

УДК 343.359.2 (575.2) (04)

**НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ  
И ПРОБЛЕМЫ ИХ КЛАССИФИКАЦИИ  
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

*А.М. Исраилова* – ст. преподаватель

---

The article offers some measures to reform the tax legislation, optimization of the organizational structure and work of tax agencies in particular. The author submits a new proposal on system classification of tax offences, based on the objects differences criterion.

Действующее налоговое законодательство Кыргызской Республики обладает многими недостатками, одними из которых являются отсутствие норм, содержащих определение налогового правонарушения с описанием его признаков, а также системной классификации налоговых правонарушений. В связи с этим наблюдаются сложности в работе налоговых органов при правильной квалификации проступков, приводящих, в конечном счете, к нарушениям прав налогоплательщиков. Это подтверждается статистическими данными по арбитражным делам по вопросам привлечения налогоплательщиков к административной ответственности за нарушение налогового законодательства. Так, согласно отчету Государственной налоговой инспекции по Ленинскому району г. Бишкек, недоимка на 1 января 2004 г. составила 15 579,0 тыс. сом., в том числе с юридических лиц – 14 739,0 тыс. сом, физических – 840,0 тыс. сом., т.е. недоимка увеличилась на 4 393 тыс. сом. На 1 января 2004 г. количество недоимщиков составило 881 (161 – юридических лиц, 720 – физических). На 1 января 2005 г. количество недоимщиков увеличилось на 170 юридических лиц и уменьшилось на 254 физических лиц. Недоимка на 1 января 2005 г. составила 19 971,5 тыс. сом., в том числе с юридических лиц – 18 376,5 тыс. сом., физических – 1 595,0 тыс. сом., т.е. недоимка за декабрь увеличилась на 7 300 тыс. сом

Во многих случаях в этом виноваты сотрудники налоговых органов. По их мнению, основным недостатком в деятельности налоговых органов является отсутствие соответствующего правового регулирования ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения, что не позволяет в достаточной мере правильно квалифицировать действия правонарушителей.

Проблемы налоговых служб связаны и с налогоплательщиками, являющимися главными носителями все возрастающего налогового бремени. По мнению налоговых агентов, налогоплательщики-предприниматели скрывают более 50% доходов, что создает значительные трудности при пополнении доходной части республиканского бюджета, в свою очередь, дефицит бюджета отражается на реализации пенсионного, социального обеспечения, а также решения многих государственных программ. Основной причиной возникновения бюджетного дефицита является недостаточный уровень налогового администрирования, ослабление финансовой, налоговой и бюджетной дисциплины.

Как отмечено выше, для улучшения налогового администрирования и роста собираемости налоговых сборов необходимо максимально оптимизировать организационную структуру и работу государственных налоговых служб, подготовку и повышение квалифика-

ции кадров и, конечно же, информированность налогоплательщиков. Результаты проведения жесткой фискальной политики государства проявились еще в 1996 г., когда величина дефицита бюджета составила 5,8 % ВВП.

Выделим следующие группы классификации налоговых правонарушений.

*Первая группа:*

- нарушение учета налогоплательщиков в налоговых органах (ведение экономической деятельности без регистрации);
- нарушение порядка ведения бухгалтерского учета;
- нарушение порядка применения контрольно-кассовых машин (ККМ) и кассового учета;
- непредставление деклараций и платежей в установленные сроки.

Родовым объектом этих правонарушений является порядок налоговых учетов и отчетности. Все составы, указанные нами в первой группе, направлены против действующей системы налоговых учетов. Но здесь необходимо выделить правонарушения, касающиеся непосредственно порядка применения ККМ и кассового учета, так как состав этого правонарушения главным образом направлен против порядка учета объектов налогообложения. Редакция Закона КР от 22.02.00 г. №44 “О применении ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением” устанавливает административную ответственность за нарушение законодательства о применении ККМ. В частности, одной из обязанностей субъектов предпринимательской деятельности является выдача покупателю контрольно-кассового чека за купленный товар. Положением Законодательного Собрания ЖК КР от 25.06.2004 г. №3-1689-П “О применении ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением” прямо установлено, что на всех контрольно-кассовых машинах в обязательном порядке применяется контрольная лента, и по каждой контрольно-кассовой машине ведется книга кассира-операциониста, заверенная в налоговом органе. Контрольные ленты, книга кассира-операциониста и другие документы, подтверждающие проведение денежных расчетов с покупателями (клиентами), должны храниться в течение сроков, установленных для первичных учетных документов в соответствии с законо-

дательством КР. Ответственность за хранение указанных документов несет руководитель организации (субъект предпринимательства).

Объективная сторона такой группы правонарушений выражается в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей, установленных законом. Например, ведение экономической деятельности без регистрации предполагает уклонение налогоплательщика от постановки на налоговый учет в органах Государственной налоговой службы. В соответствии со ст.17 НК КР и постановлением правительства от 16.11.95 г. “О введении государственной регистрации в КР” каждый налогоплательщик обязан пройти государственную налоговую регистрацию в территориальном подразделении Государственной налоговой службы КР с одновременным присвоением идентификационного налогового номера.

Большую распространенность приобретают правонарушения, связанные с отсутствием бухгалтерского учета и внесением в него заведомо искаженных данных. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете от 29.04.02 г. №76, бухгалтерский учет является основой для налогового учета, целью которого является выявление показателей, необходимых для составления деклараций налоговых расчетов, связанных с исчислением и уплатой налогов. Но Закон о бухгалтерском учете не содержит прямых указаний о правонарушениях в сфере бухгалтерского учета. Предлагаем восполнить этот пробел в Налоговом кодексе Кыргызской Республики следующим образом:

- ☞ нарушение порядка организациями бухгалтерского учета, повлекшее отсутствие системы отражения на счетах бухгалтерского учета налогоплательщика хозяйственных операций;
- ☞ нарушение правил документирования хозяйственных операций;
- ☞ нарушение обязанностей по ведению достоверного бухгалтерского учета;
- ☞ нарушение порядка ведения бухгалтерской и налоговой отчетности по соответствующим формам;
- ☞ нарушение сроков предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ☞ уклонение от предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности, т.е. умысел

ленное неоднократное непредоставление в установленные сроки или непредоставление по требованию налогового органа комплекта или части документов бухгалтерской и/или налоговой отчетности, если такие действия не могут квалифицироваться как уклонение от регистрации в налоговом органе или уклонение от уплаты налога.

Соответственно, все эти действия должны квалифицироваться как один из способов уклонения от уплаты налога.

Проблемным остается на сегодня вопрос о непредоставлении деклараций и нарушении срока и порядка ее подачи. Данный состав образует бездействие лица, которое обязано было подать декларацию до 1 марта соответствующего года, следующего за отчетным. В большинстве случаев непредоставление декларации является одним из способов совершения другого правонарушения, а именно, уклонение от уплаты налога путем неподдачи декларации. Как известно, за просроченные сроки представления декларации и платежей к налогоплательщику применяются взыскания в виде административного штрафа и финансовых санкций. Но ни один из нормативных актов не устанавливает ответственности самих налоговых органов (налогового инспектора) за необоснованный отказ от принятия деклараций и отчетов, кроме того, на законодательном уровне не разработан механизм принятия таких документов. Полагаем, что можно было бы отсылать документы по почте, причем дата отсылки будет считаться датой его сдачи и соответственно датой принятия налоговой инспекцией.

Субъективная сторона указанной группы правонарушений выражается в форме прямого или косвенного умысла. Но здесь закон не дает дифференцированного подхода к установлению формы вины, возможности учитывать обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Такое отношение законодателя обосновывается тем, что нормы об ответственности содержат совершенно точные виды и размеры санкций, не позволяя при этом учесть положения, определенные в ст. 41 Кодекса об административной ответственности Кыргызской Республики.

Субъектами являются физические лица – налогоплательщики, предприниматели, должностные лица предприятий и организаций, обязанные предоставлять в налоговые службы сведения учетно-отчетного характера.

*Вторая группа* включает правонарушения, направленные против осуществления налогового контроля:

- невыполнение законных требований должностных лиц Государственной налоговой инспекции;
- воспрепятствование проведению налогового расследования.

Практика деятельности налоговых служб показывает, что динамика налоговых споров в судах неуклонно растет вверх, что вызывает некоторую тревогу. Но налоговый контроль как важнейшее условие обеспечения соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства необходим. Родовым объектом таких правонарушений является порядок осуществления налогового контроля. Объективная сторона выражается в форме активного действия или бездействия. Субъектом правонарушения являются непосредственно сами налогоплательщики.

КоАО КР установил административную ответственность за воспрепятствование проведению налогового расследования. Здесь имеется в виду, что контрольная функция органов государственной налоговой службы реализуется посредством проведения налоговых проверок, что гарантируется ст. 13 Налогового кодекса Кыргызской Республики. Законодатель гарантирует право налоговых органов проводить расследования в помещениях, которые используются налогоплательщиком для извлечения дохода. Но при рассмотрении данной группы правонарушений следует отметить, что важным здесь является обнаружение умысла, направленного именно на воспрепятствование проведению налогового расследования. Воспрепятствование может осуществляться путем:

- ↪ отказа в доступе к проверяемому объекту;
- ↪ отказа в предоставлении документов и иных сведений, необходимых при расследовании;
- ↪ невыполнения законных требований проверяющего.

Субъективная сторона этих правонарушений выражается в форме прямого или косвенного умысла.

*Третья группа* состоит из следующих правонарушений:

- уклонение от налогообложения путем сокрытия (занижения) дохода;
- умышленное занижение сумм налога, подлежащих уплате в доход государства.

Основная обязанность налогоплательщика – полная и своевременная уплата налогов (ст. 25 Конституции КР). В настоящее время мы видим несколько иную картину. Согласно статистическим данным на 01.01.2002 г., в республике было совершено 1 769 тыс. налоговых правонарушений, а на 01.01.2003 г. – 3 281 тыс. правонарушений. Практика показывает, что самым распространенным видом налоговых правонарушений является уклонение от уплаты налогов путем занижения сумм налогов и сокрытия доходов или объектов налогообложения. Объектом данной группы правонарушений является стабильность налоговой системы. Объективная сторона выражается в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей по полной и своевременной уплате налогов.

Уклонение от налогообложения в конечном результате приводит к весьма сложным правовым и экономико-социальным последствиям. Совершение такого рода правонарушений обуславливает дефицит бюджета, недофинансирование различных государственных инфраструктур, когда государство, будучи вынужденным “защищаться”, увеличивает налоговое бремя за счет добропорядочных налогоплательщиков.

Законодатель устанавливает способ уклонения от налогообложения путем сокрытия (занижения) дохода и умышленного занижения окончательной суммы налога, подлежащей уплате, но не дает четкого определения понятию сокрытие (занижение) дохода. Доход, как правило, относится к объектам налогообложения. П. 11. ст. 9 Налогового кодекса Кыргызской Республики дает следующее определение дохода – это вновь создаваемая стоимость (выручка от реализации товаров, услуг и выполненных работ за вычетом материальных затрат). Но это определение представляется нечетким, поскольку нельзя согласиться с тем,

что у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога в связи с наличием созданной стоимости от реализованного товара, так как стоимость является основой для исчисления налогооблагаемой базы. Выручка здесь исчисляется с учетом НДС и акцизов. Технически это несколько сложная работа, целью которой является обнаружение несоответствий в учете объектов налогообложения. Смысловая нагрузка слова “сокрытие” обусловлена прямым действием, направленным на неуплату налогов. Каким образом можно сокрыть доход? Возможно, что форма выражения сокрытия (занижения) дохода может быть только письменной, при этом доход – это объект налогообложения и объект бухгалтерского учета (объектом бухгалтерского учета является балансовая прибыль или убыток как конечный результат финансовой деятельности). Таким образом, сокрытие или занижение дохода происходит, если такие действия являются следствием искажения данных в налоговых документах.

Субъектом указанной группы правонарушений могут быть юридические или физические лица, главные бухгалтера и другие лица, на которые законодателем возложена обязанность по уплате налогов. Субъективная сторона – в форме умысла.

*Четвертая группа правонарушений* – это правонарушения, направленные против прав и законных интересов налогоплательщика. Гл. 11 действующего Налогового кодекса “Ответственность за правонарушения, совершаемые должностными лицами налоговой службы” содержит две статьи, гарантирующие защиту законных прав и интересов налогоплательщиков. Законодатель в решении этой проблемы поступил очень справедливо, установив ответственность должностных лиц налоговых органов. Объектом данной группы правонарушений являются непосредственно сами права и интересы налогоплательщиков.

Ст. 70 Налогового кодекса Кыргызской Республики устанавливает ответственность должностных лиц налоговых органов, совершающих проступки. Должностное лицо налоговых органов в соответствии с Законом Кыргызской Республики “О государственной налоговой службе при Министерстве финансов

КР<sup>»</sup> 1992 г. относится к категории должностных лиц, имеющих право осуществлять властные полномочия в силу возложенных на них должностных обязанностей. Считаем, что не стоит заострять на этом пункте особое внимание. Нас больше тревожит факт отсутствия соразмерности санкций, которые предусмотрены для налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений и для должностных лиц налоговых органов, где максимальный размер штрафа не более 20 минимальных размеров заработной платы. Обоснуем наше предположение: должностное лицо налоговых органов в своей деятельности руководствуется принципами, предусмотренными Законом о государственной службе, а именно: принципами законности, справедливости, компетентности и честности, дисциплины и персональной ответственности за исполнение служебных обязанностей и т.д. Исходя из этого, налоговый чиновник должен представлять образцового законопослушного служащего и в первую очередь стоять на страже интересов общества. К сожалению, наблюдается совсем иная картина, когда налоговые чиновники больше заботятся о своих собственных финансовых интересах, увеличивая и без того нелегкое бремя налогоплательщиков. Посмотрим на сложившуюся ситуацию по-иному: Кодекс об административной ответственности Кыргызской Республики предусматривает 14 составов административно-налоговых правонарушений, по которым к ответственности привлекаются только налогоплательщики, но не должностные лица (это серьезный пробел в законодательстве). Налоговый кодекс предусматривает шесть составов налоговых правонарушений относительно ответственности налогоплательщиков и всего один (ст.70 НК КР) относительно ответственности должностных лиц налоговых органов, причем установленная санкция несоизмеримо мала. Это требует внесения поправок в Налоговый кодекс Кыргызской Республики. Причем санкции должны нести карательно-превентивный характер с последующим увольнением провинившегося из налоговых органов.

Объективная сторона такой группы правонарушений состоит в активном действии, а именно:

- ☞ требовании от налогоплательщика суммы свыше начисленного налога;
- ☞ удержании для личного пользования части суммы взимаемого налога;
- ☞ составлении неправильного отчета о взимаемых налогах;
- ☞ использовании должностного положения для получения денежного вознаграждения или другой выгоды;
- ☞ взимании налогов, не имея для этого полномочий;
- ☞ несоблюдении налоговой тайны.

Субъектом правонарушений является должностное лицо органов налоговой службы. Субъективная сторона предполагает совершение таких деяний в форме прямого или косвенного умысла.

Предложенная нами трактовка налоговых правонарушений имеет теоретическое значение, а при должном внимании законодателя приобретет и важное практическое значение. Проведенный анализ позволил классифицировать налоговые правонарушения по различным признакам, в основе которых лежит объект, против которого направлено противоправное деяние. Но в действующем законодательстве Кыргызской Республики пока нет единой, слаженной системы налоговых правонарушений.

Поле деятельности в сфере создания максимально удобной системной классификации налоговых правонарушений еще широко и создание каждого нового механизма позволит в должной мере восполнить пробелы в действующем законодательстве. Необходимо создать четкую систему правонарушений, которая отличалась бы обоснованностью и логическим завершением, помогала избегать роковых ошибок в правоприменительной практике и создавала бы благоприятные основы для продолжения реализации «Концепции совершенствования налоговой политики в КР» от 29.05.01 г. №255.