в узком смысле и включающего в себя Конституцию КР и НК КР;
- нормативные акты представительных органов МСУ, касающиеся налоговой сферы;
- нормативные правовые акты о налогах, исполнительной власти КР, исполнительных органов МСУ.

Однако в него, по нашему мнению, целесообразно и необходимо включать помимо подзаконных актов, направленных на регулирование упоминавшихся выше порядка и правил, все акты, регламентирующие отношения, которые указаны в ст.ст. 1, 2 НК КР. Здесь примером для нас может служить российский опыт, имея в виду который, А.В. Брызгалин указывает на то, что российское налоговое законодательство представляет собой совокупность различных уровней нормативных актов, тесно связанных между собой, принимаемых представительными органами власти и содержащих нормы налогового права [67, с. 335]. Однако если данная совокупность законов и образует нечто, имеющее признаки системы, то все

законы, входящие в такую систему, как считает С. Миронова, можно охарактеризовать как «запутанные и полные противоречий» [67, с. 36]. В российских налоговых правоотношениях, как и в нашей стране, можно найти множество случаев, когда подзаконные акты не соответствуют, противоречат законодательству.

Н.Т. Шерипов на основе ст. 4 Закона КР «О нормативных правовых актах» ранжирует отечественные законы в зависимости от юридической силы и значимости нормативных правовых актов в следующей последовательности: Конституция КР, кодексы, законы и подзаконные акты [68, с. 20].

Что касается налогового законодательства, то его можно условно охарактеризовать как совокупный нормативный акт, который обладает высшей юридической силой, был принят в особом порядке представительным органом государственной власти и предназначение которого состоит в регулировании общественных отношений в налоговой сфере.

Если сравнивать налоговое законодательство с иными нормативными правовыми актами, имеющими отношение к сфере налогообложения, с точки зрения обеспечения сбора налогов, то оно обладает рядом преимуществ, а именно:

- имеет в соответствии с Конституцией КР более высокую юридическую силу;
- непосредственным образом регламентирует налоговые отношения;
- составлено из налогово-правовых норм;
- действует напрямую;
- располагает большей материальной и финансовой базой и, соответственно, возможностями для выполнения стоящих перед ним задач;
- ввиду большой важности налогов для существования и нормального функционирования государства и для того, чтобы предотвратить хищение в

данной сфере, к нему предъявляются более строгие требования, которые закреплены в ст. 32 НК КР;

– по тем же причинам, которые указаны в предшествующем пункте, располагает более действенным механизмом исполнения.

Рассматривая налоговое право через призму теории общего права, а также исследований, проведенных в иных отраслях права, необходимо, на наш взгляд, выделить следующие его особенности, признаки:

– оно представляет собой совокупный нормативно-правовой акт, принимать который компетентен только представительный орган государственной власти.

– среди прочих нормативных правовых актов, действующих в данной сфере, имеет высшую юридическую силу;

– издается в связи с важнейшими вопросами общественной и государственной жизни, к которым, безусловно, относятся вопросы налогообложения;

– принимается, подвергается изменениям и дополняется в особом порядке.

– должно, как и все остальные законодательства, находиться в строгом соответствии с правовыми критериями;

– должно безусловно соответствовать положениям и требованиям, содержащимся в ст. 32 НК КР.

– включает в себе четко определенные и строго закрепленные составляющие налогообложения.

Особое, отдельное место в общей системе нормативных актов, регламентирующих налоговые отношения в Кыргызстане, занимает такая разновидность акта, как Указ Президента КР. В данной связи следует указать на то, что отнесение актов Президента КР к нормативным правовым актам органов исполнительной власти, как это фактически делается, носит условный характер, поскольку Президент КР, являясь главой государства, не

входит ни в одну из основных ветвей власти, не говоря уже о том, что его полномочия носят ограниченный характер.

Президент КР в соответствии со ст. 65 Основного закона КР реализует предоставленные ему полномочия путем принятия указов и распоряжений, которые обладают тем важным свойством, что обязательны к исполнению на всей территории страны, при этом существует две разновидности указов Президента КР – нормативные и ненормативные указы, первые из которых издаются на основе его конституционных полномочий с целью устранить имеющиеся в законодательстве КР изъянов, пробелов, а вторые представляют собой акты применения Президентом того или иного закона. Указы носят ограниченный характер и издаются в пределах президентских полномочий. Однако в тех случаях, когда возникают вопросы, которые требуют оперативного решения и регулирования, Президент КР вправе издавать нормативные указы, которые находятся в компетенции парламента по специальным вопросам, и эти указы действуют до того момента, пока не будет принят соответствующий полноценный закон.

К настоящему времени в юридической литературе можно найти различные, нередко противоречащие друг другу мнения относительно юридической природы ежегодного обращения Президента, которое имеет непосредственное отношение в том числе и к налоговому праву. При этом одни специалисты относят обращение к нормативным актам, а другие, напротив, не считают его таковым. Так, Е.В. Колесников придерживается мнения, что «обращение не является нормативным актом, обязательным для граждан и должностных лиц, так как не содержит правовых норм. Тем не менее, бесспорно, он характеризуется официальным документом и важным политико-социальным слушанием» [69, с. 117].

На данный момент роль указов Президента КР в интересующей нас сфере нельзя назвать существенной, что обусловлено в первую очередь действием в системе государственной власти основополагающего принципа разделения властей в демократическом государстве, а также тем, что

применяемые законы, имеющие отношение к налогам, понимаются в узком смысле слова. Разработка и принятие НК КР говорит о том, что действия Президента КР в издании указов, имеющих отношение к налогообложению и сбора налогов, носит ограниченный характер.

Подзаконными актами, помимо указов Президента КР, принято считать постановления Кабинета министров КР, несмотря на то, что не все эти постановления имеют нормативное значение и не относятся к источникам налогового права. Полномочия данного органа власти в области формирования и воплощения в жизнь налоговой политики утверждаются рядом законов разных уровней. В первую очередь это Конституция КР, согласно ч. 1 ст. 90 которой Кабинет министров КР на основе и во исполнение Конституции и законов КР правомочен издавать постановления и распоряжения, касающиеся налоговой сферы. Во вторую очередь это ст. 10 Конституционного закона КР «О Правительстве КР» от 18 июня 2012 года №85, которой законодатель закрепил за Правительством КР полномочия, связанные с разработкой и осуществлением налоговой политики. И, наконец, это постановления, издаваемые в соответствии с ч. 2 ст. 212 НК КР Правительством КР.

На практике работа Кабинета министров КР в сфере налогообложения ведется в двух главных направлениях, первое из которых связано с координацией Кабинетом деятельности министерств и ведомств, направленной на подготовку законопроектов. Такая координация осуществляется с помощью комиссии, действующей при Кабинете и специализирующейся именно на законодательной деятельности. Второе же направление связано с тем, что Кабинет министров КР правомочен сам издавать различного рода постановления и распоряжения, в том числе касающиеся сферы налогообложения. Решения в данной сфере принимаются, как правило, в виде постановлений, что лишним раз обращает внимание на их нормативный характер.

Постановления Кабинета министров КР можно условно разделить на общие и частные, первые из которых имеют отношение к основным, наиболее важным вопросам в сфере налогообложения, а вторые – направлены на регулирование и решение конкретных ситуаций.

В силу того, что налоговые вопросы требуют специальных знаний и навыков, подготовка всех распоряжений и постановлений, издаваемых Кабинетом министров КР и имеющих отношение к исполнению налогового законодательства, возложена главным образом на налоговые органы.

Руководствуясь ст. 282 НК КР, а также ст.ст. 10-17 Конституционного закона КР «О Правительстве Кыргызской Республики», Правительство КР приняло Постановление от 22 октября 2014 года №608 «О внесении изменений и дополнений в Положение “О порядке применения и учета бланков строгой отчетности счетов-фактур по налогу на добавленную стоимость”» от 20 апреля 2011 года №177, главная цель которого состояла в ускоренном внедрении в налоговую деятельность нового программного продукта, предназначенного для введения в действие модернизированной автоматизированной системы учета бланков строгой отчетности счетов-фактур НДС в органах налоговой службы.

Деятельность Кабинета министров КР, имеющая отношение к реализации налоговой политики государства, носит обоснованный характер ввиду чрезвычайной важности налогов для нормального функционирования государства и жизни общества, а кроме того, в связи с тем, что законодатель, разрабатывая налоговых законопроектов, учитывает специфику и важность налогов, а также необходимость принятия конкретных, точных норм, регламентирующих налоговые правоотношения.

К подзаконным актам, помимо уже указанных в данном разделе диссертационного исследования, также принято относить ведомственные правовые акты. В данной связи следует указать на то, что только за последние 5 лет было сформировано и упразднено более двадцати различных органов республиканского уровня, функции которых постоянно

перераспределялись между органами. Изменения связаны не только переменной функций, но определенную трансформацию испытывают и сами налоговые органы. На сегодняшний день налоговые отношения составляют область, в которой деятельно присутствует не только Кабинет министров КР, но и Государственная налоговая служба, Государственное казначейство, Национальный банк КР и др.

Подводя итоги к данному разделу исследования, приведем следующие основные выводы:

1. Анализ законодательных актов, регламентирующих налоговые правоотношения, позволяет заключить, что высшей юридической силой в данной сфере обладают соответствующие нормы Конституции КР. Но при этом налоговые правоотношения, регулируемые Основным законом КР, не отражены непосредственно в нормативных правовых актах, регламентирующих налоговое законодательство КР, в пользу чего свидетельствуют, в частности, нормы, содержащиеся в Конституции КР и в силу своей специфики и статуса оказывающие прямое воздействие на то, каким образом применяются эти нормы во всех законах КР. Так, согласно п. 3 ст. 13 Основного закона КР на территории страны установлена и действует единая налоговая система. В соответствии с законом право устанавливать налоги закреплено за Жогорку Кенешем КР.

2. Налоговый кодекс КР (далее – Кодекс) в сфере налогообложения обладает рядом преимуществ перед другими законами, регулирующими налоговые правоотношения. Во-первых, Кодекс имеет по отношению к этим законам более высокой юридической силой, за исключением норм Конституции КР. Во-вторых, Кодекс относится к актам прямого действия. В-третьих, Кодексом регламентируется практически весь спектр налоговых отношений. И, наконец, в-четвертых, именно в Кодексе установлены права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений.

3. Проведенный в диссертационном исследовании анализ нормативных актов, издаваемых компетентными органами исполнительной

власти и причисляемых к нормативным правовым актам, регламентирующим налоговые правоотношения, позволяет заключить, что сравнительно большое количество таких актов в Кыргызстане объясняется главным образом определенным недостатком нормативных актов, издаваемых непосредственно законодателем, специализирующимся на налоговых законах. Не говоря уже о том, что часто издание законодателем законов сопровождается ссылками на иные нормативные акты.

3.2. Способы совершенствования правового регулирования по обеспечению законности в налоговых правоотношениях

В сегодняшнем Кыргызстане, где уже созданы основные условия и механизмы рыночной экономики, заметно увеличилось количество законов и законопроектов в области налогообложения, которые, какое бы количество их не было, должны быть, как справедливо указывает В. Пансков, должны быть справедливыми, открытыми и понятными [70, с. 1]. Но такое требование к ним может быть соблюдено только при условии, что эти законы будут характеризоваться высоким качеством уже на стадии их подготовки, не говоря уже о стадии их принятия.

Среди прочих мнений следует выделить мнение С.В. Полениной, которая подчеркивает особую важность в современной реальности социальной характеристики качества права [71, с. 35], которая связана с текущим уровнем и качеством отражения различных процессов, происходящих в обществе, и качеством проектирования и прогнозирования этих процессов в обозримом будущем. В данной связи особую принципиальную важность приобретает вопрос, связанный с выяснением причин того, почему действующее законодательство характеризуется недостаточно высоким качеством. По нашему мнению, наиболее полный перечень причин, вызывающих низкий уровень качества законодательства,

как и характеристика его некачественности, содержится в работе В.В. Талянина [72, с. 19–197].

Принятие законов, характеризующихся недостаточно высоким, требуемым качеством, как утверждает В.С. Нерсисян, приводит к такому последствию, как несоответствие закона законному праву [73, с. 8].

Все вышесказанное говорит в пользу того, что совершенно необходимо в законотворчестве уделять больше внимания вопросам, связанным с качеством подготовки и самого качества законопроектов. Очевидно, что такое законотворчество должно основываться на определенных принципах, которые имеют отношение ко всем отраслям права. Такими основополагающими принципами являются законность, научность, демократичность и исполнительность.

Ввиду важности налогов в жизни и государства, а также определенной сложностью сбора налогов и универсальным характером денег, нормы, регламентирующие налоговые отношения, представлены не только в специальном налоговом законодательстве, но также в финансовом законодательстве и особенно в бюджетном. Следует также иметь в виду, что отношения в сфере налогообложения регламентируются не только национальным законодательством, но и международными правовыми договорами.

В связи с процессом законотворчества в Кыргызской Республике уместным будет привести достаточно показательный факт, что, как свидетельствует статистика, на 10 законов, которые были приняты Парламентом КР, приходится в среднем от 100 до 140 подзаконных актов Правительства КР.

На сегодняшний день кодифицированные акты занимают особое и одно из главных мест в законодательной системе Кыргызстана, служа отчасти основой его законодательства, поскольку на основе именно кодифицированных актов создаются законы и подзаконные акты.

НК КР, являющийся, как мы неоднократно подчеркивали в нашем исследовании, главным юридическим документом, регламентирующим отношения в области налогообложения, на данный момент наиболее востребован из прочих актов, имеющих отношение к рассматриваемой нами сфере, и его принятие было одним из наиболее важных фактов и этапов в реформировании налоговой системы страны и формировании налогового законодательства КР.

Следует отметить ряд проблем, которые связаны с применением НК КР и иных законов, регламентирующих налоговые отношения.

НК КР, будучи кодификационным законом, как мы уже подчеркивали ранее, регулирует практически все правоотношения, возникающие в налоговой сфере.

Законодатель, закрепив в ст.ст. 1, 2, 14 НК КР положение, в соответствии с которым иные нормативные правовые акты, принятые в сфере налогообложения, должны не противоречить НК КР, тем самым подчеркнул иерархическое преимущество, главенство НК КР над прочими нормативными правовыми актами, действующими в данной сфере, независимо от того, когда они были приняты.

В ч. 3 ст. 2 НК КР законодателем был определен круг общественных отношений, подпадающих под действие данного Кодекса.

В современных условиях, когда политическое руководство страны с момента обретения Кыргызстаном суверенитета провозгласило о своем стремлении построить демократическое государство, важное место в системе налоговых отношений стало принадлежать органам МСУ.

Пунктом 3 ст. 112 Конституции КР за местными кенешами был закреплен целый комплекс прав, среди которых такие важные, как право утверждать местные бюджеты и контролировать их исполнение, а кроме того, вводить местные налоги и сборы и устанавливать по ним льготы. Что касается НК КР, то ч. 5 ст. 5 данного юридического документа указывается, что «местные налоги вводятся в действие нормативными правовыми актами

местных кенешей в пределах полномочий, предоставленных им Налоговым кодексом Кыргызской Республики».

Следует отметить, что в Кыргызстане правовые акты органов МСУ, касающиеся местных налогов, с одной стороны, выстраиваются на конституционном принципе обязательности исполнения норм Основного закона КР, направленных на обеспечение гарантии равной уплаты налогов всеми субъектами МСУ, а с другой – определенным образом способствуют воплощению в жизнь характерной для для этих актов ограниченности сфер деятельности. Обладая правом издавать акты, касающиеся местных налогов, представительные органы МСУ тем не менее в соответствии с ч. 6 ст. 5 НК КР не имеют права назначать не предусмотренные законодательством дополнительные налоги и сборы. Они вправе самостоятельно вводить местные налоги и устанавливать по ним льготы, те, что предусмотрены в ст. 112 Конституции КР. Ранее мы уже приводили пример реализации данного права органами МСУ в связи с постановлением Жаңы-Арыкского айыл окмоту об утверждении зонального коэффициента Кз. Мы не будем приводить данный пример дважды. Однако укажем в связи с данным примером на то, что нормативные акты МСУ, имеющие отношение к местным налогам не должны входить в противоречие с Основным законом КР, НК КР и с другими законами, регламентирующими налоговые правоотношения, и что принятие таких актов является компетенцией исключительно представительных органов МСУ.

Одной из особенностей и одновременно недостатком нормативных правовых актов, издаваемых органами МСУ, является, как мы уже упоминали ранее, их неполнота, что отчасти объясняется отсутствием в настоящее время четкого понятийного аппарата. Так, отсутствие в законодательстве строгого определения понятия «полномочия» способствует ограничению, сужению правовой направленности развития МСУ, а не в полной мере представленные, «расписанные» в законодательстве полномочия органов МСУ способствуют тому, что возникают определенные

сложности в определении необходимых для МСУ материальных и финансовых ресурсов.

22 апреля 2016 года был подписан Закон КР «О внесении изменений в Закон Кыргызской Республики “О местном самоуправлении”», который, по замыслу законодателей, должен был устранить ранее существовавшие разногласия между нормами п. 12 ч. 6 ст. 20 Закона КР «О местном самоуправлении» и НК КР. Так, согласно п. 12 ч. 6 ст. 20 Закона КР «О местном самоуправлении» государственными полномочиями, которые могут быть делегированы органам МСУ в части, касающейся налогообложения, являются исключительно сбор налогов, пошлин и страховых взносов [74], а согласно ст. 52 НК КР органы МСУ и их должностные лица в пределах выполнения ими полномочий, переданных им государством, имеют право проводить сбор налогов, а именно таких их разновидностей, как налог на имущество, земельный налог и др.; осуществлять налоговый контроль согласно п.п. 4, 5 ч. 2 ст. 93 НК КР; требовать, чтобы были устранены нарушения налогового законодательства, если таковые имеют место, и контролировать исполнение этих требований и ряд других прав.

Помимо прав, указанных в ст. 52 НК КР, органы МСУ в соответствии с проводить рейдовый налоговый контроль за соблюдением требований налогового законодательства, установленных в п.п. 1–3 ч. 1 ст. 108 НК КР. Следует также упомянуть права органов МСУ, которые возникают в случае, если их наделяют дополнительными государственными полномочиями и состоят в том, что они вправе представлять при проведении налогового контроля от налогоплательщика документы, свидетельствующие об уплате налога по предусмотренным законом видам налогов, а кроме того, принимать в населенных пунктах, в которых отсутствуют банковские представительства, учреждения, принимать от налогоплательщиков наличные денежные средства, внесенные в качестве налога, в порядке, определенном Правительством КР.

Следует также сказать о том, что правовое регулирование в сфере налоговых правоотношений органам МСУ согласно Положению «О порядке реализации органами местного самоуправления делегированных государственных полномочий в сфере налоговых правоотношений», которое было утверждено Постановлением Правительства КР от 11 апреля 2016 года №202 были делегированы государственные полномочия в области налоговых правоотношений по налогу на имущество, земельному налогу и налогу на основе добровольного и обязательного патента [75]. Несколько позже, а именно 29 декабря 2017 года первым вице-премьер-министром с учетом вышеназванных документов было проведено рабочее совещание, на котором был рассмотрен вопрос, касающийся делегирования мэрией г. Бишкек государственных полномочий, регламентирующих правоотношения в налоговой сфере. Вице-премьер-министр, упомянув о том, что Постановлением Правительства КР уже утвержден порядок делегирования государственных полномочий органам МСУ в области налоговых правоотношений, обратил внимание присутствующих на то, что органами ГНС были заключены договоры с 66 органами МСУ, включая договоры с мэриями таких городов, как Джалал-Абад, Исфана, Талас и Кочкор-Ата [76]. Он сообщил о том, что в пределах деятельности созданной межведомственной рабочей группы, направленной на поиск дополнительных ресурсов пополнения бюджета, мэрия г. Бишкек планирует воплотить в жизнь полномочия, делегированные ей в области налоговых правоотношений. «По оценочным данным, – сказал он, – в течение 2017–2018 годов дополнительные налоговые поступления от передачи органам местного самоуправления составят от 500 млн сомов до 2,0 млрд сомов» [77].

В завершении своей речи он обязал соответствующих лиц ускорить подписание соглашения, предусматривающее передачу части государственных полномочий ГНС и мэрии г. Бишкек, что, как предполагалось, должно было привести к увеличению доходной части бюджета, а кроме того, Министерству финансов КР сообщая с ГНС и

Государственным агентством по делам местного самоуправления и межэтнических отношений было поручено решить вопрос о предоставлении органам МСУ денежных средств, требуемые для осуществления переданных государственных полномочий в области налоговых правоотношений [77].

В соответствии с законом исполнительные органы МСУ в случаях передачи им определенных государственных полномочий, затрагивающие налоговые правоотношения, обретают право реализовывать следующие полномочия:

- обеспечивать внесение налогоплательщиками местных налогов, а также налогов на основе добровольного и обязательного патента в порядке, определенном Кабинетом министров КР, и в случаях, указанных в п.п. 8, 11 Положения «О порядке осуществления органами местного самоуправления делегированных государственных полномочий в сфере налоговых правоотношений»;

- вести учет лиц, вносящих налог, и составлять отчетность об уплате местных налогов и налогов на основе патента, предоставлять квитанцию формы №4;

- вносить запись в добровольный либо обязательный патент, свидетельствующий об уплате налога на последующий срок действия патента;

- осуществлять рейдовый налоговый контроль;

- сообща с органами ГНС устанавливать налоговый пост и ряд других полномочий.

Имеющийся в распоряжении опыт, полученный за годы суверенитета, и повседневная практика говорит в пользу того, что правовое обеспечение в сфере налогообложения находится в Кыргызстане не на должном уровне и защита прав и интересов лиц, вовлеченных в налоговые правоотношения, осуществляется очень слабо, что обусловлено целым комплексом причин, и в первую очередь кардинальной сменой хозяйственной, политической и правовой системы, отсутствием необходимого опыта, квалифицированного

состава юристов и специалистов соответствующего профиля, а также опыта взаимодействия между субъектами налоговых правоотношений, не говоря уже о специфике правового сознания и правовой культуры населения, как и культуры вообще. Субъекты, составляющие первую группу, категорию лиц, участвующих в налоговых взаимоотношениях, т.е. налогоплательщики, отстаивая свои интересы, довольно часто ищут разные лазейки, чтобы уйти от уплаты налогов, а налоговые органы, составляющие другую группу, категорию, к сожалению, не всегда действуют в соответствии правовыми нормами в интересах общества и государства, что обусловлено главным образом субъективным фактором.

В соответствии с основополагающими принципами Конституции КР подлежат защите прежде всего права и свободы граждан. Практика показывает, что достаточно большое количество решений, которые были приняты налоговыми органами в процессе их деятельности, не обеспечили требуемого уровня и качества защиты прав и интересов налогоплательщиков. Необеспеченность, а вернее, недостаточная обеспеченность законности обусловлена в первую очередь некоторым несоответствием нормативных правовых актов, регламентирующих отношения в налоговой сфере, нормам Основного закона КР, в пользу чего свидетельствуют, в частности, некоторые решения, принятые Конституционной палатой Верховного суда КР, к которым будет справедливо отнести решение, которое было вынесено после обращения в Конституционную палату Верховного суда КР К.Т. Шатманова, который, представляя по доверенности интересы общества с ограниченной ответственностью «Интерлизинг» (далее – общество «Интерлизинг»), обратился в указанный орган с ходатайством провести проверку конституционности ч.ч. 2, 7 ст. 149 НК КР, которое было подано в Конституционную палату Верховного суда КР 25 июля 2016 года. В ходатайстве содержался также пункт о признании в интересах общества «Интерлизинг» ч. 3 ст. 4, п. 2 ст. 221 Гражданского процессуального кодекса

КР и ч. 7 ст. 149 НК КР противоречащими ч. 2 ст. 16, п. 8 ч. 5 ст. 20 и ч.ч. 1–2 ст. 40 Конституции КР.

Указанное общество «Интерлизинг», как это следует из материалов дела, обратилось в суд с заявлением о признании недействительной заявки о начислении налогов за №9666, которая была подана управлением ГНС по Октябрьскому району г. Бишкек от 26 марта 2012 года. Рассмотрев поданное заявление, Межрайонный суд г. Бишкек решением от 6 марта 2015 года удовлетворил его и признал указанную заявку о начислении налогов недействительной. Однако данное решение в следующем году определением Судебной коллегии по административным и экономическим делам Бишкекского городского суда от 18 января 2016 года было отменено, а производство по данному делу прекращено. Четырьмя месяцами позже постановлением Верховного суда КР от 19 мая 2016 года последнее определение Судебной коллегии было оставлено в силе.

На основании предписания ГНС при Правительстве КР от 7 марта 2012 года и письма Государственной службы по борьбе с экономическими преступлениями при Правительстве КР от 22 февраля 2012 года была проведена выездная перепроверка общества «Интерлизинг» на предмет соблюдения данным обществом налогового законодательства КР, и по результатам перепроверки был составлен акт. Управлением ГНС по Октябрьскому району г. Бишкек от 26 марта 2012 года №9666 было подано уведомление о доначислении налогов. 19 апреля 2012 года общество «Интерлизинг» обратилось с жалобой в ГНС при Правительстве КР, которая после 7 месяцев, исчислявшихся с момента обращения общества, была возвращена без рассмотрения с объяснением, что не были представлены дополнительные документы, необходимые для рассмотрения жалобы. Такая мера дала основание заявителю утверждать, что уполномоченный налоговый орган «недобросовестно» продлил срок рассмотрения жалобы на 30 календарных дней и, не рассмотрев ее, вернул, что не позволило налогоплательщику реализовать свое конституционное право на судебную

защиту. Заявитель также указал на то, что судебным актом кассационной инстанции от 18 января 2016 года и нормами НК КР не предусмотрена возможность обращения налогоплательщика с частным обжалованием решений органа налоговой службы прямо в суд, и по этой причине, объявил заявитель, он считает, что предметом судебной проверки может быть решение лишь вышестоящего органа, который рассматривал жалобу.

После рассмотрения дела суды кассационной и надзорной инстанций сделали заявление в своих актах, что обжалуемая заявка органа налоговой службы не была подвергнута рассмотрению уполномоченным налоговым органом по существу, из чего следует, что был нарушен досудебный порядок рассмотрения спора налогоплательщиком, и по этой причине утратилась возможность обратиться в суд. Уполномоченный налоговый орган, как полагал заявитель, применил ч. 7 ст. 149 НК КР, что вошло в противоречие с ч. 1 ст. 40 Основного закона КР, позже возвратил жалобу, не рассмотрев ее и, естественно, не представив решение по результатам рассмотрения, что сделало невозможным обжалование акта налогового органа в судебном порядке.

В дальнейшем определением коллегии судей Конституционной палаты Верховного суда КР от 25 июня 2016 года ходатайство заявителя было принято к производству, но только в части проверки соответствия ч. 7 ст. 149 НК КР, ч. 2 ст. 16, п. 8 ч. 5 ст. 20 и ч.ч. 1, 2 ст. 40 Конституции КР.

К.Т. Шатманов, прибегнув к праву, предусмотренному ч. 4 ст. 32 Конституционного закона КР «О Конституционной палате Верховного суда Кыргызской Республики», стал ходатайствовать об увеличении объема своих требований и настаивать на проверке взаимосвязи с прежде обжалуемой нормой на соответствие ч. 2 ст. 149 НК КР ч. 1 ст. 40 Конституции КР.

В процессе разбирательства К.Т. Шатманов высказал мысль, что ч. 2 ст. 149 НК КР осложняет на деле положение налогоплательщика и затрудняет реализацию права гражданина на судебную защиту, определенного ч. 1 ст. 40 Конституции КР. На судебном заседании, состоявшемся 8 февраля 2017 года

К.Т. Шатманов дополнил свое ходатайство просьбой проверить соответствие ч. 7 ст. 149 НК КР ч. 1 ст. 1 Конституции КР. К.Т. Шатманов заявил, что эта норма, предусматривая особый порядок разрешения споров, касающихся уплаты налогов, находится в противоречии с определенными принципами правового государства, так как затрудняет реализацию субъектами налоговых правоотношений их права на судебную защиту. К.Т. Шатманов обратил внимание суда на то, что обжалуемое им положение закона оговаривает возможность опротестования в судебном порядке исключительно решения вышестоящего уполномоченного налогового органа, который рассмотрел заявление налогоплательщика, но исключает возможность рассмотрения вопроса о законности и обоснованности первого решения, принятого налоговой службой [78]. Из данного замечания следует, что п. 7 ст. 149 НК КР не позволяет в судебном порядке опротестовать первое решение, принятое органом налоговой службы, и чего в свою очередь следует, что требование в соответствии с которым, для того, чтобы обратиться в суд, необходимо иметь решение уполномоченного налогового органа, входит в противоречие с характером и принципами рассмотрения спора в досудебном порядке.

После изучения материала вышепредставленного дела и рассмотрения аргументов сторон и показания лиц, вовлеченных в процесс, Конституционная палата Верховного суда КР, совершила следующие действия и заключения.

1. Согласно ч. 4 ст. 19 Конституционного закона КР «О Конституционной палате Верховного суда Кыргызской Республики» вывела акты по предмету, имеющему отношение исключительно к той части нормативного правового акта, соответствие конституционным требованиям которой при обращении берется под сомнение.

Если иметь в виду дело, материалы которого представлены выше, то предметом рассмотрения Конституционной палаты Верховного суда КР по

нему были нормативные положения ч.ч. 2–7 ст. 149 НК КР, содержанием которой является порядок рассмотрения жалобы налогоплательщика.

2. В тех случаях, когда в процессе рассмотрения судом жалобы последняя была дополнена налогоплательщиком по связанным между собой налогам и платежам, исчисление срока рассмотрения по первоначальной и дополнительной жалобам начинается со следующего дня, когда в суд поступила дополнительная жалоба.

Законом предусмотрено, что срок рассмотрения жалобы может быть приостановлен, если запросы будут направлены в компетентные органы других стран, в соответствующие органы для того, чтобы получить необходимые пояснения порядка применения положений, касающихся налоговых вопросов, назначения встречных проверок, перепроверок согласно международным договорам.

Если налогоплательщика не устраивает решение, принятое уполномоченным налоговым органом по его жалобе, он имеет право опротестовать данное решение в судебном порядке.

В соответствии с ч. 1 ст. 40 Конституцией КР каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод, которые предусмотрены Конституцией КР, а также законами, международными договорами, участницей которых является КР, общепризнанными принципами и нормами международного права.

Согласно п. 8 ч. 5 ст. 20 Основного закона КР конституционное право на судебную защиту никем и ничем не должно быть ограничено. В соответствии же с ч. 2 ст. 40 Конституции КР каждому гарантируется данное право, как и защита остальных прав и свобод всеми способами, которые не запрещены законом.

Следует уточнить, что право на судебную защиту, предусмотренное всеми вышеуказанными статьями и юридическими актами, рассматриваемые с учетом и во взаимосвязи с ч. 3 ст. 16 и ч. 3 ст. 99 Конституции КР, предполагает не только право каждого лица на обращение в суд, но и

действительная возможность защитить себя в суде, реализуемая в виде восстановления нарушенных прав и свобод в полном соответствии правилами с критериями, введенными законодательством и в нормативной форме определяющими порядок и какой именно суд должен рассматривать то или иное дело, что предоставляет возможность лицам, участвующим в судебном процессе и иным заинтересованным сторонам преодолеть правовые сложности и сомнения в этом вопросе. Данная правовая позиция, принцип, подход были определенным образом отражены в ряде решений, принятых Конституционной палатой Верховного суда КР, а именно от 22 ноября 2013 года, 27 декабря 2013 года, 24 января 2014 года, 21 февраля 2014 года, 5 марта 2014 года и др.

Несмотря на всю важность суда в защите прав и свобод граждан, деятельность государства в данной сфере направлена также на развитие внесудебных и досудебных форм и методов защиты данных прав и свобод, о чем говорится, в частности, во втором абзаце ч. 1 ст. 40 Конституции КР.

Законодатель, развивая вышеуказанную конституционную норму, поместил в НК КР нормы, рассчитанные на обеспечение досудебной формы защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Такая мера была направлена на то, чтобы способствовать более слаженному, оперативному и менее острому разрешению споров, что в свою очередь должно вызывать больше доверия и уважения налогоплательщика к налоговым органам и побуждать к активному сотрудничеству стороны, вовлеченные в спор.

3. Согласно ст. 43 НК КР налогоплательщику были предоставлены гарантии помимо судебной защиты его прав и законных интересов еще и административной, которая рассчитана главным образом на досудебную процедуру, форму рассмотрения ненормативных актов налоговых органов в случаях, когда налогоплательщик подает жалобу в вышестоящий налоговый орган.

Досудебная форма рассмотрения споров, реализуемая в рамках налоговых правоотношений, в соответствии с законодательством КР является

обязательной стадией обращения субъекта, не наделенного властью, с жалобой в административно-юрисдикционный орган, стадией, пройдя которую, он сможет обратиться уже в соответствующие судебные органы.

Главными задачами досудебной формы разрешения споров являются следующие:

- создание дополнительного (по отношению к судебному) достаточно эффективного механизма, инструмента защиты прав и интересов лиц, обратившихся для разрешения споров, использование которого ведет к экономии финансовых средств, сокращению затрат усилий и времени;

- активное вовлечение исполнительных органов, представляющих народную власть, в административные дела, что при более частом их использовании должно привести к усилению их авторитета и профессионализма и более оперативному рассмотрению дел;

- снижение нагрузки с судов по такого рода делам.

Следует также сказать, что досудебная форма урегулирования споров, имеющих место между субъектами, не представляющими властные структуры, и государственными органами, предоставляет гражданам и организациям возможность самостоятельно и достаточно эффективно защищать нарушенные собственные права, свободы и законные интересы, а кроме того, стимулирует заинтересованность и активность государственных органов и органов МСУ в разрешении возникающих споров с их непосредственным участием досудебными методами и средствами.

В ситуациях, когда граждане обращаются в административные органы, чтобы те могли восстановить нарушенные их права, при условии, что ошибки, которые привели к этому нарушению, очевидны, как и очевидна недостоверность, неточность информации, которая использовалась при это, административные органы получают возможность реализоваться в полной мере путем разрешения в пределах системы органов исполнительной власти возникающих споров и исключая таким образом их судебное разбирательства.

Очевидно, что досудебная форма урегулирования споров уже в силу своей специфики не является основной формой защиты нарушенных прав и свобод, а только дополнительным средством, инструментом правовой защиты, и применение такой формы защиты прав налогоплательщиков совершенно не исключает и не препятствует защите конституционного их права, осуществляемую в судах, о чем вполне определенно говорится в ч. 7 ст. 149 НК КР, в которой указывается, что налогоплательщик имеет право в судебном порядке опротестовать решение, принятое уполномоченным налоговым органом.

Следует подчеркнуть, что вышеприведенная статья свидетельствует в пользу того, что судебная форма защиты представляет собой универсальный и более эффективный, а следовательно, и более желательный во многих случаях способ разрешения споров, выполнение решений по которым обеспечивается принудительными мерами, действиями государства, тем более когда возникающие споры не могут быть разрешены в принципе административным путем. Наличие возможности обратиться в суд для разрешения споров само по себе означает, что если нарушенные права и интересы какого-либо лица не были восстановлены через административные органы и административным путем, то данное лицо может в любом случае, если сочтет нужным, обратиться в суд, чтобы последний обеспечил защиту его прав.

Таким образом, наличие у граждан возможности использовать досудебную форму урегулирования налоговых споров, не нарушает их конституционного права на судебную защиту, не только не исключает такого права, но и не создает каких-либо помех, препятствий, сложностей для защиты их прав, и по этой причине понимание и трактовка правовых норм, регламентирующих досудебную форму, способ разрешения споров, процедуру реализации данной формы, допускаются исключительно в рамках понимания и истолкования конституционно-правового значения данной процедуры.

4. Смысл и суть предусмотренного законом права на опротестование в досудебном порядке условно состоит из двух частей – из самой возможности осуществления права налогоплательщика на защиту своих интересов данным способом и из обязанности конкретного налогового органа, в который обратился налогоплательщик, объективно рассмотреть представленные ему жалобу и доводы и в минимальные сроки принять должное решение, руководствуясь при этом требованиями законности.

5. Согласно ч. 1 ст. 149 НК КР на предъявленную налогоплательщиком жалобу не позднее 30 календарных дней, исчисляемых со дня, следующего за днем получения данной жалобы, должно быть направлено решение соответствующего налогового органа по существу жалобы. Частью 2 ст. 149 НК КР предусмотрены случаи, когда в процессе рассмотрения судом жалобы последняя была дополнена налогоплательщиком по связанным между собой налогам и платежам, исчисление срока рассмотрения по первоначальной и дополнительной жалобам начинается со следующего дня, когда в суд поступила дополнительная жалоба. При этом срок рассмотрения жалобы должен быть приостановлен, если запросы будут направлены в компетентные органы других стран, в соответствующие органы для того, чтобы получить необходимые пояснения порядка применения положений, касающихся налоговых вопросов, назначения встречных проверок, перепроверок согласно международным договорам. При этом частью 2 ст. 149 НК КР предусмотрена возможность, с одной стороны, продливать срок рассмотрения жалобы на неопределенно длительное время, а с другой – не допускать чрезмерного расширения компетенции и прав уполномоченного налогового органа, которое противоречит и препятствует справедливому разрешению спора, а кроме того, исключает возможность оперативного восстановлению нарушенных прав и интересов налогоплательщика.

В связи с вышеприведенной нормой существует необходимость внесения определенных изменений в правовое регламентирование досудебного порядка разрешения налоговых споров в части, регулирующей

сроки их разрешения в досудебном порядке. Предлагаемое изменение должно быть направлено на то, чтобы исключить у налогоплательщика сомнения в сроках разрешения возникшего спора, а для этого законодатель должен установить строго определенные границы рассмотрения жалоб, которые должны исключить бесконечное по времени рассмотрение жалобы. В тех же случаях, когда не представляется возможным разрешить вопросы, связанные с жалобой, в продолжение установленных сроков, налогоплательщику законом должна быть предоставлена возможность прибегнуть к своему конституционному праву на судебную защиту.

6. На тот случай, когда заявитель считает, что по отношению к нему был нарушен принцип недискриминации, определенный в ч. 7 ст. 149 НК КР и ч. 2 ст. 16 Конституции КР, выходом из затруднения может быть тот факт, что согласно правовой позиции, официально занимаемой Конституционной палатой Верховного суда КР, данный конституционный принцип подразумевает введение запрета на все обращения, которые носят необоснованный характер, и его действие распространяется как на воплощение в жизнь прав и свобод, так и на выполнение соответствующих обязательств, на юридические гарантии прав и свобод, обязанности.

7. Норма, устанавливающая неперемennую досудебную процедуру улаживания, решения спора, была распространена законодателем на все группы, разновидности налогоплательщиков, у которых возникли разногласия с налоговыми органами, и по этой причине ч. 7 ст. 149 НК КР нельзя отнести к дискриминационной.

8. Законодатель, предусматривая частью 7 ст. 149 НК КР возможность опротестования решения, принятого компетентным налоговым органом, не уладил вопроса, связанного с порядком судебного оспаривания первоначального акта, решения налогового органа, что входит в противоречие с ч. 1 ст. 1 и ч. 1 ст. 40 Конституции КР и таким образом затрудняет осуществление конституционного права гражданина на

судебную защиту, что исключено в правовом государстве, если оно действительно является таковым.

Судебный контроль в правовом государстве за деятельностью органов государственной власти предполагает неременную возможность опротестовать в суде любое их решение, не делая для них никаких исключений, и по этой причине в законодательстве нашего государства предусматривает возможность оспаривания в суде как любого акта государственных органов, так и любого их действия (бездействия) и их должностных лиц. В ч. 7 ст. 149 НК КР указывается на конституционное право каждого гражданина на защиту через суд, что помимо прочего делает возможным для налогоплательщика опротестования в суде решение уполномоченного налогового органа. Эта норма не содержит предписаний запрещающего и императивного характера, из чего следует, что она применительно к административным делам, беря во внимание специфику гражданского судопроизводства, не может быть истолкована как норма, которая исключает возможность передачи налогоплательщиком в суд решения, которое было принято нижестоящим налоговым органом, при условии соблюдения порядка досудебного разрешения спора, в связи с чем рассматриваемая норма не может рассматриваться как противоречащая, не соответствующая принципам правового государства.

В настоящее время в Кыргызстане в налоговой сфере существует необходимость в создании механизма опротестования в суде решений, принимаемых территориальными налоговыми органами, в тех случаях, если компетентный орган не рассмотрит и не примет решения по поданой налогоплательщиком жалобе в установленные законом сроки.

С учетом всего вышесказанного Конституционная палатой Верховного суда КР, поставив во главу угла положения, содержащиеся в п. 1 ч. 6 ст. 97, ч.ч. 8, 9 Основного закона КР, а также ст.ст. 46, 47, 48, 51 и 52 Конституционного закона КР «О Конституционной палате Верховного суда Кыргызской Республики», принято ряд важных решений, а именно:

– ч. 2 ст. 149 НК КР была признана противоречащей ч. 1 ст. 40 Конституции КР в той ее части, которая ограничивала допустимые сроки досудебного разрешения споров и таким образом затрудняла осуществление конституционного права на судебную защиту;

– ч. 7 ст. 149 НК КР, напротив, была признана не противоречащей ч. 1 ст. 1, ч. 2 ст. 16, п. 8 ч. 5 ст. 20 и ч.ч. 1–2 ст. 40 Конституции КР;

– рекомендовалось Жогорку Кенешу КР внести поправки в НК КР с учетом вышеприведенных изменений и мотивировки принятых решений;

– принятые выше решения были объявлены окончательными и не подлежащими обжалованию, они должны были вступить в силу со дня их публикации;

– решения были объявлены обязательными к исполнению всеми государственными органами и органами МСУ, должностных лиц, общественных объединений, юридических и физических лиц на всей территории страны;

– было принято решение о публикации их в официальных изданиях органов государственной власти, а также на официальном сайте Конституционной палаты Верховного суда КР и в «Вестнике Конституционной палаты Верховного суда Кыргызской Республики».

Все вышеприведенные решения были приняты в первую очередь для того, чтобы обеспечить законность и эффективность налоговых правоотношений. Но до того, как они были приняты, в сфере налоговых правоотношений, как известно, неоднократно нарушались соответствующие права граждан, что было обусловлено во многом тем, что доводы, которые ранее приводились ГНС, выступавшей в роли ответчика, основывались на предшествующих нормах и предписаниях закона. Совершенствование же налоговых правоотношений происходило по мере совершенствования текущего законодательства. Мы со своей стороны в тех же целях предлагаем осуществить следующие меры и внести ряд поправок в налоговое законодательство КР.

Во-первых, необходимо облегчить в нашей стране налоговое бремя налогоплательщиков.

В соответствии с ежегодным отчетом Всемирного банка по обороту бизнеса за 2018 год субъекты, представляющие средний бизнес, в указанном году осуществляли платежи в общей сложности по 75 видам налога, при этом 59% от полученных доходов были перечислены в бюджет в форме налогов. В Кыргызстане налогоплательщики затрачивают каждый год на внесение налогов и предоставление отчетности налоговым органам в среднем 202 часа. В то время как, к примеру, в Грузии, где в свое время была проведена реформа, каждый год налогоплательщики вносят в казну в виде налогов в среднем около 15% от полученного ими дохода, затрачивая на выполнение соответствующих процедур около 8 часов в год. Как свидетельствует общемировая практика, тяжелое налоговое бремя наряду с неоправданно частыми налоговыми проверками, штрафными санкциями приводит к тому, налогоплательщики, не выдерживая налоговой нагрузки, начинают уходить всеми доступными им средствами от уплаты налогов. Такая ситуация, к сожалению, характерна для современного Кыргызстана, где сбор налогов осуществляется каждый год приблизительно на 60%, т.е. систематически недобор налогов составляет около 40%. Для того чтобы облегчить налоговое бремя и одновременно обеспечить более высокий уровень собираемости налогов, необходимо, как нам представляется, несколько упростить нашу налоговую систему, а для этого требуется в свою очередь осуществить следующие меры, отразив их определенным образом в налоговом законодательстве КР:

- провести инвентаризацию всех видов экономической деятельности в нашей стране, которая осуществляется на основе добровольных патентов, и усовершенствовать сами патент, внося в них необходимые поправки;

- первоначально убавить ставку налога с продаж на поставки, которые по закону облагаются налогом на добавленную стоимость, а в дальнейшем полностью устранить данный налог;

– увеличить объем необлагаемого подоходного налога до возможного максимума;

– ввести единую величину подоходного налога и налога с продаж для физических лиц .

Во-вторых, следует уменьшить налоговые ставки и упразднить обязательные социальные выплаты, установленные НК КР.

В ст. 173 НК КР четко указывается, что «ставка подоходного налога устанавливается облагаемым субъектам в размере 10 процентов» [26]. В нашей стране все налогоплательщики вносят подоходный налог по одинаковой для всех ставке, без учета минимального и максимального процента от полученного дохода, что ошибочно, на наш взгляд. И по этой причине следует внести поправки в ст. 173 НК КР, ввести норматив, устанавливающий ставку налога на доходы свыше 10% от среднемесячной заработной платы, а на доходы свыше минимальной заработной платы – 5%, унифицировать подоходный налог и социальные выплаты.

Согласно ст.ст. 337, 338 НК КР базовые ставки земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями и приусадебными, приусадебными и садово-огородными земельными участками устанавливаются за гектар и кв. метр [26]. Данное положение, правило, на наш взгляд, составляет главный недочет, изъян земельного налога, поскольку он не основан, игнорирует экономические показатели и расчеты и не учитывает данные земельного кадастра, и по этой причине во всех административно-территориальных образованиях страны в настоящее время отсутствуют специальные нормативные правовые акты, в которых достоверно определена текущая рыночная стоимость земли, при этом величина ставки земельного налога каждый год прогнозируется и затем устанавливается Жогорку Кенешем КР. Если исходить из опыта наиболее успешных в экономическом отношении стран, то данная величина должна определяться и меняться в зависимости от рыночной стоимости земли, а не опираясь на экономический расчет. В том случае, если стоимость земли

будет уточнена в специальных законодательных актах и на основе определенной стоимости будет в дальнейшем устанавливаться размер ставки налога, то можно будет без особых затруднений определять подлинную величину доходов, которые поступают в местные бюджеты.

Среди прочих налогов, поступающих в республиканский бюджет, существует такая их разновидность, как налог на прибыль с индивидуальных предпринимателей, отечественных и иностранных организаций. На сегодняшний день ставка налога на прибыль составляет в Кыргызстане 10%; исключения составляют лизинговые компании, для которых установлена отдельная ставка в 5%. Но в действительности данный налог в установленном размере платят лишь крупные предприятия, поскольку им гораздо сложнее, чем другим налогоплательщикам, скрывать полученную ими прибыль. Чего не скажешь о представителях малого и среднего бизнеса, которые часто уходят от уплаты налогов, скрывая размеры своего дохода, в силу относительно высокого уровня ставки данного налога. И по этой причине согласно ст. 213 НК КР ставка налога на прибыль для субъектов, представляющих крупные предприятия, должна быть сохранена в прежнем размере в 10%, а для остальных субъектов она должна быть снижена до 5%. А кроме того, необходимо ввести упрощенную форму, систему налогообложения для представителей малого бизнеса. Необходимо совершенно освободить от нулевой ставки налога и обязательных платежей малые предприятия, располагающие либо создающие от 2 до 20 рабочих мест.

В-третьих, требуется сократить значительное число налоговых льгот и освобождений хозяйствующих субъектов, установленных НК КР, что будет способствовать осуществлению принципа справедливости в сфере налогообложения.

Уход от уплаты налогов, нарушающий основополагающий принцип справедливости налогообложения, через предоставление налоговых льгот некоторым хозяйствующим субъектам является, как это следует из реальной

практики, охраняемой в настоящее время государством нормой, и поэтому устранение ряда налоговых льгот позволит не только улучшить положение дел в налоговой сфере и саму налоговую систему, но и расширит налогооблагаемую базу за счет снижения уровня коррупции в области налоговых правоотношений.

В-четвертых, необходимо устранить имеющиеся недочеты, изъяны в системе органов налоговой службы КР и оптимизировать администрирование налогообложения.

На органы ГНС государством возложена обязанность самостоятельно устранять у себя изъяны и пробелы, в том числе связанные с борьбой с коррупцией в самой налоговой службе, с правонарушениями среди своих сотрудников. Кроме того, органы ГНС должны на системной основе постоянно повышать уровень их профессиональной подготовки, оптимизировать формы и методы организационной работы. Современный российский правовед Д.М. Овсянко в связи с коррупцией, распространенной среди госслужащих, необходимостью и методами борьбы с ней пишет следующую интересную мысль, в которой в сжатом виде представлены способы и направления совершенствования государственной службы: «Мировой опыт, а также десятилетний опыт российской государственной борьбы показывает, что улучшение качественного состава государственных служащих, устранение недостатков в сфере государственной службы возможно только путем ее коренного реформирования. Он подразумевает принятие новых законов и проведение государством мероприятий по подготовке, переподготовке кадров, улучшению их социально-бытовых условий; конечной целью таких мероприятий является создание относительно небольшой группы профессионально подготовленных, способных обеспечить четкую, эффективную и рациональную работу в государственных органах, хорошо оплачиваемых и чистых сотрудников» [79, с. 30]. Исходя из принципиальных положений, содержащихся в приведенной цитате, государственная налоговая служба обязаны не только

совершенствовать формы и методы сборы налогов, законодательную базу и т.д., но и систематически и целенаправленно улучшать состав работников налоговых органов на всех уровнях как в плане их профессиональной подготовки, так и нравственно-этических качеств.

К настоящему времени в Кыргызстане, проводящем у себя в последние десятилетия непрерывные коренные реформы, в налоговой сфере накопилось такое количество проблем, что для их решения по существу необходимо провести глубокую модернизацию налоговой службы, сопровождаемую непрерывным совершенствованием нормативной правовой базы, и направленной в первую очередь на упрощение и оптимизацию налогового администрирования. Учитывая тенденции и технические возможности, характерные для современного информационного общества, необходимо создать и постоянно совершенствовать автоматизированную информационную систему налоговой службы, что позволит существенно улучшить качество налоговой отчетности, представляя ее в электронном виде, более широко и эффективно использовать современные технологии в налоговом администрировании и т.д.

В-пятых, необходимо принять комплекс мер, направленных на улучшение налогового инвестиционного климата в Кыргызстане.

Для решения данной задачи необходимо разработать и использовать на практике новые способы защиты инвестиций, что будет способствовать заметному расширению налогооблагаемой базы. Для того чтобы исключить двойное налогообложение с доходов, следует на систематической основе заключать двусторонние межгосударственные договора. К настоящему моменту количество договоров, которые Кыргызстан заключил с другими государствами на двухсторонней основе, составляет всего лишь 22. Это очень мало, учитывая, что на сегодняшний день Кыргызстан поддерживает дипломатические отношения с 186 государствами. Кроме того, в нашей республике налоги постоянно изменяются по тем или иным признакам, показателям, что нарушает одно из основных требований обеспечения

продуктивной работы механизма налогообложения. Очевидно, что устойчивость налоговой системы Кыргызстана, которая будет обеспечиваться в том числе облегченными, простыми и понятными налогами, установленными для отечественных и иностранных инвесторов, будет способствовать повышению эффективности как налоговой, так и экономической деятельности в стране.

В стране уже назрела необходимость в упорядочении всей системы налогового законодательства, включая, конечно, и все подзаконные акты, регламентирующие налоговые правоотношения. Не приведя ее в порядок, невозможно надеяться на то, что налоговое законодательство стабилизируется, а не стабилизировав его, невозможно и упростить до разумных пределов налоговую систему.

Налоги и налогообложение, осуществляемое на системной и постоянной основе, возникли практически одновременно с первыми государствами. Они были необходимым условием возникновения и дальнейшего их существования. Не было, нет и не может быть ни одного государства без налоговой системы, и, как правило, от того, насколько эффективна и совершенна данная система, эффективно и благополучно государство. Поэтому не случайно, а вполне закономерно, что налоговая теория и практика налогообложения всегда развивались одновременно и, по сути, совместно с теорией государства. На деле налоговая система является одним из основных инструментов, обеспечивающих функционирование и развитие экономики любой страны, и главным источником пополнения бюджета и покрытия расходов государства [80]. В силу вышесказанного реформирование и оптимизация налоговой системы Кыргызстана направлены на решение целого комплекса социальных, экономических и иных проблем и задач. Без эффективной и устойчивой налоговой системы, как показывает опыт, невозможно благополучное и успешное развитие страны.

ВЫВОДЫ

Непосредственным итогом данной диссертационной работы, соответствующим ее целям и задачам, стали следующие основные выводы:

1. Налогово-правовые отношения на деле составляют одну из важных основ экономического благополучия и роста общества и государства. На основе анализа существующих на данный момент общетеоретических подходов и взглядов дано следующее авторское определение налоговым правоотношениям: «Под налогово-правовыми отношениями понимаются правоотношения, связанные с установлением, введением и сбором налогов, распределением прав и обязанностей, возникающих между субъектами, регулируемые налогово-правовыми нормами».

2. Автором были проанализированы общие и специальные признаки налоговых правоотношений и обоснованы специальные признаки налоговых правоотношений, что позволило заключить, что:

– налогово-правовые отношения возникают в специфической сфере экономической функции государства;

– налогово-правовые отношения связаны с исполнением обязанностей по уплате налогов и реализацией прав и обязанностей государственных налоговых органов;

– объектом налоговых правоотношений является налог;

– в сущность налоговых правоотношений входят права и обязанности участников.

3. В диссертационной работе была обоснована возможность классификации налоговых правоотношений на:

– по структуре юридического значения различают простые и сложные налоговые правоотношения;

– по юридическому объекту правоотношений подразделяются на основные и производные.

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

5. Установлено, что права невластных участников налогового правоотношения подразделяются на две группы по нормам, указанным в НК КР.

6. Определено, что в число участников налоговых правоотношений помимо налоговых органов входят таможенные органы, органы финансовой полиции и органы местного самоуправления, права и обязанности которых были подвергнуты анализу.

7. Обосновано, что органам местного самоуправления, являющимся одними из участников налоговых правоотношений, помимо уже предоставленных прав, со стороны центральных государственных органов должны быть предоставлены соответствующие права и обязанности по сбору налогов;

8. Отмечается, что права и обязанности, предоставленные Государственным налоговым органам, являющимся основным субъектом налоговых правоотношений, формируются и организуются посредством четырех форм администрирования.

9. Представлены предложения, направленные на совершенствование нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения, и обеспечение законности в налоговых правоотношениях.

В настоящее время существует необходимость отдельного изучения институтов и каждого элемента налоговых правоотношений, а также более глубокого изучения субъективного состава, материального объекта, предмета налоговых правоотношений. Изучение налоговых правоотношений, отграничения их от других правоотношений облегчает деятельность правоприменителей, влияет на возможности защиты прав налогоплательщиков.

Дальнейшее углубленное изучение налоговых правоотношений поможет сформировать экономически обоснованные принципы справедливого сбора налогов и обеспечить более эффективную защиту интересов налогоплательщиков.

Список использованной литературы

1. Репин И.А. Теоретико-методологические основы исследования правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале XX вв. // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2014. № 2 (26). - 268-272 с.
2. Кечекьян С.Ф. Правовые отношения в социалистическом обществе. М., 1958. – 7 с.
3. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и право.Юрист-М.,2004. – 183 с.
4. Гревцов Ю.И. Правовые отношения // Общая теория государства и права / Под ред. М.Н. Марченко. В 3 т. Т. 2. -М., 2001. - 404—408 с.
5. Матузов Н.И. Правовая система и личность. Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1987. – 246 с.
6. Тадеева А.А., Парыгина В.А. Спорные аспекты сущности и понятия налогового правоотношения в Российской Федерации //Налоги и налогообложение. 2005. -44 с.
7. Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М., Норма, 2007. -194 с.
8. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М. Н. Марченко. М., 1995. Т. 2. - 95-96 с.
9. Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. М., 1958. - 137—140 с; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М. Н. Марченко. Т. 2. -106 с; Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1982. Т. 2. -157 с.
- 10.Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. -97 с.
- 11.Исаков В.Б. Юридические факты в российском праве. - М., Юстициформ, -1998. -34 с.
- 12.Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации, учебник для вузов и факультетов / М.В. Баглай. Изд. - 2-е перераб. и доп. -М., Издательская группа НОРМА-ИНФРА, 1999, -268 с.

- 13.Химичева Н.И. Система и источники финансового права//Финансовое право: учебник, М.: Юрид. литература, 1987. -251-252 с; Бельский К.С. Финансовое право. М., Юристь, 1994. -11 с.
- 14.Пауль А.Г. Процессуальные нормы бюджетного права /Под общ. ред. М.В.Карасевой. СПб: Питер, 2003. -38 с.
- 15.Колесников Е.В. Источники российского конституционного права. Саратов. 1988. -26 с.
- 16.Чиркин В.Е. Конституционное право России: Учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. М., 2004. -16 с.
- 17.Хропанюк В.Н. Теория государства и права. Учебное пособие для высших учебных заведений /Под ред. проф. В.Г.Стрекозова. М., 2004. - 297 с.
- 18.Аманалиев У.О. Кыргыз Республикасынын салык укугунун теориясындагы негизги маселелер жана көйгөйлөр. Монография. – Б., 2019. – 104-б.
- 19.Кыргыз Республикасынын Конституциясы – Конституция Кыргызской Республики. – Б., ГП “Типография”, 2021. –124-б.
- 20.Омуркожоева Г.Н. Налоговое право Кыргызской Республики. Бишкек. Изд-во КРСУ, 2010. С.43.
- 21.Исраилова А. М. Теоретико-правовые проблемы налогового права Кыргызской Республики. Диссертация на соискание ученой степени дотора юридическим наук. –Б., 2011. -14 с.
- 22.Мышляев Н.П.Теоретические и прикладные основы налоговой деликтологии: дисс... докт. юрид. наук. — М.: ВНИИ МВД России, 2004. — 23 с.
- 23.Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения: Советское финансовое право: Учебник. - М., 1987. -251-252 с.
- 24.Закон Кыргызской Республики о Государственной статистике от 26 марта 2007 года N 40. <http://www.stat.kg/ru/zakon-kyrgyzskoj-respubliki-o-gosudarstvennoj-statistike>.

- 25.Криминология: Учебник для вузов. (2-е издание, переработанное и дополненное) / Под ред. В.Д. Малкова. Юстицинформ, 2006. — 99-101 с.
- 26.Кыргыз Республикасынын Салык кодекси – Б.: Академия 2012. – 272
- 27.Кыргыз Республикасынын «Аудитордук иш жөнүндө» мыйзамы. 2002-жылдын 30-июлу № 134
- 28.Кыргыз Республикасынын «Ишкерлердин укуктарын коргоо жөнүндө» мыйзамы.
- 29.Кыргыз Республикасынын Граждандык кодекси 1996-жылдын 8-майы № 15. <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/4/665>
- 30.Кыргыз Республикасынын 1999-жылдын 3-июнунда кабыл алынган № «Дыйкан (фермердик) чарбалар жөнүндөгү» мыйзамы <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/212/20>.
31. Кыргыз Республикасынын 2009-жылдын 26-майында кабыл алынган № 166 «Кыргыз Республикасынын айыл-чарбасын өнүктүрүү жөнүндөгү» мыйзамы <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202555>
- 32.Кыргыз Республикасынын 2003-жылы 27-мартта кабыл алынган №64 «Акционердик коомдор жөнүндө» мыйзамы <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/1188/170>
- 33.Юридический энциклопедический словарь / отв. ред. М.Н. Марченко. – М.: Проспект, 2009. С. 425.
- 34.Большой юридический словарь. 3-е изд. доп. и перераб. / Под ред. проф. А.Я. Сухарева. – М.: МНФРА-М, 2007. С. 477.
- 35.Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия. изд. 5-е, дополнен-ное и переработанное / Под ред. М.Ю. Тихомирова. – М., 2007. С. 578.
- 36.Справочный коммерческий словарь. - М.: Издание Центросоюза, 1926.
- 37.Толковый словарь русского языка: в 4 т./ Под ред. Д.Н. Ушакова. - М.: Гос. ин-т «Сов. энцикл.»; ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. и нац. слов. 1935-1940.
- 38.Шершеневич Г.Ф. Курс гражданского права. - Тула, 2001. С. 347.

39. Агарков М.М. Избранные труды по гражданскому праву: в 2 т. Т. 1. - М., 2002. С. 176.
40. Иоффе О.С., Мусин В.А. Основы римского гражданского права. - Л., 1974. С. 90-91.
41. Савиньи Ф.К. Обязательственное право. / Пер. с нем. В. Фукса, Н. Мандро. - СПб: Юридический центр Пресс, 2004. С. 9.
42. Пепеляев С.Г. К вопросу о налоговом законодательстве в налоговых отношениях // Налоговый вестник. 1997. № 5. С. 18.
43. Полищук И.С. Правовая категория «налоговое обязательство»: возможность и необходимость использования в российском праве // Налоги (газета). 2008. № 24. С. 14-17.
44. Бахрах В.С. Административное право России: учебник. - М.: Норма, 2008. С. 338-350;
45. Кыргыз Республикасынын Бюджеттик кодекси 2016-жылдын 16-майы № 59. <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/111338/50>
46. Жан Шарль Леонар де Сисмонди. Новые начала политической экономии = Nouveaux principes d'économie politique, ou de la Richesse dans ses rapports avec la population. - М.: Соцэкгиз, 1935. (1819).
47. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М.: Эксмо, 2007.
48. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права / Под ред. А.Н. Козырина. - М.: Статут, 1998.
49. Анализ конституций проведен на основании сайта «Конституции государств (стран) мира» // URL: <http://www.worldconstitutions.ru> (дата обращения – 09.07.2015).
50. Алексеев С.С. Проблемы теории права: курс лекций в 2 т. Т. 1. - Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. С. 317.
51. Матузов Н.И., Семенов Б.М. Исследование проблемы юридических обязанностей граждан СССР // Сов. государство и право. 1980. № 12. С. 33.

52. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. - М., 1961. С. 222-224.
53. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. - Л., 1959. С. 46.
54. Братусь С.Н. Субъекты гражданского права. - М., 1950. С. 11.
55. Налоговое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – М.: Проспект, 2012. С. 71.
56. Назаров В.Н. Основы налогового права. - М.: Компания Спутник+, 2008. С. 51.
57. Гараев И.Г. Налоговое право: учеб. пособие. - Казань, 2010. С. 93.
58. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть. - М.: Статут, 2009. С. 746.
59. Хромов Ю.С., Волосов И.Ю., Логинов А.Н., Бессарабов Г. Д. Актуальные вопросы экономической безопасности России. - М., 1995.
60. Бактыгулов Дж., Мамбетова Ж. История кыргызов и Кыргызстана с древнейших времен до наших дней, -Б., 2001. -70 с.
61. Исраилова А. М. Теоретико-правовые проблемы налогового права Кыргызской Республики. Диссертация на соискание ученой степени дотора юридическим наук. –Б., 2011.
62. «Кыргыз Республикасынын ченемдик-укуктук актылары жөнүндө» мыйзамы. 2009-жылдын 20 июлу // “Эркин-Тоо”. 2009-жыл 7-август. №68-69.
63. Юридика аталгылары менен түшүнүктөрүнүн орусча-кыргызча түшүндүрмө сөздүгү. 263-б.
64. “Кыргыз Республикасынын Салык кодексин колдонууга киргизүү жөнүндө” Кыргыз Республикасынын мыйзамы 1996-жылдын 26-июну // «Кыргыз Туусу» 1996-жыл, 9-июль , 7-б.
65. «Кыргыз Республикасында салык саясатын өркүндөтүү концепциясынын долбоору жөнүндө» Кыргыз Республикасынын Өкмөтүнүн 2001-жылдын 29-майындагы №255 токтому.
66. 2007-2010- жылдарга Өлкөнү өнүктүрүү стратегиясы. www.gov.kg

- 67.Пепеляев С.Г. Источники, налогового права. Налоговое право: Учебное пособие /Под. ред. С.Г.Пепеляева. М., 2000. 257-б.
- 68.Шерипов Н.Т. Кыргыз Республикасынын Конституциялык укугу. Окуу китеп. -Б., 2015. 20-б
- 69.Колесников Е.В. Источники российского конституционного права. Саратов. 1988. -26-117 с.
- 70.Пансков В. Мы в политику играть не собираемся //Налоги. 2004. №5. -1 с.
- 71.Поленина С.В. Общая теория права об оптимизации количественных и качественных параметров законов //Правовая политика и правовая жизнь. 2002. №1. -35 с.
- 72.Талянин 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. -196-197 с.
- 73.Нерсисянц В.С. Сравнительное правоведение в системе юриспруденции //Государство и право. 2001. №6. -8 с.
- 74.2016-жылдын 22-апрелинде “Жергиликтүү өз алдынча башкаруу жөнүндө” Кыргыз Республикасынын мыйзамына өзгөртүүлөрдү киргизүү жөнүндө” Кыргыз Республикасынын мыйзамы [<http://www.municipalitet.kg/ky/article/full/1281.html>].
- 75.Кыргыз Республикасынын Өкмөтүнүн 2016-жылдын 11-апрелиндеги № 202 токтому менен бекитилген “Салыктык-укук мамилелери чөйрөсүндө өткөрүлүп берилген мамлекеттик ыйгарым укуктардын жергиликтүү өз алдынча башкаруу органдары тарабынан ишке ашырылышынын тартиби жөнүндө” жобо.
- 76.Өкмөттө салык тармагындагы укуктук мамилелерди жөнгө салуучу мамлекеттик ыйгарым укуктарды Бишкек шаарынын мэриясына

<http://old.kabar.kg/kyr/society/full/79423>.

77. Кыргыз Республикасынын Финансы министрлигинин расмий сайты [Электрондук ресурс]. - Алуу режими: <http://www.gov.kg/?p=11638>
78. Кыргыз Республикасынын Жогорку Сотунун конституциялык палатасынын жаран Куватбек Тунгучбекович Шатмановдун «Интерлизинг» жоопкерчилиги чектелген коомунун кызыкчылыгындагы кайрылуусуна байланыштуу Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 149-беренесинин 2-7-беренелеринин конституциялуулугун текшерүү жөнүндө иш боюнча чечими.
79. Овсянко Д. М. Государственная служба Российской Федерации. Учебное пособие. – М., Юристь, 2002. – 30 с.
80. Налоговый кодекс Кыргызской Республики – Б., Академия 2012. – 272.
81. Борубашов, Б.И. Хрестоматия по истории государства и права Кыргызстана [Текст]: учебное пособие: В 2 т. Т. 1. / Б.И. Борубашов. – Бишкек, 2008.
82. Брызгалин А.В., Головкин А.Н. и др. Договор и налоговый контроль (методы и приемы налоговых органов по проверке условий договора, проверке договора для целей налогообложения) / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин [Электронный ресурс]: Режим доступа. – <http://otvety.google.ru/otvety/thread?tid=1a026923784fcb23>
83. Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю. Правовые основы государственных и муниципальных расходов / Финансовое право: учеб.-2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / А.Б. Быля, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, [и др.]; Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2008.
84. Ермаков, А.К. Налоговая политика и ее влияние на финансово-экономическую базу местного самоуправления [Текст] / А.К. Ермаков / Повышение бюджетной прозрачности и подотчетности органов местного самоуправления: методическое руководство для органов местного самоуправления. – Бишкек: ЧП «Сарыбаев Т.Т.», 2010.

85. Закиров, А.З. Некоторые проблемы развития местного самоуправления в Кыргызской Республике / А.З. Закиров [Электронный ресурс]: Режим доступа. –ru.by>iss/n22/ZAKHIROV_22.pdf
86. Закон КР от 4 марта 1992 года №794-ХП «О местном самоуправлении и местной государственной администрации» [Текст] // Информационная система «Параграф».
87. Закон КР от 7 августа 2006 года №149 «О государственных минимальных социальных стандартах» [Текст] // Информационная система «Параграф».
88. Закон КР от 14 апреля 1994 года №1478-ХП «О местных налогах и сборах» [Текст] // Информационная система «Параграф».
89. Закон КР от 7 апреля 1997 года №20 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики» [Текст] // Информационная система «Параграф».
90. Закон КР от 14 февраля 2008 года №14 «О внесении изменений и дополнений в Закон Кыргызской Республики «Об основных принципах бюджетного права в Кыргызской Республике» и «О внесении изменений и дополнений в Закон Кыргызской Республики «О финансово-экономических основах местного самоуправления» [Текст] // Информационная система «Параграф».
91. Закон КР от 10 февраля 2010 года №25 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики» [Текст] // Информационная система «Параграф».
92. Исраилова А.М. Теория налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. –Б.; «Университет», 2011.
93. Карашев А.А., Тарбинский О.С. Развитие местного самоуправления в Кыргызстане [Текст] / А.А. Карашев, О.С. Тарбинский / Под общ. ред. А.А. Кутанова. – Бишкек: ПК ОсОО «Салам», 2002.
94. Куфакова, Н.А. Правовое регулирование государственных доходов в СССР / Финансовое право [Текст]: учебник / Н.А. Куфакова; Под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. – М.: Юридическая литература, 1967.

95. Куфакова, Н.А. Правовые основы государственных расходов / Финансовое право [Текст]: учебник / Н.А. Куфакова; Под ред. О.Н. Горбуновой. – М.: Юристь, 1996.
96. Лебедев, В.А. Финансовое право [Текст]: учебник / В.А. Лебедев; Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Статут, 2000. – 461с. (в серии «Золотые страницы российского финансового права России»).
97. Майорова, Е.И., Хроленкова, Л.В. Финансовое право [Текст]: учебник / Е.И. Майорова, Л.В. Хроленкова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005.
98. Найманбаева, С.С. Финансовое право [Текст]: учебник (Общая и Особенная части) / С.С. Найманбаева. – Алматы, Данекер, 2004.
99. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230.
100. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года № 25.
101. Налоговый учет и аудит расчетов с бюджетом [Текст]: учебное пособие / Под ред. К.Ч. Чаловой. – Бишкек: АООТ «Эркин-Тоо», 1999.
102. Отчет ПРООН «Об итогах исследования влияния бюджетно-налоговой реформы, проводимой в Кыргызской Республике, на деятельность органов местного самоуправления [Электронный ресурс]: Режим доступа. – <http://www/influence of tax-budget reforms>
103. Положение о взаимодействии управлений Государственного комитета Кыргызской Республики по налогам и сборам, региональных отделений казначейства с органами местного самоуправления по учету начислений и поступлений налогов и сборов в местный бюджет, утвержденный совместным приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 03.09.2007 года № 150-п и Государственного комитета Кыргызской Республики по налогам и сборам от 07.08.2007 года № 114
104. Положение о порядке администрирования местных налогов и сборов утвержденный приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 03.09.2007 года № 150-п и Государственного комитета

- Кыргызской Республики по налогам и сборам от 07.08.2007 года № 114 [Текст] // Информационная система «Параграф».
105. Постановление Правительства КР от 12 сентября 2000 года № 563 «О делегировании отдельных государственных полномочий органам МСУ» [Текст] // Информационная система «Параграф».
106. Постановление Правительства КР от 24 апреля 1996 года №187 «Об образовании на территории Кыргызской Республики исполнительно-распорядительных органов местного самоуправления айыл окмоту (сельская управа)» [Текст] // Информационная система «Параграф».
107. Постановление Правительства КР от 11 января 2000 года №10 «О совершенствовании структуры местных органов государственного управления» [Текст] Методическое руководство. Теория и практика./ Под общей ред. Б.Д.Асанакунова / Формирование местного бюджета в новых условиях межбюджетных отношений. –Бишкек:»Персона», 2007.
108. Райзберг, Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева, Е.Б. Современный экономический словарь [Электронный ресурс]: Режим доступа. – www.economy.polbu.ru.
109. Ровинский, Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М.: Госюриздат, 1960.
110. Сабикенова, З.С. Русско-казахский налогово-правовой толковый словарь-справочник [Текст] / З.С. Сабикенова. – Алматы, 2005.
111. Сперанский, М.М., Тургенев Н.И., Орлова М.Ф. План финансов / У истоков финансового права [Текст] / М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М.Ф.И. Орлова; Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Статут, 1998.
112. Указ Президента КР от 1 августа 2007 года за №361 «О проведении пилотного проекта по передаче органам местного самоуправления функций администрирования местных налогов и сборов, общегосударственных налогов, полностью поступающих в местные бюджеты» [Текст] // Информационная система «Параграф».
113. Указом Президента КР от 23 мая 2008 года №172 «О внесении изменений в Указ Президента Кыргызской Республики «О проведении пилотного проекта по передаче органам местного самоуправления

функций администрирования местных налогов и сборов, общегосударственных налогов, полностью поступающих в местные бюджеты» [Текст] // Информационная система «Параграф».

114. Указ Президента Кыргызской Республики от 4 июля 2007 года №333 «О концептуальных подходах к реорганизации системы административно-территориального устройства в Кыргызской Республике» [Текст] // Информационная система «Параграф».
115. Финансовое право [Текст]: учебное пособие / Отв. ред. И.В. Рукавишникова. – М.: Норма, 2007.
116. Финансовое право Российской Федерации [Текст]: учебник / К.С. Бельский [и др.]; Под ред. С.В. Запольского. – М.: Российская академия правосудия; Эксмо, 2006.
117. Химичева, Н.И. Финансово-правовые основы государственных и муниципальных расходов / Финансовое право [Текст]: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Норма, 2009.
118. Чистяков, О.И. Конституция РСФСР 1918 года [Текст] / О.И. Чистяков. – М.: Изд-во МГУ, 1984.