

**КЫРГЫЗСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ  
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

Диссертационный совет Д.12.11.033

На правах рукописи  
УДК 347.73.(575.2)

**Карабаев Бакыт Рысбекович**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГА  
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

12.00.14 - административное право; финансовое право;  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

**Бишкек - 2012**

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Кыргызской государственной юридической академии при Правительстве Кыргызской Республики

**Научный руководитель:** кандидат юридических наук, доцент  
**Муратбекова Салтанат Муратбековна**

**Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, доцент  
**Алибаева Гульнар Айтчановна**

кандидат юридических наук, доцент  
**Мамасаидов Алимардонбек  
Махаммаджанович**

**Ведущая организация:** кафедра административного права и правоведения Юридического института при Кыргызском национальном университете им. Ж.Баласагына, адрес: 720001, г. Бишкек, ул. Киевская, 132.

Защита состоится «26» апреля 2012 года в «10.00» часов на заседании Диссертационного совета Д.12.11.033 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) юридических наук в Кыргызской государственной юридической академии при Правительстве Кыргызской Республики по адресу: 720001, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 180 а, конференц-зал, каб.412.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кыргызской государственной юридической академии при Правительстве Кыргызской Республики по адресу: 720001, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 180 а.

Автореферат разослан «\_\_\_» марта 2012 года.

**Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат юридических наук**

**Рысмендеев Б.Дж.**

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В соответствии с Конституцией Кыргызская Республика является демократическим, правовым, социальным государством. Закрепление в Конституции указанных характеристик государства накладывает на Кыргызскую Республику определенные обязательства по реализации в жизнь основных конституционных принципов и механизмов, по соблюдению прав и свобод человека и гражданина.

При этом осуществление любым государством своих функций и выполнение государственных программ невозможно представить без источников собственных финансовых средств, позволяющих государству покрывать возникающие расходы. Широкий мировой опыт и практика Кыргызской Республики показывают, что около 70% доходов государственного бюджета составляют налоги.

Соответственно, важное значение в деятельности государства должно уделяться реформированию налоговой системы, так как от её эффективности, гибкости и согласованности зависит стабильность государства, экономический рост и благосостояние народа. Таким образом, совершенствование налоговой системы Кыргызской Республики является одной из наиболее актуальных задач, стоящих перед правотворческими органами государственной власти.

В настоящее время особое место в налоговых системах различных стран отводится такому универсальному косвенному налогу как налог на добавленную стоимость (НДС), который применяется более чем в 120 странах.

Широкое применение НДС в различных странах, его длительное функционирование (почти 60 лет) демонстрирует важную роль налога в формировании доходов бюджета, в воздействии на экономику и финансы хозяйствующих субъектов и населения.

Соответственно, создание в Кыргызстане эффективной налоговой системы является насущной задачей, выполнение которой невозможно без проведения мероприятий по совершенствованию системы НДС.

В Кыргызстане НДС впервые был введен с 1 января 1992 года Законом Республики Кыргызстан «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 17 декабря 1991 года [1], с 1 января 2009 года порядок его исчисления и уплаты регулируется Налоговым кодексом КР от 17 октября 2008 года [2].

В настоящее время НДС формирует 37% всех налоговых поступлений доходной части государственного бюджета Кыргызской Республики [3, С.11] и является самым эффективным налогом по критериям собираемости и степени участия в формировании государственного бюджета.

Вместе с тем, в современной налоговой системе Кыргызстана НДС — самый сложный в исчислении налог, применение которого выявляет

необходимость принятия подзаконных нормативных актов Правительством КР, дополнительных разъяснений норм права со стороны регулирующих и налоговых органов КР.

Данное положение усугубляется тем обстоятельством, что быстро меняющиеся в последние годы экономические и социальные условия вынуждали принимать множество нормативных правовых актов о налогах, зачастую противоречащих друг другу, которые к тому же достаточно часто изменялись. Такая противоречивая законодательная практика прежде всего характерна для НДС. За 20 лет применения указанного налога нормы, регулирующие его установление, введение и взимание, изменялись более 40 раз.

Несмотря на огромное количество поправок, внесенных в налоговое законодательство, проблемы правового регулирования НДС в Кыргызской Республике решены не полностью.

Противоречивость и неопределенность норм, регулирующих содержание правовой конструкции элементов НДС, приводит к многочисленным спорным ситуациям во взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов. Споры между участниками налоговых правоотношений по этому налогу составляют около 28 процентов всех споров по вопросам налогообложения, рассмотренных за период с 1999 по 2011 год арбитражными и межрайонными судами по экономическим делам Кыргызской Республики [4].

Очевидно, что широкое использование налоговых поступлений в качестве традиционного источника государственных доходов невозможно представить без продуманной, четкой налоговой политики и наличия теоретически обоснованной правовой базы.

К сожалению, степень разработанности темы исследования нельзя признать удовлетворительной. Несмотря на то, что НДС является объектом повышенного интереса юристов и экономистов, ему посвящены многочисленные публикации в специализированной литературе, в юридической науке Кыргызстана отсутствуют диссертационные работы, посвященные комплексному исследованию НДС как правовой категории и как правового института.

В диссертационных работах отечественных специалистов Чолбаевой С.Дж.[5], Аширова Б.А.[6], Джапарова Н.С.[7] НДС рассматривается в экономическом аспекте в системе косвенных налогов и в системе налогов Кыргызской Республики. Диссертационные работы Исраиловой А.М. «Теоретико-правовые проблемы налогового права Кыргызской Республики» [8] и Кулматовой В.Ш. «Правовое регулирование налогообложения в Кыргызской Республике» [9] содержат комплексный правовой анализ системы налогового права Кыргызской Республики и не содержат специальных исследований правоотношений в сфере НДС.

В российской правовой науке можно отметить комплексные правовые исследования Бастрикова А.А. [10] и Вавиловой М.А. [11], однако данные

работы вместе с теоретическими разработками в данной области содержат анализ законодательства и правоприменительной практики по НДС в Российской Федерации, которые имеют свои особенности, связанные со спецификой налоговой политики каждого государства.

В работах по теории налогового права и налогообложения стран СНГ основное внимание уделяется в основном общим элементам налоговых систем России, Украины, Казахстана, Узбекистана, при этом НДС представлен схематично в ряду других налогов.

В многочисленных комментариях к Налоговому кодексу КР, РК и РФ в отношении НДС рассматривается лишь порядок применения норм права.

Вместе с тем, несправедливо было бы утверждать, что проблемы правового регулирования НДС в юридической науке Кыргызской Республики оставлены без внимания. Они рассматриваются исследователями в научно-публицистических периодических изданиях по отдельным направлениям. Ряд публикаций освещают проблемы регистрации налогоплательщиков, определения объекта обложения, порядка исчисления, уплаты и возмещения НДС, в том числе особенности исчисления и уплаты НДС при импорте-экспорте товаров (работ, услуг) и другие аспекты.

Очевидно, что далеко не все аспекты правового регулирования НДС освещены в юридической литературе даже на этом уровне.

Несмотря на признание отечественными учеными - специалистами в области финансового и налогового права значимости исследования проблем правового регулирования НДС, эти вопросы пока не подверглись комплексному научному анализу и не получили должного теоретического разрешения.

Таким образом, вопросы правового регулирования НДС в настоящее время являются актуальными и практически востребованными, что, в свою очередь, доказывает объективную необходимость изучения НДС с правовой точки зрения и демонстрирует научную значимость темы диссертационного исследования.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами и основными научно-исследовательскими работами.** Тема научного исследования связана с мероприятиями по реализации Стратегии развития страны на 2009-2011 годы (пункт 5.6. «Фискальная реформа»), утвержденной Указом Президента КР от 31 марта 2009 года №183, с программой Комитета по налогам, таможне и социальному фонду Международного делового совета по улучшению фискального законодательства Кыргызской Республики.

**Целью диссертационного исследования** является проведение комплексного анализа современного состояния правового регулирования НДС в Кыргызской Республике, позволяющего установить его недостатки и определить основные направления совершенствования правовой базы.

Достижение поставленной цели диссертационного исследования возможно путем **решения следующих задач:**

- провести анализ исторического развития косвенных налогов и НДС в мире и Кыргызской Республике, позволяющего объяснить предпосылки введения НДС в Кыргызской Республике;

- исследовать правовую сущность НДС, определяющей особенности правового регулирования НДС в Кыргызской Республике;

- раскрыть содержание системы обложения и основных принципов НДС, уделив при этом особое внимание степени реализации принципов налогообложения применительно к системе данного налога в Кыргызской Республике;

- проанализировать с учетом правовой сущности НДС и содержания основных принципов налогообложения юридический состав элементов НДС, и выявить недостатки действующего законодательства, регулирующего отношения по его исчислению и взиманию;

- раскрыть правовое содержание предоставления льгот по НДС в отношении внутренних поставок и в сфере экспортно-импортных операций в Кыргызской Республике, выработать их классификацию;

- выявить особенности налоговой юрисдикции и международного двойного налогообложения в сфере НДС, рассмотреть способы устранения двойного международного налогообложения НДС и применение указанного института в Кыргызской Республике;

- обосновать и предложить конкретные меры по совершенствованию действующего налогового законодательства Кыргызской Республики на основе результатов проведенного исследования.

**Научная новизна диссертационного исследования.** Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что оно является одной из первых в современной отечественной науке работой, в которой механизм правового регулирования НДС в Кыргызской Республике исследуется комплексно и системно.

Комплексность и системность исследования заключаются в раскрытии автором правовой сущности НДС, исследовании системы обложения НДС и ее правовых принципов, анализе элементов юридического состава НДС, определении степени реализации норм, связанных с НДС, и изучении правоприменительной практики в сфере НДС в Кыргызской Республике. Выбранный подход позволяет выявить с позиции правовой сущности и теоретических положений налога недостатки в правовом регулировании НДС, и предложить пути их устранения.

**Практическая значимость диссертации.** В диссертации содержатся обобщения, выводы и рекомендации по совершенствованию правового регулирования НДС, которые могут быть использованы в правоприменительной и законотворческой деятельности. Отдельные положения диссертационной работы могут быть применены в дальнейших комплексных и частных научных исследованиях НДС и других налогов налоговой системы Кыргызской Республики, при подготовке учебников и учебных пособий, разработке и чтении курсов по налоговому праву

Кыргызской Республики. Отдельные рекомендации соискателя по совершенствованию правового регулирования НДС были одобрены профильным Комитетом Жогорку Кенеша КР по экономической и фискальной политике и включены в план работы Комитета.

**Основные положения, выносимые на защиту.** Проведенное исследование дало возможность сформулировать и обосновать следующие положения, выносимые на защиту:

1. Исследовав правовую сущность налога, автор приходит к выводу, что применяемый в Кыргызской Республике налог на добавленную стоимость соответствует общераспространенным признакам определения налога, как-то: публично-правовой характер, индивидуальная безвозмездность, обязательность для всех налогоплательщиков; только денежная форма платежа; отсутствие целевого назначения; зачисление платежа в бюджет.

2. Принимая во внимание отсутствие научного и законодательного определения НДС в Кыргызской Республике, автором сформулировано собственное определение НДС как: «универсальный косвенный налог, уплачиваемый в государственный бюджет в виде надбавки к стоимости облагаемых поставок на территории Кыргызской Республики, и облагаемого импорта», и предложено закрепить данное определение в статье 225 Налогового кодекса КР.

3. На основании изучения правовых принципов и степени их реализации в системе НДС автор к правовым принципам НДС относит общие принципы налогового права: принцип законности, принцип справедливости, принцип эффективности (экономичности); и специфические принципы НДС: принцип «страны назначения» и принцип единоличности НДС как универсального косвенного налога.

4. Исходя из сущностных и правовых характеристик налога, и с учетом уровня развития экономики Кыргызстана, автор аргументирует целесообразность существования НДС в системе налогов Кыргызской Республики, и призывает не искать замену указанному налогу, а реализовать все возможности по совершенствованию правового регулирования НДС.

5. На основании теоретической концепции НДС как налога на потребление, автором даются рекомендации по внесению изменений в статью 234 Налогового кодекса КР и исключению из налоговой базы НДС авансовых платежей, поскольку объектом налогообложения является оборот товаров, работ и услуг, а не денежные потоки.

6. По результатам исследования содержания нормы Налогового кодекса КР об исключении из состава объекта налогообложения лишь продажи предприятия, автор приходит к выводу, что цель налоговой нормы исключить из объектов налогообложения инвестиционную деятельность не была достигнута полностью, поскольку гражданское законодательство основаниями для перехода права собственности на вещи также признает мену, отступное, дарение, обращение взыскания на заложенное имущество, принудительное изъятие собственности и т.д. В связи с чем, автор

предлагает пункт 1 части второй статьи 231 НК КР изложить в следующей редакции:

«Не являются объектом обложения НДС:

1) передача права собственности на предприятие или самостоятельно функционирующей части предприятия от одного налогоплательщика НДС другому налогоплательщику НДС или субъекту, который становится таковым в момент перехода права собственности».

7. Автор считает целесообразным упростить процедуру возврата сумм переплат по НДС: сократить сроки рассмотрения заявления о возврате сумм переплат по НДС с 60 до 30 дней, закрепить исчерпывающий перечень сопроводительных документов к заявлению, установить ответственность органов налоговой службы в виде пени за нарушения сроков возврата сумм переплат по НДС.

8. Автором предлагается собственная классификация льгот по НДС, включающая пять видов льгот с объединением в две группы: 1) полные льготы - установление нулевой ставки, освобождение импорта определенных товаров от уплаты налога; 2) частичные льготы - освобождение от налога отдельных операций по реализации, освобождение от налога отдельных категорий налогоплательщиков, налоговый кредит (льгота, направленная на сокращение налоговой ставки или окладной суммы).

9. Предусмотренный статьей 260 Налогового кодекса КР режим освобожденных поставок в отношении экспорта работ и услуг, на взгляд автора, нарушает применяемый в Кыргызской Республике принцип страны назначения, исходя из чего, автору представляется правильным в отношении экспортных поставок работ и услуг применять нулевую ставку НДС, механизм которой предусматривает возврат сумм внутреннего НДС.

**Личный вклад соискателя** заключается в том, что соискатель самостоятельно провел комплексное научное исследование различных аспектов правового регулирования НДС в Кыргызской Республике, которое позволило получить научные результаты, обладающие признаками новизны и имеющие теоретическую и практическую ценность для развития науки налогового права и совершенствования налогового законодательства Кыргызской Республики. В результате научного исследования соискатель единолично сформулировал основные положения, выводы и рекомендации и вынес их на публичную защиту.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения работы применялись в процессе преподавания учебной дисциплины «Налоговое право» на кафедре административного и финансового права Кыргызско-Российского Славянского Университета им. Б.Н.Ельцина, в ходе работы Комитета по налогам, таможене и социальному фонду Международного делового совета и опубликованы в рекомендованных Высшей аттестационной комиссией КР журналах. Диссертация прошла обсуждение и рецензирование на кафедрах административного и финансового права



Кыргызской государственной юридической академии при Правительстве Кыргызской Республики и Кыргызско-Российского Славянского Университета им. Б.Н.Ельцина.

Выводы и рекомендации соискателя по совершенствованию правового регулирования НДС были рассмотрены профильным Комитетом Жогорку Кенеша КР по экономической и фискальной политике и включены в план работы Комитета.

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.** Основные положения и результаты диссертационной работы были отражены в восьми научных статьях, опубликованных в рецензируемых отечественных и зарубежных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией КР «Наука и новые технологии», «Известия ВУЗов», «Социальные и гуманитарные науки», «Казахстан жогары мектеби – Высшая школа Казахстана».

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации обусловлена целями и задачами исследования, состоит из введения, трех глав, включающих шесть разделов, выводов и списка использованной литературы. Объем работы составляет 178 страниц машинописного текста.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Во введении диссертационной работы** отражена актуальность темы исследования, сформулированы его цель и задачи, обоснованы научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, сформулированы основные положения, выносимые на защиту, представлены результаты апробации проведенного исследования.

**В первой главе «Исторические и теоретико-правовые основы налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»** рассматриваются исторические этапы развития косвенного налогообложения и НДС в мире и Кыргызстане (досоветского периода, советского периода и с момента обретения независимости) и исследуются теоретико-правовые основы НДС: понятие и правовая сущность косвенных налогов и НДС.

*В разделе 1.1. «Историческое развитие косвенного налогообложения и налога на добавленную стоимость»* проводится ретроспективный анализ развития косвенного налогообложения и НДС, поскольку определение направления совершенствования отдельных налогов, в частности НДС, невозможно без изучения истории косвенного налогообложения и НДС.

Характеризуя историческое развитие косвенного налогообложения и НДС, автор выделяет следующие основные положения.

Поскольку в большей части своей истории Кыргызстан находился в составе других государств, налогообложение кыргызского населения производилось в соответствии с налоговыми системами государств, в

составе которого находился Кыргызстан: Могольское государство, Кокандское ханство, Российская империя, СССР.

Система налогообложения доходов податного населения в государствах на территории современного Кыргызстана зависела от уклада хозяйственной жизни податного населения: например, на юге Кыргызстана, исторически сложившемся как земледельческий район, налогообложение в основном базировалось на доходах крестьян от земледелия, на скотоводческом севере Кыргызстана – в основном облагались стада кочевого населения.

Взимаемые в государствах на территории Кыргызстана налоги в основном были представлены прямыми налогами: подушевая подать, кибиточная подать, земельная подать, налог на поголовье скота, различные налоги на урожай и другие доходы. Косвенные налоги были представлены различными пошлинами: торговыми, судебными, провозными и т.д., при этом их удельный вес в доле собираемых налогов был незначительным.

В период нахождения в составе Российской империи в Кыргызстане, как и в самой России, для различных слоев населения (кочевое, оседлое, местное население, переселенцы) существовали различные налоги и налоговое бремя было неодинаковым, что касается косвенного налогообложения, то первоначально доля косвенных налогов была незначительной: в 1903 году пищевой сбор составил всего 5% от поступлений, но уже в 1913 году на косвенные налоги и винную монополию приходилось 51,1% поступлений [12, с.152].

В условиях социалистической экономики государство, являясь практически единственным собственником средств производства (исключая собственность колхозов и потребительских кооперативов), являлось и собственником доходов, полученных при использовании этих средств производства, не нуждалось в таком рычаге их перераспределения, как налоги. Основным налоговым платежом того времени являлся налог с оборота: в 1954г. поступления от налога с оборота составили 41% в составе всей доходной части бюджета [13, с. 322]; в 1970-80 годы поступления по налогу с оборота составляют примерно треть всех доходов бюджета.

Налоговая система Кыргызской Республики начала формироваться в 1991 году, налоги в первые годы становления республики выполняли в первую очередь фискальную функцию, с развитием в Кыргызстане рыночных отношений реформирование налогообложения строилось из соображений уменьшения ставок налогов, сокращения перечня взимаемых налогов, совершенствования механизма налогообложения и налогового администрирования. За период существования Кыргызской Республики количество налогов из 12 общегосударственных и 12 местных в 1994 году сократилось до 6 общегосударственных и 2 местных в 2009 году (по Налоговому кодексу КР от 17 октября 2008 года, вступившего в силу с 1 января 2009 года).

Относительно развития института НДС в Кыргызстане автор отмечает, что вышеуказанная тенденция развития налоговой системы характерна также и для НДС: введение НДС было вызвано в первую очередь фискальными соображениями (необходимостью в условиях разгосударствления средств производства и спада экономики обеспечить источники дохода государства), в дальнейшем налоговая политика по НДС строилась по пути постепенного снижения ставки НДС (с 28% в 1992 году до 12% в 2009 году), совершенствования механизма исчисления и взимания и расширения перечня освобождений по налогу.

*Раздел 1.2. «Понятие и правовая сущность налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»* содержит исследование правовой сущности косвенных налогов и НДС и места НДС в системе налогов Кыргызской Республики.

Целям внешней и внутренней сопоставимости налогообложения при проведении научно-практических исследований в целях разработки эффективной налоговой политики и построения справедливой и стабильной системы налогообложения служит налоговая классификация.

Основной и распространенной классификацией налогов является разделение налогов на прямые и косвенные, которая может проводиться на основании критериев юридической возможности переложения налога и способа налогообложения и взимания, при этом данная классификация носит достаточно условный характер.

Косвенные налоги имеют свои преимущества и недостатки, вытекающие из сущности косвенных налогов, которые необходимо учитывать при организации и реализации системы косвенного налогообложения.

В Кыргызской Республике соотношение прямого и косвенного налогообложения выглядит следующим образом: в 2000 году доля косвенных налогов составляла 70,1%; в 2010 году – 73,2%. Как отмечают многочисленные исследователи, преобладание косвенного налогообложения характерно для стран с переходной экономикой, когда косвенные налоги в основном выполняют фискальную функцию, что подтверждают показатели по Кыргызстану.

В качестве основной формы косвенного налогообложения в большинстве государств в разных частях света, и находящихся на различных этапах экономического развития, используется НДС, несмотря на то, что он является относительно новым налогом.

Автор проводит сравнительный анализ налога с продаж и НДС и отдает предпочтение НДС по следующим причинам.

1) Применение НДС позволяет избежать каскадного эффекта косвенных налогов и сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потребления.

2) Принципиальные преимущества НДС по отношению к внешней и внутренней торговле. В случае применения НДС можно точно рассчитать

налоговую составляющую в цене товара на каждом этапе и возвращать экспортерам суммы «внутреннего» НДС, уплаченные ими при приобретении производственных ресурсов.

3) Взимание НДС по наиболее распространенному в мире методу — методу начислений с использованием счетов-фактур — легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, т.к. подобная система обеспечивает распределение общего объема налоговых обязательств для каждого товара (услуги) между несколькими плательщиками — участниками производственно-коммерческого цикла.

4) На НДС не влияет изменение числа стадий оборота товара, так как им облагается не вся стоимость оборота каждой стадии, а только лишь добавленная стоимость, и таким образом, НДС собирается и поступает в доходы государства на каждом этапе движения товара.

После выявления преимуществ НДС перед другими косвенными налогами, автором был сделан анализ правовых признаков НДС на предмет соответствия признакам налога по налоговому законодательству Кыргызской Республики, в результате которого автор пришел к выводу, что НДС соответствует всем признакам налога, что выражается в следующем:

- индивидуальная безвозмездность обусловлена в однонаправленном движении средств от плательщика НДС к государству без возникновения встречных обязанностей государства перед конкретным плательщиком в зависимости от размера уплаченного им налога. Безвозмездность НДС проявляется также в его безвозвратности, при этом автор не согласен с мнением отдельных ученых, например, Пименова Д.Г. [14, с.8] о возвратности НДС как о несоответствии признакам налога, поскольку возвратность НДС является специфическим институтом возврата (возмещения) налогоплательщику излишне уплаченной суммы НДС и связана с особенностями механизма исчисления уплаты НДС;

- общеобязательный характер НДС проявляется в том, что обязанность по уплате налога распространяется на всех субъектов, у которых возникает объект налогообложения;

- НДС является платежом, внесение которого в бюджет государства осуществляется в денежной форме.

- НДС, уплачиваемый в республиканский бюджет, представляет платеж, не имеющий целевого назначения.

Принимая во внимание, что НДС соответствует признакам налога, однако теоретические и законодательное определение НДС в Кыргызстане отсутствует, автором разработано собственное определение налога на добавленную стоимость. С учетом существующих теоретических и законодательного определений «налог» и «косвенные налоги», с которыми автор согласен, предложено НДС определить как: «универсальный косвенный налог, уплачиваемый в государственный бюджет в виде надбавки к стоимости облагаемых поставок на территории Кыргызской Республики, и

облагаемого импорта», и закрепить данное определение в статье 225 Налогового кодекса КР».

Основное место в диссертации занимает **вторая глава «Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»**, посвященная исследованию системы обложения, раскрытию содержания правовых принципов НДС, анализу юридической конструкции элементов НДС.

*В разделе 2.1. «Система обложения и правовые принципы налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»* раскрывается содержание системы обложения НДС, определяются правовые принципы налога и выявляется степень реализации принципов НДС в налоговом законодательстве Кыргызской Республики.

Система косвенного налогообложения, являясь частью (подсистемой) налоговой системы, состоит из соответствующих элементов, присущих налоговой системе: совокупность косвенных налогов, специфические принципы косвенного налогообложения, особенности правоотношений в сфере косвенного налогообложения. Поэтому систему косвенного налогообложения нельзя рассматривать просто как совокупность косвенных налоговых платежей, система косвенного налогообложения обладает определенными свойствами системы, а именно, совокупностью структурных элементов, их взаимосвязью и взаимодействием.

В свою очередь, подсистемой системы косвенного налогообложения является система обложения НДС, элементы которой обладают общими признаками для всех систем налогов, и вместе с тем, имеют свои особенности, вытекающие из правовой сущности НДС.

При формировании системы обложения ее элементы устанавливаются в законодательном порядке. Это позволяет, с одной стороны, использовать систему обложения в качестве элемента налоговой политики государства, а с другой – защищать права налогоплательщиков. Государство формирует (устанавливает) систему обложения посредством законодательных актов, вносит в нее изменения.

Автором по результатам исследования теоретических основ системы косвенного налогообложения и системы обложения НДС к системе обложения НДС отнесены такие элементы, как правовая основа обязательных и факультативных элементов налога, правовые принципы системы обложения, права и обязанности субъектов правоотношений системы НДС, налоговый контроль и налоговая политика в сфере НДС, ответственность участников правоотношений системы обложения НДС.

Состав системы обложения НДС формируют элементы, часть из которых являются общими для системы обложения по любому налогу. К таким общим элементам, например, относятся такой элемент как правовая основа элементов налога, или налогоплательщик, поскольку налог не может взиматься, если все обязательные элементы налога не установлены законом или если не определено лицо, которое должно уплачивать налог в бюджет

государства. Поскольку НДС относится к группе косвенных налогов, то в систему обложения следует включать такой элемент, как носитель налога – конечный потребитель. Уникальным также является элемент, определяющий порядок возмещения налога. Этого элемента не будет ни в одной другой системе обложения налогов, которые существуют на сегодняшний день.

Одним из основных элементов системы обложения НДС являются правовые принципы НДС. Изучение правовых принципов системы НДС показывает, что к правовым принципам НДС можно отнести общие принципы налогового права: принцип законности (установление всех элементов НДС законодательным органом в форме закона), принцип справедливости (всеобщность налогообложения и запрет предоставления индивидуальных льгот), принцип эффективности (разумное сочетание организационных и правовых принципов налогообложения); и специфические принципы НДС: принцип страны назначения (взимание НДС и других косвенных налогов в стране потребления товаров, работ и услуг): принцип единоличности НДС как универсального косвенного налога (недопустимость параллельного функционирования универсальных косвенных налогов - НДС и налога с продаж).

При этом анализ содержания норм налогового законодательства позволяет определить, что в Кыргызской Республике при организации системы обложения НДС не приняты во внимание некоторые правовые принципы НДС: предусмотрено параллельное функционирование НДС и налога с продаж, в отношении не всех экспортных поставок закреплено взимание НДС по принципу страны назначения.

По результатам исследования состава системы обложения налога на добавленную стоимость автор отмечает, что правовое содержание установления НДС также отвечает законодательным требованиям установления налога: законодательством Кыргызской Республики в надлежащей форме (в форме закона – Налогового кодекса КР, принятого легитимным органом - Жогорку Кенешом КР) установлены все необходимые элементы налога на добавленную стоимость. Соответственно, налог на добавленную стоимость в Кыргызской Республике можно считать законно установленным и подлежащим уплате в бюджет государства, что подтверждает реализацию принципа законности НДС.

*Раздел 2.2. «Юридическая конструкция элементов налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»* содержит правовой анализ состава обязательных элементов НДС в Кыргызской Республике.

Элементы налога на добавленную стоимость, как элементы одной системы налогообложения НДС, находятся во взаимосвязи и структурном взаимодействии. Понятие «налогоплательщики» определяется через понятие «объект налогообложения», «объект налогообложения» тесно связан с «налоговой базой» и «порядком исчисления налога», «порядок исчисления налога» и «порядок уплаты налога» выступают одними звеньями механизма

налогообложения НДС, «срок уплаты» и «налоговый период» являются взаимозависимыми элементами юридической конструкции НДС.

Элементы налога на добавленную стоимость, обладая признаками, характерными для соответствующих элементов налогов, вместе с тем имеют свои особенности, связанные с сущностью и спецификой правового регулирования налога на добавленную стоимость.

По мнению автора, соответствие системы правового регулирования общераспространенным правовым конструкциям элементов НДС выражается в следующем: 1) для упрощения администрирования налога и в качестве меры стимулирования малого предпринимательства установлен регистрационный порог по НДС в размере 4 млн.сом; 2) для расчета суммы НДС применяется широко распространенный метод счетов-фактур(метод зачета); 3) для определения места поставки работ и услуг в целях налогообложения НДС применяются презумпции места поставки работ и услуг; 4) налоговой базой по НДС является облагаемая стоимость поставок и/или импорта, не включающая НДС и налог с продаж; 5) налоговым законодательством закреплен принцип «страны назначения», согласно которому освобождается от налогообложения экспорт и облагается импорт товаров; 6) применяются льготы по налогу, имеющие социальный, экономический и административный характер.

При этом автор обращает внимание, что элементы налога на добавленную стоимость, призванные выражать сущность налога на добавленную стоимость, не всегда являются выражением сущности налога на добавленную стоимость. Отклонения от классической схемы НДС объясняются соображениями административно-технического характера (упрощение налогового администрирования), фискальными интересами государства (включение в облагаемые поставки операций, не являющихся облагаемым потреблением), взаимодействием и сочетанием разных принципов налогообложения, несовершенством юридической техники и т.д.

Так, регистрационный порог по НДС в размере 4 миллиона сом является сочетанием принципов справедливости налогообложения и эффективности (экономичности) налогообложения, поскольку с одной стороны, является способом освобождения (изъятием) от уплаты налога, с другой стороны, направлен на упрощение налогообложения и снижение издержек налогового администрирования.

Далее, поскольку для исчисления регистрационного порога для иностранных организаций во внимание принимается наличие постоянного учреждения в Кыргызстане, у иностранных организаций, осуществляющих экономическую деятельность в Кыргызстане без образования постоянного учреждения, даже при превышении их оборота суммы 4 миллиона сом, не возникает обязанности зарегистрироваться в качестве налогоплательщика НДС. Очевидно, что несмотря на определенные фискальные потери государства, данное положение является также выражением принципа эффективности (экономичности) налогообложения.

Исходя из сущности НДС как налога на потребление, являются дискуссионными вопросы о налогообложении внутреннего потребления, безвозмездной передачи товаров, работ и услуг, инвестиционной деятельности. Налоговое законодательство Кыргызской Республики, с учетом соображений о сущности НДС, не облагает налогом внутреннее потребление, инвестиционную деятельность (передача имущества в уставной капитал, в совместную деятельность), и облагает безвозмездную передачу товаров. С другой стороны, несмотря на сущность НДС как налога на потребление, государство, исходя из принципа эффективности (экономичности) налогообложения не облагает налогом безвозмездную поставку работ и услуг.

Таким образом, автор, отмечая в целом достаточную проработанность правовой конструкции элементов налога на добавленную стоимость, тем не менее, считает, что существует необходимость дальнейшего совершенствования правовой конструкции элементов налога в следующих направлениях:

1. В статье 224 Налогового кодекса КР установить первичным определением понятия «облагаемые поставки» как:

«а) поставки товаров на территории Кыргызской Республики;

б) поставки работ и услуг в Кыргызской Республике, осуществляемые за оплату;

в) экспорт товаров.

В облагаемые поставки не включаются поставки, освобожденные от НДС и не являющиеся объектом обложения по НДС.».

Соответственно, субъект будет признаваться облагаемым, если его оборот облагаемых поставок превысил регистрационный порог по НДС.

2. Внести изменения в пункт 1 части второй статьи 231 Налогового кодекса КР и исключить из состава объекта обложения НДС не только продажу предприятия, но и другие сделки, влекущие переход права собственности на предприятие (его самостоятельно функционирующую часть).

3. Существующая норма о возникновении обязательства по НДС в случае получения субъектом авансовых платежей противоречит теоретическим основам налога, и не соответствует его сущности как налога на потребление. Получение налогоплательщиком предоплаты за предстоящую поставку товара не является объектом обложения, а означает перемещение денежных средств от одного лица к другому лицу. На основании изложенного, автор считает целесообразным исключить из налоговой базы НДС авансовые платежи и внести соответствующие изменения в статью 234 Налогового кодекса КР, определяющей дату возникновения налогового обязательства.

4. В соответствии с частью пятой статьи 265 Налогового кодекса КР облагаемая база НДС также включает сумму налогов, уплачиваемых за поставку или в связи с поставкой, за исключением НДС и налога с продаж



(например: акцизный налог), что противоречит сущности налога на добавленную стоимость, объектом обложения которого является добавленная стоимость (в которую не должны включаться косвенные налоги), соответственно, предлагается исключить из облагаемой базы НДС суммы акцизного налога.

5. Автор считает, что законодательство КР не предусматривает полное и своевременное возмещение суммы превышения НДС, что является изъятием из прав налогоплательщика, поскольку суммы превышения НДС являются излишне уплаченными суммами налога и подлежат возврату как незаконно изъятая собственность налогоплательщика. С другой стороны, такой порядок направлен на пресечение злоупотреблений в сфере незаконного возмещения и возврата НДС и защиту фискальных интересов государства.

Основываясь на позиции, что в данном случае права налогоплательщика на возврат излишне уплаченных налогов должны превалировать над фискальными интересами, автор предлагает упростить процедуру возврата сумм переплат по НДС: сократить сроки рассмотрения заявления о возврате переплаты с 60 до 30 дней, закрепить исчерпывающий перечень сопроводительных документов к заявлению, установить ответственность органов налоговой службы в виде пени за нарушения сроков возврата сумм переплат по НДС.

Важное значение автор придает развитию механизмов реализации регулирующей функции НДС в налоговой системе, в связи с чем, **в третьей главе «Правовые аспекты совершенствования регулирующей функции налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»** рассматриваются льготы по налогу на добавленную стоимость в Кыргызской Республике, и правовые способы устранения международного двойного налогообложения в сфере НДС.

*В разделе 3.1. «Правовые основы льгот по налогу на добавленную стоимость в Кыргызской Республике»* изучаются правовые основы предоставления льгот по НДС, обобщаются и классифицируются применяемые в Кыргызской Республике льготы по НДС и предлагаются меры по совершенствованию стимулирующей функции НДС.

Исходя из сущности косвенных налогов, направленных на обложение потребления, автор отмечает, что порядок предоставления льгот при косвенном обложении отличается от порядка предоставления льгот при прямом налогообложении. При косвенном налогообложении льготы направлены на облегчение налогового бремени носителей налога, на упрощение налогового администрирования, на стимулирование определенных видов деятельности.

По результатам изучения содержания норм налогового законодательства, регулирующих применяемые льготы по НДС, автором разработана классификация льгот по НДС, включающая пять видов льгот с объединением в две группы:

1) Полные льготы:

- установление нулевой ставки
- освобождение импорта определенных товаров от уплаты налога.

2) Частичные льготы:

- освобождение от налога отдельных операций по реализации товаров (работ, услуг);
- освобождение от налога отдельных категорий налогоплательщиков;
- налоговый кредит – льгота, направленная на сокращение налоговой ставки или окладной суммы.

Назначение нулевой ставки состоит в том, чтобы освободить товары (работы, услуги) полностью от НДС, в том числе от налога, собранного на предыдущих этапах реализации. Это достигается путем предоставления возможности проведения налогового зачета по тем суммам налога, которые налогоплательщик-экспортер уплатил поставщикам товаров (работ, услуг), приобретенных для нужд экспортной поставки.

В сфере освобождения от НДС импорта, существуют свои особенности, связанные с тем, что предметом режима импорта не могут являться работы и услуги, и освобождение импортируемым товарам предоставляется исходя из социальных, экономических и политических соображений.

Освобождение от налога отдельных операций по реализации товаров (работ, услуг) достигается посредством предоставления режима освобожденных поставок определенным видам операций. Согласно статьям 238-256 Налогового кодекса КР освобожденными являются 22 вида поставки товаров, работ и услуг.

Освобождение от уплаты налога отдельных категорий налогоплательщиков предоставляется тем плательщикам, у которых невелики суммы уплачиваемого в бюджет налога, а значительная их численность делает затраты на организацию и проведение налогового контроля неэффективными (выражается в установлении регистрационного порога). Следует отметить, что режим освобожденных поставок и освобождение от налога необлагаемых субъектов не предусматривает зачет сумм НДС, уплаченного за приобретенные материальные ресурсы, поэтому данные льготы нельзя отнести к полным льготам.

Предоставление налогового кредита по НДС предусмотрено статьей 276 Налогового кодекса КР: сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет облагаемым субъектом, осуществляющим промышленную переработку сельскохозяйственной продукции, уменьшается на 35 процентов.

Таким образом, в Кыргызской Республике система льгот по НДС представлена широким перечнем льгот, установленных для достижения различных целей: смягчение регрессивности НДС, упрощение налогового администрирования и стимулирование и поддержка определенных видов деятельности.

Для более эффективного достижения данных целей, автор предлагает внести следующие изменения в Налоговый кодекс КР:

1. В соответствии со статьей 260 Налогового кодекса КР экспорт работ и услуг является поставкой, освобожденной от НДС, что, на взгляд автора, нарушает применяемый в Кыргызской Республике принцип страны назначения, согласно которому освобождение от НДС экспортных поставок должно осуществляться в виде возврата налогоплательщику сумм уплаченных внутренних косвенных налогов.

Специфика налогообложения работ и услуг состоит в том, что услуги и работы нематериальны и ясно определить, где выполнены работы и услуги, зачастую очень трудно. Однако, если с применением презумпций места поставки работ и услуг по статье 236 Налогового кодекса КР определено место выполнения работ и услуг, и место поставки находится за пределами Кыргызской Республики (экспортная поставка), то в отношении такого рода поставок представляется правильным применять нулевую ставку НДС, механизм которой предусматривает возврат сумм внутреннего НДС.

2. Также согласно статье 256 Налогового кодекса КР экспорт золотого сплава и аффинированного золота является поставкой, освобожденной от НДС. Данная норма связана исключительно с деятельностью одного крупного оператора золоторудного месторождения «Кумтор» и изъятие из механизма налоговых льгот в виде нулевой ставки установлено в фискальных целях. Тем не менее, данное положение нарушает применяемый нашим государством принцип «страны назначения», вследствие чего предлагается в отношении экспорта золотого сплава и аффинированного золота также применять нулевую ставку.

3. В соответствии со статьей 259 Налогового кодекса КР освобождаются от уплаты НДС основные средства, импортируемые на таможенную территорию Кыргызской Республики хозяйствующими субъектами, зарегистрированными в качестве плательщика НДС, непосредственно для собственных производственных целей. Регистрационный порог налога на добавленную стоимость в Кыргызстане составляет 4 миллиона сомов, соответственно, субъекты малого предпринимательства, имеющие годовой оборот менее указанной суммы, и не являющиеся плательщиками НДС, оказались вне сферы освобождения НДС при импорте основных средств. Исходя из чего, автор рекомендует установить освобождение от уплаты НДС не только плательщикам НДС, но и всем субъектам предпринимательства, импортирующим основные средства для собственных целей на территорию Кыргызской Республики.

*В разделе 3.2. «Правовое регулирование международного двойного налогообложения в сфере НДС в Кыргызской Республике»* выявляются особенности правового регулирования налоговой юрисдикции государства и устранения международного двойного налогообложения в сфере НДС.

Государство в рамках суверенитета и территориальной юрисдикции облагает налогами находящиеся в пределах его территории источники доходов, имущество, различные виды деятельности (реализация товаров, работ, услуг) и т.д.

В силу того, что переложение косвенных налогов осуществляется в процессе обмена, косвенные налоги связаны с торговлей, в том числе с международной торговлей. В связи с этим, в международных налоговых правоотношениях применяются два варианта установления права государства по сбору косвенных налогов: «в стране происхождения товара» - по месту нахождения налогоплательщика, и «в стране назначения товара» - по месту нахождения носителя налога.

В основном, юрисдикция государств в области косвенных налогов в отношении товаров распределяется с использованием принципа «страны назначения», предполагающего освобождение экспорта и обложение импорта.

С вопросами налоговой юрисдикции государства тесно связана категория налогового иммунитета государства. Он состоит в том, что в отношении иностранного государства и его органов не применяется налоговое обложение. Дипломатический иммунитет по нормам международных соглашений не включает освобождение от косвенных налогов. Однако, автор приходит к выводу, что вопросы освобождения поставок в адрес дипломатических агентов могут быть решены нормами национального законодательства государства на основе взаимности. В Кыргызской Республике освобождение от налога на добавленную стоимость поставок в адрес дипломатических представительств, консульских учреждений, представительств международных организаций осуществляется на основании норм внутреннего законодательства, международных соглашений и на основании принципа взаимности.

В качестве продолжения института налоговой юрисдикции государства автор рассматривает институт устранения международного двойного налогообложения, имеющим основной целью разграничение юрисдикции государств в сфере взимания косвенных налогов.

Поскольку структура международного налогообложения состоит из трех блоков: национальное налоговое законодательство, международные конвенции и двусторонние международные соглашения, соответственно, механизмы устранения международного двойного налогообложения, могут регулироваться национальным законодательством, международными конвенциями и двусторонними международными соглашениями.

В Кыргызской Республике для устранения двойного косвенного налогообложения применяется принцип «страны назначения»: данный принцип установлен в рамках членства ВТО, регламентируется нормами национального законодательства КР и закреплен нормами отдельных международных соглашений.

Поскольку до сих пор нет единого мнения о классификации налогов на прямые и косвенные и в сфере юрисдикции одного государства не всегда ясно, к какой категории относится тот или иной налог, в международных налоговых соглашениях чаще всего приводится список налогов, к которым они применяются. Например, Соглашение о принципах взимания косвенных

налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами-участниками СНГ от 25 ноября 1998 года устанавливает, что данное соглашение применяется в отношении налога на добавленную стоимость и акцизного налога.

**В выводах диссертации** подводятся основные итоги исследования, излагаются обобщения и выводы по рассмотренным проблемам, в том числе рекомендации по совершенствованию налогового законодательства Кыргызской Республики:

1. Рассмотрение исторического развития НДС в Кыргызстане позволило автору сделать вывод, что введение НДС в налоговую систему республики было вызвано в первую очередь фискальными соображениями (необходимостью в условиях разгосударствления средств производства и спада экономики обеспечить источники дохода государства), в дальнейшем развитие НДС происходило из соображений снижения ставки НДС, совершенствования механизма исчисления и взимания и расширения перечня освобождений по налогу.

2. Исследовав правовую сущность налога, автор придерживается позиции, что применяемый в Кыргызской Республике налог на добавленную стоимость соответствует общераспространенным признакам определения налога, что выражается в следующем:

- индивидуальная безвозмездность обусловлена в однонаправленном движении средств от плательщика НДС к государству без возникновения встречных обязанностей государства перед конкретным плательщиком в зависимости от размера уплаченного им налога.

- общеобязательный характер НДС проявляется в том, что обязанность по уплате налога распространяется на всех субъектов, у которых возникает объект налогообложения;

- НДС является платежом, внесение которого в бюджет государства происходит в денежной форме.

- НДС, уплачиваемый в республиканский бюджет, представляет платеж, не имеющий целевого назначения.

Содержание установления НДС также отвечает законодательным требованиям установления налога: НДС, являющийся общегосударственным налогом, установлен законодательным органом в форме закона, принятого и введенного в действие в установленном порядке, законом определены все обязательные элементы НДС, соответственно НДС считается законодательно установленным и обязательным на всей территории Кыргызской Республики.

3. Принимая во внимание отсутствие научного и законодательного определения НДС в Кыргызской Республике, автором сформулировано собственное определение НДС как: «универсальный косвенный налог, уплачиваемый в государственный бюджет в виде надбавки к стоимости облагаемых поставок на территории Кыргызской Республики, и облагаемого

импорта», и предложено закрепить данное определение в статье 225 Налогового кодекса КР.

4. Автор аргументирует целесообразность существования НДС в системе налогов Кыргызской Республики следующими обстоятельствами, и предлагает не искать замену указанному налогу, а реализовать все возможности по совершенствованию правового регулирования НДС:

- применение НДС позволяет избежать каскадного эффекта косвенных налогов и сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потребления.

- принципиальные преимущества НДС по отношению к внешней и внутренней торговле. В случае применения НДС можно точно рассчитать налоговую составляющую в цене товара на каждом этапе, и возвращать экспортерам суммы «внутреннего» НДС, уплаченные ими при приобретении производственных ресурсов.

- взимание НДС по наиболее распространенному в мире методу начислений с использованием счетов-фактур — легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, т.к. подобная система обеспечивает распределение общего объема налоговых обязательств для каждого товара (услуги) между несколькими плательщиками.

- на НДС не влияет изменение числа стадий оборота товара, так как им облагается лишь добавленная стоимость, и таким образом, НДС собирается и поступает в доходы государства на каждом этапе движения товара.

5. Автором по результатам исследования теоретических основ системы косвенного налогообложения и системы обложения НДС к системе обложения НДС отнесены такие элементы, как правовая основа обязательных и факультативных элементов налога, правовые принципы системы обложения, права и обязанности субъектов правоотношений системы НДС, налоговый контроль и налоговая политика в сфере НДС, ответственность участников правоотношений системы обложения НДС. Автор считает правильным рассматривать систему обложения НДС не только как совокупность элементов системы, но также и их взаимодействие и взаимосвязь, поскольку любая система проявляется в структурном взаимодействии ее элементов.

Автор к правовым принципам НДС относит общие принципы налогового права: принцип законности, принцип справедливости, принцип эффективности (экономичности); и специфические принципы НДС: принцип «страны назначения» и принцип единоличности НДС как универсального косвенного налога.

6. Правовая конструкция элементов НДС в Кыргызской Республике в основном строится с учетом общераспространенных принципов построения правовой конструкции элементов НДС.

Соответствие системы правового регулирования общераспространенным принципам построения правовой конструкции

элементов автор видит в следующем: 1) для упрощения администрирования налога и в качестве меры стимулирования малого предпринимательства установлен регистрационный порог по НДС в размере 4 млн.сом; 2) для расчета суммы НДС применяется широко распространенный метод счетов-фактур (метод зачета), предусматривающий применение счетов-фактур; 3) для определения места поставки работ и услуг в целях НДС применяются презумпции места поставки работ и услуг; 4) налоговым законодательством закреплен принцип «страны назначения», согласно которому освобождается от налогообложения экспорт и облагается импорт товаров; 5) применяются льготы по налогу, имеющие социальный, экономический и административный характер.

Закрепленные налоговым законодательством КР отклонения в правовой конструкции элементов НДС от классической схемы правовой конструкции элементов НДС автор объясняет соображениями экономического или административно-технического характера: регистрационный порог по НДС – экономическое стимулирование малого предпринимательства и упрощение, в том числе снижение издержек налогового администрирования; не включение в объект налогообложения безвозмездных поставок работ и услуг также направлено на достижение экономичности (эффективности) налогообложения, включение в налогооблагаемую базу авансовых платежей связано с фискальными интересами государства.

7. Автор подвергает сомнению целесообразность нормы пункта 1 части второй статьи 231 Налогового кодекса КР об исключении из состава объекта налогообложения лишь продажи предприятия или самостоятельно функционирующей части предприятия, тогда как гражданское законодательство основаниями для перехода права собственности на вещи также признает мену, отступное, дарение, обращение взыскания на заложенное имущество, принудительное изъятие собственности и т.д. Если законодатель имел намерение исключить из состава объекта налогообложения продажу предприятия как инвестиционную деятельность, то данная цель не была достигнута полностью из-за указанного узкого определения основания перехода права собственности на предприятие.

В связи с чем, автор предлагает пункт 1 части второй статьи 231 Налогового кодекса КР изложить в следующей редакции:

«Не являются объектом обложения НДС:

1) передача права собственности на предприятие или самостоятельно функционирующей части предприятия от одного налогоплательщика НДС другому налогоплательщику НДС или субъекту, который становится таковым в момент перехода права собственности».

8. Автор предлагает меры по совершенствованию норм о налогооблагаемой базе НДС в следующих направлениях:

8.1. Существующая норма о возникновении обязательства по НДС в случае получения субъектом авансовых платежей противоречит теоретическим основам налога, и не соответствует его сущности как налога

на потребление. Получение налогоплательщиком предоплаты за предстоящую поставку товара не является объектом обложения, а означает перемещение денежных средств от одного лица к другому лицу. На основании изложенного, автор считает целесообразным исключить из налоговой базы НДС авансовые платежи и внести соответствующие изменения в статью 234 Налогового кодекса КР, определяющей дату возникновения налогового обязательства.

8.2. В соответствии с частью пятой статьи 265 Налогового кодекса КР облагаемая база НДС также включает сумму налогов, уплачиваемых за поставку или в связи с поставкой, за исключением НДС и налога с продаж (например: акцизный налог), что противоречит сущности налога на добавленную стоимость, объектом обложения которого является добавленная стоимость (в которую не должны включаться косвенные налоги), соответственно, в облагаемую базу НДС суммы акцизного налога включаться не должны.

9. Законодательство КР не предусматривает полное и своевременное возмещение суммы превышения НДС, что является изъятием из прав налогоплательщика, поскольку суммы превышения НДС являются излишне уплаченными суммами налога и подлежат возврату как незаконно изъятая собственность налогоплательщика.

С учетом изложенного, автор предлагает упростить процедуру возврата сумм переплат по НДС: сократить сроки рассмотрения заявления о возврате сумм переплат по НДС с 60 до 30 дней, установить исчерпывающий перечень сопроводительных документов к заявлению, установить ответственность органов налоговой службы в виде пени за нарушения сроков возврата сумм переплат по НДС.

10. По результатам изучения содержания норм налогового законодательства, регулирующих применяемые льготы по НДС, автором предлагается классификация льгот по НДС, включающая пять видов льгот с объединением в две группы:

1) Полные льготы:

- установление нулевой ставки;
- освобождение импорта определенных товаров от уплаты налога.

2) Частичные льготы:

- освобождение от налога отдельных операций по реализации товаров (работ, услуг);
- освобождение от налога отдельных категорий налогоплательщиков;
- налоговый кредит – льгота, направленная на сокращение налоговой ставки или окладной суммы.

11. В соответствии со статьей 259 Налогового кодекса КР освобождаются от уплаты НДС основные средства, импортируемые на таможенную территорию Кыргызской Республики хозяйствующими субъектами, зарегистрированными в качестве плательщика НДС, непосредственно для собственных производственных целей.



Регистрационный порог налога на добавленную стоимость в Кыргызстане составляет 4 миллиона сомов, соответственно, субъекты малого предпринимательства, имеющие годовой оборот менее указанной суммы, оказались вне сферы освобождения НДС при импорте основных средств. Исходя из чего, автор предлагает установить освобождение от уплаты НДС не только плательщикам НДС, но и всем субъектам предпринимательства, импортирующим основные средства для собственных целей на территорию Кыргызской Республики.

12. В соответствии со статьей 260 Налогового кодекса КР в отношении экспорта работ и услуг предусмотрен режим освобожденных поставок, что, на взгляд автора, нарушает применяемый в Кыргызской Республике принцип страны назначения, поскольку при применении режима освобожденных поставок не производится полный возврат сумм внутреннего НДС, уплаченного за материальные ресурсы. Исходя из чего, автору представляется правильным в отношении экспортных поставок работ и услуг применять нулевую ставку НДС, механизм которой предусматривает возврат сумм внутреннего НДС.

### **Список использованной литературы:**

1. Кыргызская Республика. Законы. О налогах с предприятий, объединений и организаций [Текст]: [от 17 декабря 1991 года №660-ХП] // Ведомости Верховного Совета Республики Кыргызстан. – 1991. - №22.
2. Налоговый Кодекс Кыргызской Республики [Текст]: [от 17 октября 2008 года №230] // Эркинтоо. – 2008. - 22 октября. - №78-79-80-81.
3. Годовой отчет Национального банка Кыргызской Республики за 2010 год [Текст]. - Бишкек, 2011. – 198 с.
4. Архив судебных решений [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.online.toktom.kg>. – Загл. с экрана.
5. Чолбаева, С.Дж. Воздействие системы косвенного налогообложения на экономику Кыргызской Республики в условиях рыночных отношений [Текст]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / С.Дж. Чолбаева. - Бишкек, 2005. – 172 с.
6. Аширов, Б.А. Становление, развитие и пути совершенствования налоговой системы в Кыргызской Республике [Текст]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Б.А. Аширов. – Алматы, 2004. – 34 с.
7. Джапарова, Н.С. Проблемы становления и пути развития налоговой системы Кыргызской Республики в условиях перехода к рыночной экономике [Текст]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Н.С.Джапарова. - Бишкек, 2006. - 183 с.
8. Исраилова, А.М. Теоретико-правовые проблемы налогового права Кыргызской Республики [Текст]: дис. ... д-ра юрид.наук: 12.00.14 / А.М. Исраилова. – Бишкек, 2011. – 304 с.

9. Кулматова, В.Ш. Правовое регулирование налогообложения в Кыргызской Республике [Текст]: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / В.Ш. Кулматова. – М., 2008. – 24 с.

10. Бастриков, А.А. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.А. Бастриков. – М., 2004. – 221 с.

11. Вавилова, М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского Союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ [Текст]: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / М.А. Вавилова. – М., 2007. – 151 с.

12. История кыргызов и Кыргызстана [Текст]: учебник для вузов. [Текст] / отв. ред. Плоских В.М. – Бишкек: Илим, 2003. – 382 с.

13. Толкушкин, А.В. История налогов в России [Текст] / А.В.Толкушкин. – М.: Юристъ, 2001. - 432 с.

14. Пименов, Д.Г. Правовые аспекты определения объекта и возмещения налога на добавленную стоимость [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Д.Г. Пименов. – М., 2009. – 193 с.

**Основные положения диссертационной работы опубликованы в восьми научных статьях:**

1. *Карабаев, Б.Р.* Историческое развитие косвенного налогообложения [Текст] / Б.Р. Карабаев // Наука и новые технологии. – 2008. - №9. – С. 96-104.

2. *Карабаев, Б.Р.* Понятие и правовая сущность налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике [Текст] / Б.Р. Карабаев // Известия ВУЗов. – 2011. - №7. – С. 132-138.

3. *Карабаев, Б.Р.* Система обложения налогом на добавленную стоимость в Кыргызской Республике [Текст] / Б.Р. Карабаев // Казакстан жогары мектеби - Высшая школа Казахстана. – 2010. - №2/2. – С. 295-299.

4. *Карабаев, Б.Р.* Юридическая конструкция элементов налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике [Текст] / Б.Р. Карабаев // Социальные и гуманитарные науки. - 2009. - №3-4. - С. 93-103.

5. *Карабаев, Б.Р.* Правовое регулирование льгот по налогу на добавленную стоимость в Кыргызской Республике [Текст] / Б.Р. Карабаев // Наука и новые технологии. - 2009. - №5. – С. 300-305.

6. *Карабаев, Б.Р.* Льготы по налогу на добавленную стоимость при импортно-экспортных операциях в Кыргызской Республике [Текст] / Б.Р. Карабаев // Известия ВУЗов. – 2008. - №9. – С. 228-232.

7. *Карабаев, Б.Р.* Правовое регулирование международного двойного налогообложения в сфере НДС [Текст] / Б.Р. Карабаев // Известия ВУЗов. – 2009. - №8. – С. 123-128.

8. *Карабаев, Б.Р.* Налоговая юрисдикция государства и налоговый иммунитет в сфере НДС [Текст] / Б.Р. Карабаев // Социальные и гуманитарные науки. – 2010. - №3-4. – С. 45-52.

## **Карабаев Бакыт Рысбековичтин**

**“Кыргыз Республикасынын кошумча нарк салыгын укуктук жөнгө салуу” темасында 12.00.14 – административдик укук, каржылык укук, маалыматтык укук адистиги боюнча юридика илимдеринин кандидаты окумуштуулук даражасын изденип алуу үчүн жазылган диссертациялык изилдөөсүнүн**

### **РЕЗЮМЕСИ**

**Негизги сөздөр:** кошумча нарк салыгы, КНСтин салык салуу системасы, КНСтин укуктук принциптери, кошумча нарк салыгынын элементтери, салык төлөөчү, КНСтин салык салуу объектиси, КНСтин салык базасы, КНСти эсептөө эрежеси, салык төлөө мөөнөтү, салыктык юрисдикция, салыктык иммунитет, эл аралык кош салык төлөөнү четтетүү, “арналган өлкөнүн” принциби.

**Изилдөө объектиси болуп** Кыргыз Республикасынын аракеттеги мыйзамынын жана укук колдонуу тажрыйбасына талдоо жүргүзүүнүн мисалына ылайык КНСти төлөөнү, эсептөөнү, калыптандырууну көзөмөлгө алуу боюнча коомдук мамилелер эсептелет.

**Изилдөөнүн максаты** - КНСти укуктук жактан жөнгө салуунун бүгүнкү күндөгү абалына ар тараптуу талдоо жүргүзүү аркылуу, анын жетишпеген жактарын жана укуктук базасын калыптандыруунун негизги багыттарын аныктоо.

**Изилдөөнүн усулдук базасы** катары таанып билүүнүн логикалык, салыштырмалуу, тутумдук сыяктуу жалпы-илимий ыкмалары жана алардын негизинде түзүлгөн салыштырма-укуктук жана формалдык–юридикалык жана башка жеке ыкмалары колдонулду.

**Жыйынтыктар жана алардын жаңычылдыгы** – бул илимий изилдөө мекенибиздин, бүгүнкү күндөгү, салыктык укук жаатындагы илимий жаңылыгы болуп саналат, башкача айтканда, КНСти укуктук жактан жөнгө салуу системасын ар тараптуу изилдөө жана тартипке салуу боюнча алгачкы эмгектердин бири, автордун укуктук негизде жана салыктын теориялык жоболорунун өңүтүндө изилдөө жүргүзүүсүнүн жыйынтыгында, КНСти укуктук жактан жөнгө салуудагы мүчүлүштүктөр аныкталып жана аларды четтетүүнүн жолдору сунушталган.

**Колдонуу боюнча сунуштар.** Автор тарабынан келтирилген тыянактар жана жыйынтыктар, Кыргыз Республикасындагы кошумча нарк салыгынын системасын калыптандыруу максатында жана келечекте КНСке байланышкан илимий-практикалык изилдөө иштерин жүргүзүү, салык укугу боюнча жеке аспектилерди иштеп чыгууда өз салымын кошо алат.

**Пайдалануу чөйрөсү.** Кошумча нарк салыгы боюнча илимий-изилдөө иштерин жүргүзүүдө, КНСтин укуктук базасын калыптандыруу чөйрөсүндөгү укук колдонуучу жана мыйзам чыгаруучу ишмердүүлүгүндө, “Салык укугу” сабагын окутууда колдонууга болот.

## РЕЗЮМЕ

**диссертации Карабаева Бакыта Рысбековича на тему: «Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике» на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.14 – административное право, финансовое право, информационное право**

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, система обложения НДС, правовые принципы НДС, элементы налога на добавленную стоимость, налогоплательщик, объект обложения НДС, налоговая база НДС, порядок исчисления НДС, срок уплаты налога, налоговая юрисдикция, налоговый иммунитет, устранение международного двойного налогообложения, принцип «страны назначения».

**Объектом диссертационного исследования** являются общественные отношения по установлению, исчислению, взиманию и контролю за уплатой НДС на примере действующего законодательства Кыргызской Республики и анализа правоприменительной практики.

**Цель диссертационной работы** заключается в проведении комплексного анализа современного состояния правового регулирования НДС, позволяющего установить его недостатки и определить основные направления совершенствования правовой базы.

**Методологическую базу исследования** составляют такие общенаучные методы познания, как логический, сравнительный, системный, и основанные на них такие частные методы познания, как сравнительно-правовой и формально-юридический, и другие.

**Полученные результаты и их новизна** заключаются в том, что оно является одной из первых в современной отечественной науке работой, в которой система правового регулирования НДС исследуется комплексно и системно, в результате комплексного исследования автором с позиции правовой сущности и теоретических положений налога выявлены недостатки в правовом регулировании НДС, и предложены пути их устранения.

**Рекомендации по использованию.** Результаты и выводы автора могут быть использованы в целях совершенствования системы правового регулирования налога на добавленную стоимость в Кыргызской Республике, в дальнейших научно-практических исследованиях отдельных частных аспектов НДС.

**Область применения.** Научно-исследовательские работы в сфере налога на добавленную стоимость, правоприменительная и законотворческая деятельность в области совершенствования правовой базы НДС, учебно-образовательный процесс дисциплины «Налоговое право».

## SUMMARY

**of Bakyt Rysbekovich Karabaev's Dissertation on the theme "Legal Regulation of Value Added Tax in the Kyrgyz Republic" to earn degree of Candidate of Legal Sciences, specialty 12.00.14 - Administrative Law, Financial Law, Information Law**

**Keywords:** value-added tax, VAT system, legal principles of VAT, elements of value added tax, taxpayer, subject to VAT, tax base of VAT, calculation order of VAT, tax payment due dates, tax jurisdiction, tax immunity, elimination of international double taxation, principle of "country of destination".

**The object of the dissertation research** is social relations on imposition, calculation, collection and control over payments of VAT on the example of the current legislation of the Kyrgyz Republic and an analysis of law enforcement.

**The aim of the dissertation** is to conduct a comprehensive analysis of the current state of the legal regulation of VAT that allows identifying its shortcomings and main directions for improving the legal framework.

**The methodological research** basis relies on such scientific methods of acquiring knowledge as logical, comparative, systematic and related private ones as comparative law and formal juridical methods.

**The obtained results and their novelty** are determined by the fact that it is one of the first modern works in our home country that examines the system of the legal regulation of VAT comprehensively and systematically. As a result of comprehensive research from a position of legal essence and theoretical principles of tax, the author identified deficiencies of the legal regulation of VAT and suggested ways to address them.

**Recommendations for use.** Results and conclusions of the author may be used to improve the system of legal regulation of value added tax in the Kyrgyz Republic, and in further theoretical and practical studies of some particular aspects of VAT.

**Scope of use.** Research work in the field of value added tax, law-enforcement and legislative activities for improving the legal framework of VAT, academic discipline "Tax Law".