

УДК [342.9: 34: 336: 22] (575.2) (04)

ПРОБЛЕМЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ И АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

А.М. Исраилова – преподаватель

Normative regulation of administrative and tax liability, the ways of their demarcation as well as normative regulation perfecting are considered.

Важные государственные преобразования и проводимая в КР экономическая реформа, направленная главным образом на развитие предпринимательской деятельности, обуславливает постоянный рост налогоплательщиков. Но такой переходный период для Кыргызской Республики оказывает влияние и на налоговую сферу. Множественные недостатки в национальном законодательстве, регулирующие налоговые правоотношения, часто их провоцируют.

В Кыргызской Республике ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливается различными нормативно-правовыми актами, важнейшим из которых является Налоговый кодекс Кыргызской Республики. Глава 26 статьи 346–356 Кодекса Кыргызской Республики об административной ответственности также предусматривает правонарушения за неуплату налогов и определяет ответственность за них. В связи с этим возникают некоторые сложности, так как и Налоговый кодекс Кыргызской Республики (далее НК КР), и Кодекс Кыргызской Республики об административной ответственности (далее КоАО КР) содержат сходные по своим признакам составы налоговых правонарушений. Например, ст. 65 НК КР (применение финансовых санкций за занижение налога) и ст. 352 КоАО КР (умышленное занижение суммы налога); ст. 66 НК КР (применение финансовых

санкций за ведение экономической деятельности без регистрации) и ст. 353 КоАО КР (ведение экономической деятельности без регистрации). Здесь очень важно точно разграничить, когда должны быть применены меры административных взысканий, а когда – нормы налогового законодательства.

В случае выявления налогового правонарушения, содержащего одновременно признаки налогового и административного деликта, приоритет имеют нормы Налогового кодекса Кыргызской Республики, что основывается на его нормах. Согласно статье 1 Налогового кодекса Кыргызской Республики: "... Налоговый кодекс является сводом законоположений по всем налогам, их администрированию, налоговым действиям налогоплательщиков на территории Кыргызской Республики". Ответственность за нарушения налогового законодательства устанавливается непосредственно Налоговым кодексом Кыргызской Республики (гл. 9, 11 ст.ст. 61 – 8, 70 – 71 НК КР).

При использовании норм налогового и административного законодательства следует их разграничивать следующим образом.

➤ *По субъектам:* субъектами административной ответственности за нарушение налогового законодательства являются должностные лица тех организаций, которые участвуют в налоговых правонаруше-

- ниях. Сами же конкретные должностные лица не являются участниками таких правонарушений (например, бухгалтер предприятия). Налоговая ответственность должна применяться к непосредственным участникам налоговых правоотношений (например, к юридическим лицам, выступающим как налогоплательщики).
- Отношение *налоговой ответственности* возникает в связи с неисполнением налоговой обязанности, составляющей содержание налогового правоотношения. Отсюда налоговая ответственность заключается в возникновении нового налогового правоотношения, основу содержания которого составляет дополнительная имущественная обязанность субъекта – правонарушителя.
 - Также различны *методы правовой реализации* налоговой и административной ответственности. Так, если применение налоговой ответственности возможно лишь в судебном порядке, то применение мер административных взысканий без предварительного судебного контроля не выходит за рамки допустимых законодателем пределов. Такое разграничение имеет под собой весьма веские правовые основания, так как налоговые санкции, соразмерные с объемом нарушенного налогового обязательства налогоплательщика, чаще всего связанного с имуществом лица, способны в некотором роде ограничить право частной собственности налогоплательщика.
 - Различаются и *источники нормативно-правового регулирования* ответственности за налоговые правонарушения. Так, к налоговой ответственности привлекаются субъекты только по Налоговому кодексу Кыргызской Республики, к административной ответственности – по Кодексу Кыргызской Республики об административной ответственности.
 - *Различия в субъектах*, привлекаемых к ответственности: для налоговой ответственности – это физические, юридические лица и организации, для административной ответственности – физические и должностные лица.
 - *Различия в характере и видах применяемых санкций.* Согласно Кодексу Кыргызской Республики об административной ответственности к субъекту, нарушившему налоговое законодательство, могут быть применены меры административных взысканий в виде штрафов. При этом минимальная сумма штрафа, налагаемая на граждан, составляет один минимальный размер заработной платы, максимальная сумма – 25 минимальных размеров заработной платы; на должностных лиц – от 5 до 50 минимальных размеров заработной платы (ст. 346–356 КоАО). По Налоговому кодексу Кыргызской Республики финансовые санкции определяются в процентном соотношении и в виде твердой фиксированной суммы (штрафа): для физических лиц – не более 10% от неуплаченной суммы налога, для юридических лиц – не более 25%, при занижении налога – штраф в размере суммы заниженного налога. Максимальный размер штрафа, налагаемого на должностное лицо, составляет 20 минимальных размеров заработной платы (ст. 68, 70 НК КР).
- Существует также множество и других критериев разграничения налоговой и административной ответственности. Но, очевидно, одно – это специфика регулируемых законодательством отношений, свойственных и налоговому, и административному законодательству. Данное положение обуславливается двумя соображениями. С одной стороны, недопустимо с конституционно-правовой точки зрения привлекать одного и того же субъекта за одно правонарушение к двойной ответственности и по Налоговому кодексу Кыргызской Республики, и по Кодексу Кыргызской Республики об административной ответственности, так как оба эти кодекса часто содержат дублирующие составы налоговых правонарушений (ст. 66 НК КР “применение финансовых санкций за ведение экономической деятельности без регистрации” и ст. 353 КоАО КР “ведение экономической деятельности без регистрации”; ст. 67 НК КР “ответственность за воспрепятствование проведению налогового расследования” и ст. 356 КоАО КР “воспрепятствование проведению налогового расследования”).

С другой стороны, институт налоговой ответственности еще очень молод, многие положения не разработаны или нуждаются в дополнительном пересмотре. Для восполнения пробелов в законодательстве налоговыми органами применялась аналогия, где главным образом ориентировались на схожее законодательство (КоАП РСФСР), ныне КоАО КР.

Все указанное выше свидетельствует о схожести в правовой природе административной и налоговой ответственности за нарушения налогового законодательства. Но нельзя говорить о тождественности этих двух видов ответственности, так как и налоговая, и административная ответственность – совершенно самостоятельные виды юридической ответственности в сфере публичного права. Слишком значительны различия в определении элементов составов налоговых правонарушений, применении финансовых санкций и т.д. Эти

отличия имеют очень важное объективное значение, так как налоговое правонарушение всегда останется налоговым правонарушением, в какой бы отрасли общественных отношений оно не было бы совершено (например, ст. 298 КоАО КР).

Данная проблема и по сей день остается достаточно актуальной. Нельзя не присоединиться к мнению многих авторитетных ученых о том, что административная природа налоговой ответственности должна быть заменена принципом исключительности налоговой ответственности за налоговые правонарушения. Такой подход устранил бы необоснованную двойную ответственность за нарушения налогового законодательства. Дальнейшее совершенствование налогового законодательства должно значительно уменьшить роль применения административных норм за нарушения налогового законодательства.