

УДК 340.130.53:336.2 (575.2) (04)

## АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

*А.М. Исраилова* – преподаватель

---

The ways of improvement of Tax law in the Kyrgyz Republic and responsibility of tax – payers for tax law violation are considered in this article.

Проводимая в Кыргызской Республике реформа в сфере налогообложения, привела к радикальным переменам не только в экономике страны, но и изменила общественный интерес к налоговым правоотношениям. Активные поиски законодателей Жогорку Кенеша Кыргызской Республики, юристов, экономистов выявляют все большие проблемы работающей модели налоговой системы. Главная из этих проблем обусловлена прямой зависимостью государственного бюджета страны от налоговых поступлений. Поэтому особую актуальность приобретает системное исследование принципов нормативного регулирования налогообложения с учетом условий той правовой среды, в которой существует налоговое право [1–3].

Формирование в Кыргызской Республике основ предпринимательских отношений, многообразие форм собственности и управления требует от налогового регулирования методов, которые диктуются не только потребностями государства и государственного бюджета, но и законами рыночной экономики, основанными на борьбе за выживание хозяйствующих субъектов в условиях жесткой конкуренции и умножения частной собственности. Практика показывает, что налоговое законодательство разрабатывается с учетом режима специального регулирования управленческих и имущественных отношений при налогообложении. В Кыргызстане, как и в большинстве стран СНГ, налоговое право создавалось в условиях раз-

рушения старой налоговой системы, неадекватной современным требованиям, с низкой ответственностью налогоплательщиков перед законом, бюджетным дефицитом и инфляцией. Как главный регулятор доходной части государственного бюджета, она приобрела в основном фискальный, а не регулятивный характер. В результате нередко стали возникать противоречивые ситуации, порожденные гражданско-правовым характером имущественных и административно-правовых налоговых отношений, появилась объективная необходимость усовершенствования налогового законодательства.

Процесс формирования норм налогового законодательства обусловил необходимость совершенствования обеспечения ответственности за налоговые правонарушения. Такая ответственность регулируется нормами различных отраслей права, в чем и проявилась ее комплексность.

Прямая зависимость государственного бюджета от степени налоговых поступлений сделала ответственность налогоплательщиков одной из главных составляющих системы налоговых правоотношений, что в свою очередь усилило необходимость ее глубокой правовой регламентации. Однако, как показала практика, нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства, имеют множество пробелов, в связи с чем возникают

немалые трудности при практической реализации их положений.

Особого внимания заслуживает проблема соотношения административной и налоговой (финансовой) ответственности. У ученых-юристов существовали две точки зрения: о различии административной и финансовой ответственности и о финансовой ответственности как разновидности административной.

Вопрос о правовой природе ответственности за налоговые правонарушения в последнее время затрагивается многими учеными-юристами, но единый подход пока не выработан. До принятия Налогового кодекса КР 1996 г. в законодательстве регламентировалось наличие особых финансовых санкций. Ответственность отождествлялась с самими санкциями и носила название финансовой.

В июне 1996 г. был принят Налоговый кодекс КР, что на первый взгляд должно было внести ясность в проблему ответственности за налоговые правонарушения. Однако, несмотря на то, что в данном правовом акте закреплены нормы, регламентирующие существование наряду с административно-правовой ответственностью специальной налоговой, в нем имеется ряд недостатков и противоречий. Практически отсутствуют четко установленные признаки и критерии для квалификации юридического состава того или иного административного правонарушения в области налогообложения. Недостатки в налоговом и административном законодательстве повлекли за собой немало ошибок в деятельности органов налогообложения, результатом чего стали правовая незащищенность налогоплательщиков, применение инструкций вместо закона и др. Возникновение названных противоречий и проблемных вопросов стало результатом недостаточного научного обеспечения существующих норм законодательства. В связи с этим, вопросы административно-правовой ответственности, закрепление принципов привлечения к административной ответственности, где очень важное значение приобрел принцип презумпции невиновности налогоплательщика, правовая защита прав налогоплательщиков, анализ факторов, обуславливающих ее специфику и отличие от налоговой ответственности, методы совершенствования института административной ответ-

ственности в налоговой сфере, актуальны и значимы в настоящее время и требуют серьезного научного обоснования.

В сложившихся условиях, когда в государстве наблюдается дефицит бюджета, а собираемость налогов оставляет желать лучшего, можно сделать следующие выводы и сформулировать предложения по совершенствованию правового института административной ответственности за нарушения налогового законодательства Кыргызской Республики.

1. Развитие налогового права в Кыргызской Республике невозможно без комплексного системного подхода к применению налоговых норм, соответствующих требованиям трансформирующихся экономических отношений. Этот процесс обусловил необходимость совершенствования обеспечения ответственности за налоговые правонарушения.

2. Национальная налоговая система как главный источник доходной части бюджета государства, создаваясь в условиях разрушения плановой экономики, острого бюджетного дефицита и роста инфляции, приобрела больше фискальный, нежели регулятивный характер. Частое изменение норм налогового законодательства привело к тому, что за период 1996–2004 гг. в Налоговый кодекс было внесено более 800 поправок, что, подрывая целостность и стабильность налоговой системы КР, значительно усложнило администрирование налогов.

3. Действующее налоговое законодательство КР не содержит таких понятий, как налоговое правонарушение; санкции, позволяющие в полной мере отвечать принципу индивидуализации административных взысканий; дифференциация применения санкций с учетом личности налогоплательщика, формы его вины; обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Весьма немаловажно, чтобы законодательство отвечало принципу соразмерности совершенных деяний и наступивших правовых последствий. В этой связи предлагается несколько расширить перечень мер государственного воздействия, а именно: ввести такие меры, как предупреждение вследствие малозначительности совершенного проступка, лишение лицензии (разрешения) на занятие соответствующим видом деятельности

и приостановление определенного вида деятельности.

4. Предлагаем создать специализированные налоговые суды по делам о нарушениях налогового законодательства как налогоплательщиками, так и должностными лицами налоговой службы. Право налогоплательщиков на обжалование решений налоговой службы в судебном порядке закреплено в ст. 58 Налогового кодекса КР. Однако данная норма не раскрывает процессуального порядка обращения и решения дела по налоговым спорам, следовательно, судопроизводство по делам о налоговых спорах решаются в соответствии с Законом КР от 18 июля 2003 г. № 153 “О Верховном Суде Кыргызской Республики и местных судах (в редакции Закона КР от 10 июля 2004 г. № 85), где статьей 35 определен перечень дел, рассматриваемых межрайонными судами: “... дела по экономическим спорам, возникшим из гражданских, административных, налоговых, таможенных и иных правоотношений между юридическими лицами, независимо от формы собственности, гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющего статус индивидуального предпринимателя”.

В странах Западной Европы, в частности в ФРГ, существуют специальные налоговые суды, рассматривающие споры по вопросам налогообложения. Существование таких судов вызвано таким фактором, как особая специфичность дел, так как их рассмотрение требует углубленных знаний в области бухгалтерского учета и аудита, экономики и финансов, арбитражного права. В Кыргызской Республике практически каждый налогоплательщик в своей предпринимательской деятельности имеет разногласия с налоговыми органами, поэтому становится привлекательной идея назначения специальных судей для разрешения налоговых споров для высококвалифицированного и объективного разрешения подобных дел. Кроме того, деятельность налоговых судов позволит разгрузить суды общей юрисдикции от несвойственных им функций и уделить должное внимание более качественному решению спорных вопросов именно в сфере налогообложения.

Учреждение специализированных налоговых судов исключило бы взаимозаменяемость

судей, относящихся к разным коллегиям одного суда (имеется в виду учрежденная Законом КР от 18 июля 2003 г. “О Верховном Суде Кыргызской Республики и местных судах” судебная коллегия по административным и экономическим делам) и создало бы некоторые следующие преимущества в разрешении разногласий с налоговыми органами в административном порядке:

1. Вынесение объективного решения по делу вследствие его рассмотрения вне рамок органов налоговой службы.

2. В зависимости от существа иска и характера требований, возможность применения судом мер по обеспечению исковых требований и принудительное исполнение решения суда.

3. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном (мировая практика доказывает авторитетность налоговых судов и исполняемость выносимых ими решений). Согласно п. 3 ст. 79 Конституции КР, “конституционным законом могут учреждаться специализированные суды”, следовательно, существует правовая основа.

4. Незавершенность на законодательном уровне состава налогового правонарушения обусловила необходимость регламентации, особенно его субъективной стороны. При правильной квалификации деяния и применения мер государственного принуждения могут возникнуть некоторые сложности в той связи, что в вопросе о вине налогоплательщика при привлечении его к ответственности за нарушения налогового законодательства нет прозрачности. В законодательстве не определены случаи, когда в составе налогового правонарушения присутствует вина в форме прямого умысла или неосторожности. Зачастую случается, что юридическая формулировка составов налоговых правонарушений лишена определенного смысла, а именно: она не раскрывает, в чем конкретно они состоят, расцениваются ли как действие или бездействие, вина налогоплательщика и ее формы.

В результате искажается толкование норм административного и налогового законодательства, от чего страдает как налогоплательщик, так и государство. Необходимо специа-

лизировать каждый состав налогового правонарушения с целью дифференцированного подхода к каждому налогоплательщику с учетом его вины. Многие нормы об ответственности за налоговые правонарушения дублируют друг друга (15 составов по КоАО КР и 6 составов по НК КР), например, ст. 353 КоАО КР “Ведение экономической деятельности без регистрации” и ст. 66 НК КР “Применение финансовых санкций за ведение экономической деятельности без регистрации”. Санкции по этим двум дублирующим составам совершенно разные. Во избежание этого предлагаем сгруппировать все составы налоговых правонарушений в едином нормативно-правовом акте, а именно – в Налоговом кодексе, в зависимости от объекта посягательства.

5. Другой немаловажной проблемой действующего законодательства является ограниченное действие закрепленного в Конституции принципа “презумпции невиновности”, согласно которому субъект считается невиновным, пока его вина не будет доказана в установленном законом порядке. Презумпция невиновности – это одна из основных гарантий государства для полного обеспечения законности и справедливости при привлечении лица к ответственности. Доказывание виновности и невиновности налогоплательщика-правонарушителя является одной из обязанностей органов государственной налоговой службы при осуществлении налогового контроля, но здесь

особенностью административно-правовых отношений является то, что одна сторона таких правоотношений – это государство, наделенное властно-управленческими функциями, а другая – налогоплательщик. Такие неравные условия заранее ставят налогоплательщика в заведомо невыгодное положение (например, при выписке уведомления).

6. В современных условиях требует развития такой немаловажный атрибут налоговой системы, как налоговая культура, поскольку ее состояние зависит от уровня развития системы налогообложения в государстве. В свою очередь система налогообложения бывает эффективной при высоком уровне законодательства, экономики и налоговой культуры в обществе. Выступая регулятором должного поведения не только каждого налогоплательщика, но и непосредственно налогового сотрудника, налоговая культура способствует развитию цивилизованной налоговой системы

#### Литература

1. *Пепеляев С.Г.* Налоговое право. – М.: Юрист, 2004.
2. Экономика Кыргызской Республики. – Бишкек: Изд-во КТУ “Манас”, 2003.
3. *Разгулин С.В.* О презумпции добросовестности налогоплательщика // *Финансы.* – 2004. – №6.