

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
им. Ж.БАЛАСАГЫНА**

Диссертационный совет Д. 12.10.419

*На правах рукописи*  
УДК 347.73:336.2(575.2)(043.3)

**ИСРАИЛОВА АЙГАНЫШ МУКАШЕВНА**

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА  
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

12.00.01 - теория и история государства и права;  
история учений о праве и государстве  
12.00.14 - административное право, финансовое право,  
информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора юридических наук

Бишкек-2011

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права юридического факультета Кыргызско-Российского Славянского университета.

**Научный консультант:** доктор юридических наук, профессор  
**Арабаев Чолпонкул Исаевич**

**Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, профессор  
**Абдрасулов Ермек Баяхметович**

доктор юридических наук  
**Давлетов Айбек Абубакирович**

доктор юридических наук, доцент  
**Жатканбаева Айжан Ержановна**

**Ведущая организация:** кафедра юриспруденции и  
международного права университета  
«Туран» Республики Казахстан

Защита состоится «27» января 2012 года в 14-00 часов на заседании диссертационного совета Д.12.10.419 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) юридических наук в Кыргызском национальном университете им. Ж. Баласагына по адресу: 720024, г. Бишкек, ул. Киевская, 132, Юридический институт, корп. 2, ауд. 209.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына по адресу: 720024, г. Бишкек, ул. Жибек-Жолу, 394, корп. 8.

Автореферат разослан « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2011 года.

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

**Косаков С. К.**

## I. Общая характеристика работы

**Актуальность темы диссертации.** Развитие налоговой системы Кыргызской Республики в современных условиях характеризуется формированием сравнительно нового подхода к механизму регулирования общественных отношений в государстве, ключевое содержание, которого заключается в том, что большая часть публичных расходов покрывается за счет налоговых поступлений.

В то же время в процессе исторического развития Кыргызстана налоговая политика, пройдя через все этапы становления и формирования, стала, в конечном итоге, неотъемлемой частью современного государственного управления, важнейшим инструментом построения правового государства в рыночных условиях.

Тем самым налоги не только формируют финансовые ресурсы для выполнения социальных обязательств, но и являются основной частью целенаправленного перераспределения национального дохода, выступают элементом единого процесса воспроизводства.

Вышеотмеченное привело к потребности в коренных преобразованиях в теории и практике налогового права Кыргызской Республики.

Актуальность диссертационного исследования усиливается необходимостью теоретического понимания элементов налогового права как самостоятельной отрасли права, обусловленная проблемами доктринальной неразработанности системных качеств данной отрасли. В диссертации через призму научного исследования различных правовых концепций и точек зрения, сложившихся в науке, рассматривается положение налогового права в системе отечественного права. Анализируются теоретические основы его роли с учетом необходимости реформирования налоговой системы как базового условия успешного построения цивилизованных рыночных отношений в стране.

Реформы, проводимые в последние годы в стране, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства Кыргызской Республики с целью обеспечения его эффективной реализации и совершенствования механизма налогового администрирования, форм реализации государственной налоговой политики. В связи с этим налоговое право приобретает новый смысл и наполняется особым содержанием, поскольку именно ему отведена главная роль в развитии идейных тенденций реформы налогообложения, что особенно актуализирует необходимость системного исследования общей картины нормативного регулирования налогообложения с учетом всей правовой среды.

Имеющиеся тенденции в развитии отечественного налогового права как самостоятельной отрасли потребовали необходимости глубокого исследования общих закономерностей построения всей налоговой системы государства как в правовом, так и в экономическом аспектах.

Теория и практика однозначно доказывают, что развитие самостоятельной отрасли налогового права в Кыргызской Республике невозможно без создания единого подхода к правоприменительной практике в налоговом законодательстве.

Мировой опыт показывает, что налоговое законодательство в большинстве своем разрабатывается исходя из режима специального регулирования управленческих и имущественных отношений при налогообложении. Отечественное налоговое право, как и в других странах СНГ, создавалось в условиях разрушения старой налоговой системы, с низкой ответственностью налогоплательщиков перед законом, бюджетным дефицитом и инфляцией. Как главный источник доходной части государственного бюджета, оно приобрело главным образом фискальный, а не регулятивный характер. Тем самым была усугублена проблема в создании собственной эффективно действующей налоговой системы.

Актуальность темы диссертации обуславливается также тем, что в науке стран СНГ вопрос об отраслевой самостоятельности налогового права является одним из спорных. Соответственно общие закономерности построения системы налогового права как отдельной отрасли не завершены в научном познании. Кроме того, они определяются требованиями новых подходов к налоговому праву, обусловленными процессами всемирной глобализации, которые оказывают значительное и непосредственное влияние на формирование Кыргызстана как правового государства. Наука налогового права призвана в этих условиях выявить общие закономерности построения налогового права как самостоятельной отрасли права, а также определить его структуру.

В диссертационном исследовании использованы труды ученых Кыргызстана и стран Центральноазиатского региона в области теории и истории государства и права, конституционного, административного, финансового, налогового, инвестиционного, гражданского и иных отраслей права: Абдрасулова Е.Б., Абдынасырова У.Т., Айтхожина К.К., Алибаевой Г.А., Арабаева А.А., Арабаева Ч.И., Баймаханова М.Т., Баймуханбетовой Д.А., Бейшембиева Э.Ж., Борубашова Б.И., Галиевой З.И., Давлетова А.А., Дуйсенова Э.Э., Ержановой С.М., Жатканбаевой А.Е., Жусупова А.Д., Ибраевой А.С., Мороз С.П., Мукамбаевой Г.А., Нурбекова К.Н., Сартаева С.С., Сооданбекова С.С., Сыдыковой Л.Ч., Тургунбекова Р.Т., Филимонова Д.Н., Худякова А.И., Чернякова А.А., Чикеевой З.Ч.

Особое внимание было уделено научно-теоретическим и практическим разработкам ведущих ученых-экономистов Кыргызстана: Жапарова А.У., Койчуева Т.К., Койчуманова Т.Дж., Матыева Н.С., Мусакожоева Ш.М., Сарыбаева А.С. и других авторов.

Исследование важнейших проблем в диссертации стало возможным благодаря глубоким теоретическим разработкам и идеям в контексте вопросов налогового, финансового права, экономической теории известных классиков: Вагнера А., Кейнса Дж., Кулишера И.М., Лебедева В.А., Милля

Дж., Озерова И.Х., Покровского И.А., Рикардо Д., Смиа А., Тургенева Н.И., Янжула И.И. и многих других.

Современные концепции и многие теоретические положения налогового права уточнялись на основе изучения трудов зарубежных авторов: Амати Н.Д., Бланкенагеля А., Кельзена Г., Маффезони Ф., Петти В., Эклунда К. и др.

При разработке отдельных теоретических проблем налогового права и налогообложения были использованы концепции, труды и мнения ученых в области общей теории государства и права, конституционного права (Алексеева С.С., Венгерова А.Б., Нерсисянца В.С., Топорнина Б.Н.), административного права (Алехина А.О., Тихомирова Ю.А.), гражданского и предпринимательского (Братуся С.Н., Венедиктова А.В., Давыденко Д.И., Любомудрова Д.А.), международного частного и международного публичного права (Богуславского М.М., Ларютиной И.А., Ровинского Е.А.).

Теоретической основой исследования диссертации по вопросу финансового и налогового права, послужили труды ученых стран СНГ: Брызгалина А.В., Винницкого Д.В., Грачевой Е.Ю., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Химичевой Н.И., Шаталова С.Д. и др.

Вместе с тем, по мнению автора, не совсем благоприятно сложилось положение с научными исследованиями данной теоретической проблематики в Кыргызстане, где многие важнейшие нерешенные проблемы налогообложения остаются за пределами юридической науки. Именно поэтому проблемы, связанные с налоговыми реформами, являются наиболее актуальными и должны представлять огромный научный и практический интерес. Настоящее диссертационное исследование на основе вышеперечисленной теоретической базы направлено на разработку концепции развития налогового права как самостоятельной отрасли в системе отечественного права, определение его предметного воздействия, метода правового регулирования, функций, принципов, источников и основных юридических конструкций, обеспечивающих общее исследование как самостоятельного правового образования.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами.** Тема диссертации тесно связана с научно-исследовательской темой кафедры административного и финансового права Кыргызско-Российского Славянского университета «Проблемы правового регулирования административного и финансового законодательства на современном этапе», а также с государственными мероприятиями:

- при разработке среднесрочной Стратегии совершенствования налоговой политики в Кыргызской Республике в вопросах по принятию новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики на 2006-2008 годы, утвержденной Указом Президента Кыргызской Республики от 13 апреля 2006 года № 172;

- при разработке Стратегии страны на 2007-2010 годы в пунктах 4.5 (развитие финансового сектора); 4.6 (фискальная реформа), утвержденной Указом Президента Кыргызской Республики от 16 мая 2007 года № 249;

- при законотворческой работе по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики, в частности, некоторые рекомендации, предложенные в диссертационной работе, были использованы в работе профильного комитета по бюджету и финансам Жогорку Кенеша Кыргызской Республики и легли в основу Законопроекта 2011 г. «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики», основным вопросом которого стало предложение об отмене главы 58 Налогового кодекса (Налог на специальные средства) и распределение полученных доходов от этого налога за период 2009-2011 гг. в сумме 640 млн.сомов на целевые общеобразовательные программы и поддержку исследовательской работы научных кадров.

**Цели и задачи исследования.** Основная цель диссертационного исследования – на основе научно-теоретических достижений в юридической науке – формирование теоретико-правовых основ самостоятельной отрасли налогового права Кыргызской Республики.

В соответствии с обозначенными целями были поставлены следующие **задачи:**

- провести комплексный анализ предпосылок развития налоговой системы с целью определения теоретических основ формирования отраслевой самостоятельности налогового права в системе отечественного права;

- проанализировать концептуальные подходы по проблеме автономии налогового права, сформировавшиеся в теоретической и правоприменительной практике стран ближнего и дальнего зарубежья;

- установить содержание системообразующих факторов отрасли налогового права – предмета и метода правового регулирования;

- выявить специфику функций и источников налогового права;

- проанализировать признаки отраслевой самостоятельности налогового права в контексте системы принципов, а также выработать научные рекомендации по их дополнению экономически целесообразными принципами эластичности и налоговой недискриминации;

- выработать правовую дефиницию понятия «налоговая политика»;

- провести сравнительно-правовой анализ норм отечественного налогового законодательства через призму норм международного права, определяемые как модельные налоговые нормы;

- проанализировать проблемы взаимных интересов государства и налогоплательщиков в вопросах двойного налогообложения;

- разработать и предложить концепцию налоговой недискриминации в вопросах реализации прав и обязанностей субъектов, в том числе иностранных инвесторов;

- разработать специальный налоговый инструментарий, влияющий на развитие системы налогообложения Кыргызской Республики;
- выработать научные рекомендации по разработке новых направлений государственной налоговой политики;
- определить особенности взаимоотношений органов государственной налоговой службы и налогоплательщиков;
- обосновать предложения по формированию налоговой культуры в обществе.

**Научная новизна полученных результатов** состоит в том, что впервые в отечественной науке была проведена комплексная разработка теоретико-правовых проблем налогового права, разработан концептуальный подход, перспективные основы развития Кыргызской Республики как современного налогового государства в рамках проводимой налоговой реформы, обуславливаемой определенными сложностями в вопросах правового воздействия самостоятельной отрасли налогового права и налогообложения на развитие экономического сектора государства.

Автором выдвигаются новые положения, касающиеся пересмотра и изменения традиционного представления о значении всего спектра системных элементов налогового права, обусловленных несомненным влиянием реформирования отечественной системы налогообложения, международных норм и судебной практики.

**Практическая значимость полученных результатов** состоит в том, что в рамках проведенного автором комплексного, концептуального исследования основных положений отрасли налогового права полученные результаты вносят существенный вклад в отраслевое и межотраслевое изучение теоретико-правовых проблем налогового права. Исследуя элементы налогового права, характеризующего его самостоятельность и автономность относительно всей юридической системы в целом, автором вносятся ценные предложения по концептуальному развитию отечественного налогового права и налогового законодательства в системе права. Предлагая концепцию по совершенствованию составных элементов налогового права, редактированию положений, имеющих важное научно-теоретическое и практическое значение, обуславливающих его предмет и метод правового регулирования, систему правовых принципов при их экономической обоснованности и рациональности, придание функциям налогового права и налогообложения при условии доминирования регулирующей функции признаков главенствующих, изучению состава источников налогового права, а также организации платформы к становлению правового государства при возможном использовании международных стандартов, автор создает определенные предпосылки для формирования эффективного налогового законодательства. Немаловажное практическое значение имеет то, что в диссертации разработаны концептуальные направления налоговой гармонизации и налоговой конкуренции при условии соблюдения мирового

принципа налоговой недискриминации, для защиты бюджетных интересов Кыргызской Республики.

Ряд предложений автора, обоснованных в диссертации, были использованы при работе Комитета по бюджету и финансов Жогорку Кенеша Кыргызской Республики пятого созыва и Министерства финансов Кыргызской Республики при подготовке налоговых законопроектов. Некоторые разработки автора, принимавшего участие в качестве эксперта рабочей группы Проекта Европейского Союза «Поддержка реформы судебной системы в Кыргызской Республике» по приведению административного законодательства в соответствие с Конституцией Кыргызской Республики по вопросам применения ответственности в сфере налогообложения, были использованы в указанном проекте. Выступая членом специализированной группы Министерства экономического развития и торговли по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики 2008 г. и приведению его в соответствие с Законом Кыргызской Республики «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики», были предложены изменения в Налоговый кодекс.

Кроме того, выводы и рекомендации, полученные в результате диссертационного исследования, были внедрены в учебный процесс Кыргызско-Российского Славянского университета и применяются при чтении курсов «Налоговое право», «Финансовое право», «Бизнес-право».

Материалы диссертации могут быть использованы в дальнейшей научно-теоретической и практической разработке проблем налогового права и налогового законодательства в принципиальных вопросах развития юридической науки, а также в финансовой деятельности государства по формированию и использованию государственного бюджета.

**Основные положения, выносимые на защиту.** На публичную защиту выносятся следующие научные положения:

1. В диссертации определены основные этапы становления и развития налоговой системы Кыргызстана с момента возникновения кочевой государственности до современности.

2. Обоснована самостоятельность налогового права как отрасли права Кыргызской Республики, основанного на дифференцированном подходе к изучению предмета и метода правового регулирования, обладающего широким системообразующим характером, обусловленным социально-экономическим содержанием налогов.

3. Системообразующими функциями налогового права являются фискальная и регулирующая. Иные же функции направлены на решение узких задач, не оказывающих существенного влияния на налоговую систему.

4. Предложена классификация принципов налогового права исходя из их правового содержания. Они подразделяются на общеправовые, специально-правовые (отраслевые) и экономические принципы налогообложения. Автор считает, что общие и специально-правовые

принципы налогового права предопределяются спецификой экономической системы Кыргызстана.

В связи с тем, что налоговые принципы, имеющие, прежде всего, конституционно-правовое значение, при решении проблем налогообложения они интерпретируются в тесной связи с экономическими, предлагается введение новых принципов – *«принципа эластичности»* и *«принципа налоговой недискриминации»*.

5. Предложено определение налоговой политики Кыргызской Республики как *«комплекс правовых, финансовых и экономических мер в области налогового регулирования, направленных на стимулирование, накопление и рациональное использование денежных доходов государства, обеспечивающих финансовые потребности публичной власти и способствующие экономической гармонизации в обществе»*.

6. Предложен специальный налоговый инструментарий, направленный на обеспечение эффективной реализации налогового законодательства с учетом бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита.

7. Предложены правовые меры по совершенствованию методики осуществления налогового контроля: усиление методов контроля в отношении злоупотреблений налогоплательщика, распространение которых вызвано финансовым кризисом; внедрение особой системы организационно-правовых мер и государственных гарантий; усиление мер противодействия незаконной оптимизации и минимизации налогового бремени.

8. Предлагаются меры по повышению надежности, достоверности, оперативности и эффективности сбора и обработки информации, а также условия создания паритетных взаимоотношений участников налоговых отношений, выражающихся в мерах по усилению функциональных обязанностей сотрудников налоговой службы, применения мер поддержки и консультирования налогоплательщиков.

9. Предложены меры по повышению налоговой культуры в обществе, которые рассматриваются в комплексе проблем построения согласованной структуры налогообложения в целом: 1) в развитии налогового законодательства, 2) в реформировании системы администрирования с учетом правоприменительной деятельности, 3) повышение уровня правосознания граждан, закладываемого учебным планом школьных, средне-профессиональных и вузовских программ.

10. Выявлены объективные условия воздействия международного права на национальное законодательство, в связи с чем предложены нормы, регулирующие особенности налогообложения иностранных субъектов по различным видам налогов поместить их в единый раздел Налогового кодекса Кыргызской Республики *«Налогообложение отдельных категорий налогоплательщиков»*.

11. С учетом тенденции развития государственной налоговой политики и международного сотрудничества, рекомендуется внедрение в практику Кыргызской Республики концепций *«налоговой гармонизации»* и *«налоговой*

конкуренции», где налоговая гармонизация призвана обеспечить устойчивое развитие налоговой системы Кыргызской Республики путем сближения национальных налоговых систем и выравнивания уровня налоговой нагрузки, а налоговая конкуренция позволит с использованием инструментов налогообложения привлечь финансовые потоки в поле действия национального права.

12. Предлагается использование посредничества или медиации в досудебном порядке по налоговым спорам.

13. Разработаны рекомендации по модернизации налогового законодательства путем внесения изменений и дополнений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики.

**Личный вклад соискателя.** Автором проведено научное исследование теории налогового права Кыргызской Республики, правоприменительной практики, а также сравнительный анализ налоговых систем зарубежных государств, что дало возможность обосновать их применимость в отечественной юридической науке и практике. Некоторые предложения и рекомендации автора по расширению системы принципов налогового права, возможности отмены налога на специальные средства, приведение в соответствие норм об ответственности за налоговые правонарушения в налоговом и административном праве, а также вопросы, касающиеся системы налогов в целом и вопросов их администрирования, в том числе унификация норм национального и международного права в вопросах избежания двойного налогообложения, были предложены на высшем законодательном уровне.

**Апробации результатов исследования.** Результаты проведенного научного исследования были доложены и обсуждены на расширенных заседаниях следующих кафедр:

- теории и истории государства и права и кафедры административного и финансового права Кыргызско-Российского Славянского университета;
- теории и истории государства и права и кафедры административного права и правоправедения Кыргызского национального университета им.Ж.Баласагына;
- государственно-правовых дисциплин и кафедры административного права и административной деятельности академии МВД Кыргызской Республики им. генерал-майора милиции Алиева Э.А.;
- государственно-правовых дисциплин Таразского государственного университета им. М.Х.Дулата.

Основные положения и практические рекомендации диссертации доложены на крупных международных научно-практических конференциях, круглых столах: «Инновации в образовании: проблемы и пути решения» (г.Бишкек, 22 декабря 2006 г.); международный круглый стол в рамках международного проекта Европейского Союза «Поддержка реформы судебной системы Кыргызской Республики», (г. Чолпон-Ата, 21-24 декабря 2009 г.); «Совершенствование законодательства Кыргызской Республики в

рамках реализации Стратегии развития страны на 2009-2011 гг.», (г. Бишкек, Кыргызско-Российский Славянский университет, апрель 2009 г.); республиканская научно-практическая конференция молодых ученых, посвященная 80-летию члена-корреспондента НАН Кыргызской Республики, д.э.н., профессора Молдокулова А., (г. Бишкек, Кыргызский экономический университет, 6 октября 2010 г.); «Перспективы развития национального законодательства Республики Казахстан в свете концепции правовой политики на 2010-2020 гг.», (Республика Казахстан, г. Караганда, Карагандинская Академия МВД РК им. Б.Бейсенова, 29 октября 2010 г.); «Модернизация и экономическая стратегия Казахстана в условиях инновационного развития», (Республика Казахстан, г. Алматы, университет «Туран», 25 ноября 2010 г.); «Трудовое право Кыргызской Республики: современное состояние, проблемы правоприменения. Зарубежное законодательство о труде», (г. Бишкек, Кыргызский Национальный университет им. Ж.Баласагына, 16 декабря 2010 г.); «Проблемы совершенствования законодательства Республики Таджикистан и стран СНГ в условиях переходного периода», (Республика Таджикистан, г. Душанбе, 22 апреля 2011 г.); «Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учета и аудита в странах Центральной Азии: теория, методология и практика», (г. Чолпон-Ата, 6-10 июля 2011 г.); «Актуальные проблемы совершенствования законодательства Кыргызской Республики», (г. Бишкек, 30 марта 2011 г.).

#### **Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.**

Основные положения диссертационного исследования, выводы и предложения нашли отражение в 29 научных публикациях, а также в двух монографиях общим объемом более 50,0 п.л., опубликованных в ведущих научных отечественных и зарубежных изданиях, рекомендованных ВАК Кыргызской Республики.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, тринадцати разделов, семи подразделов, выводов, практических рекомендаций и списка использованной литературы. Работа включает 12 таблиц, 13 диаграмм.

## **II. Основное содержание работы**

**Во введении** обосновывается актуальность темы, цели и задачи исследования, научная новизна, теоретическая и практическая значимость полученных научных результатов; определяется связь темы с основными научно-исследовательскими работами. Формулируются основные положения, выносимые на защиту, отражается личный вклад автора и приводятся сведения об апробации результатов исследования.

**Первая глава «Историко-теоретические основы формирования налогового права как самостоятельной отрасли права Кыргызской Республики»** состоит из четырех разделов и посвящена изучению генезиса налогообложения в Кыргызской Республике с древнейших времен кочевой

цивилизации до современности, а также социально-экономических и политических основ формирования налогового права как самостоятельной отрасли.

*Первый раздел первой главы «Историко-теоретические аспекты развития налогового права Кыргызстана: его место и роль в системе отечественных отраслей»* посвящен системе налогов и основам налогового администрирования со времен древности до создания независимого налогообложения в суверенной Кыргызской Республике.

История Кыргызстана на протяжении всего периода его развития была связана с политической ситуацией кочевого мира Центральной Азии, чем и обуславливались различные подходы к имущественным отношениям.

Древние гунны (III век до н.э.) испытывая ломку традиционных отношений, в последнем десятилетии III века до н.э., завершили формирование своего государства. Разделенное на 24 родовые группы и возглавляемое вождями, государство гуннов, во главе которого находился шаньюй, собиралось осенью для подсчета населения и голов скота. Очевидно, это было связано с налогами, так как этот период вошел в историю как начальный этап становления системы податей.

Развитие примитивной системы налогообложения получило свое продолжение и в период тюркского каганата в начале VII века, каганы стали назначать специальных лиц – *тарханов*, для выполнения специально предусмотренных функций – сборщиков податей.

Середина XI века – эра расцвета государства Караханидов, где верховный *каган* единолично принимал решения по вопросам внутренней и внешней политики, в том числе введение новых налогов и поборов с населения. Но, не менее важную функцию по своевременному и полному сбору налогов выполняла канцелярия – *муширфа* (контролер-наблюдатель по финансовым делам), имеющий в штате огромную армию *имга*, то есть сборщиков налогов и казначеев.

Весьма распространенным в начале XIX в. стало податное деление территории Кокандского государства на местности, во главе которых назначались *серкеры*. Основной функцией серкеров стал контроль за деятельностью *амлякдаров* – сборщиков налогов. Все налоги, поступающие в государственную казну (современные общегосударственные или республиканские налоги), именовались *хасаги*, а налоги, взимаемые серкерами в местную казну (т.н. современные местные налоги) – *бийлык*.

Кроме земельной ренты Кокандское правительство распространило иную форму ренты, а именно продуктами, но при этом каждый областной серкер вел специальные записи – *дефтери*, в которых отражались все финансовые операции, совершаемые в доход хана.

Налоговая система изучаемого периода включала в себя следующие налоги:

1. *Зякет* – представлял собой наиболее обременительный налог за право пользования государственной территорией хана для выпаса скота. Ставка

закета определялась в размере 1/40 части скота, однако на практике сбор этого налога сопровождался полным произволом и бесконтрольностью деятельности серкеров и амлякдаров.

2. *Харадж* – поземельный налог, плательщиками которого было оседлое население южной территории Кыргызстана взимался также и с зерновых культур. Размер хараджа определялся в 1/5 валового сбора зерновых. Однако установленный размер хараджа не был постоянным и достигал зачастую 1/2 урожая.

3. *Танабана (танан)* – поземельный сбор с садов и овощных плантаций. Изначально природа этого налога заключалась во взимании его только натурой, но получив дальнейшее развитие и приобретя денежную форму, он стал именоваться *танан-пули*. Ответственными за сбор танапа были муфтии, которые и составляли списки плательщиков. Создавались целые танапные комиссии, начинающие свою работу по мере созревания урожая. Измерение танапов производилось один раз в течение трех лет, результаты измерений записывались в дефтери, которые в дальнейшем предоставлялись в ханское казначейство [Сооданбеков С.С.2000, с. 107-112].

Усиливающееся социально-экономическое и политическое бремя кыргызов предопределило наступление следующего периода развития кыргызской государственности, ориентированное на поддержку со стороны России. Принятие Кыргызстаном подданства России сыграло неоценимую роль в становлении основ налоговой системы, которая всего за несколько десятилетий, была качественно преобразована. По мнению профессора Б.И.Борубашова, налоговая реформа в Кыргызстане была проведена в два этапа: первый этап пришелся на 1860-е гг., второй – на 1880-е гг. Она проводилась в интересах царской администрации и местной власти.

После вхождения Кыргызстана в состав России интерес царской администрации и государственных органов на местах к административно-финансовой системе значительно возрос. Налоговая система того периода стала важнейшей основой «финансово-кредитного регулирования экономики. Налоги, установленные российской администрацией, регулировались различными нормативными правовыми актами империи и нормами обычного права кыргызов» [Борубашов Б. 2009, с. 160]. Предшествовавшие современным налогам прямые и косвенные повинности регулировались Положением об управлении Туркестанским краем 1886г, в котором была установлена их подробная дифференциация.

Этапы развития налоговой системы Кыргызстана:

1. После установления советской власти налоговая система Кыргызстана претерпела множество изменений: 1917-1920 гг. ознаменовались тем, что Наркомфином, несмотря на неблагоприятные условия военного периода, были предприняты следующие шаги налогового реформирования: 1) устранение множественности налогов путем замены их единым подоходно-поимущественным налогом; 2) взимание налогов не только в денежной, но и натуральной форме; 3) поэтапное усиление

обложения налогов определенных слоев населения, путем полного освобождения от налогов деревенской бедноты. 4) введение единовременных чрезвычайных военных налогов. Такое новшество носило в себе элемент контрибуции и организовывалось в общегосударственном масштабе относительно имущественных слоев населения; 5) введение экспроприации крупных эксплуататорских доходов путем обеспечения контроля масс за определенным контингентом налогоплательщиков; 6) расширение круга подоходного и промыслового налога, прекращение законной частной торговли, полным обесцениванием денег и усиление национализации, что значительно снизило финансовую эффективность налогов в целом.

2. В феврале 1921 г. Приказом Наркомфина налоговый орган был полностью расформирован и наступил период НЭПа (1921-1929 гг.). В марте 1921 года на X съезде РКП(б) была провозглашена новая экономическая политика, которая оказала соответствующее влияние на финансовую систему государства, когда в разумных пределах были сняты запреты на торговлю и на местный кустарный промысел. Государством была разработана система налогов, приняты меры по укреплению денежной единицы путем выпуска государственных займов и появления иностранных концессий, вложения инвестиций. По этому поводу весьма точно высказалась казахстанский автор Мороз С.П., отметив следующее: «Конечно, в истории бывшего СССР был опыт привлечения иностранного капитала в период НЭПа, однако большинством исследователей он расценивался как временный и вынужденный шаг, и многие достижения этого периода принижались, доказывалось, что советская экономика может развиваться и без частного сектора, в том числе и без иностранных инвестиций, вместе с тем, жизнь доказала обратное» [Мороз С.П. 2006, с. 3]. Опыт предыдущих лет ясно доказал, что важнейшим условием функционирования нормальной налоговой системы является введение различных форм собственности, принятие соответствующих экономических законов, правовая обособленность предприятий от влияния государственного аппарата. Обладая многими особенностями, налоговая система периода НЭП воспроизводила ряд черт, характерных для дореволюционного Кыргызстана, и имела следующие виды налогов: 1) прямые (сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-имущественный, рентный, гербовый сбор, наследственные пошлины); 2) косвенные (акцизы и таможенные пошлины).

3. Следующий период - 1930-1937 гг. - ознаменовался реформой государственного кредита. Налоги, утратив свое истинное предназначение в обеспечении доходной части государственного бюджета, превратились в классовое орудие борьбы в обществе. В налоговой системе того периода присутствовали следующие виды налогов: налог с оборота и отчисления от прибылей (с государственных предприятий); сельскохозяйственный налог и единовременный налог с крестьянских единоличных хозяйств (сельские налоги); подоходный налог и культжилсбор (с городского населения). Поимущественное обложение прогрессивно возрастало по мере увеличения

размера имущества. Любые формы изменения организационно-правовой формы предприятий (слияние, товарищество и т.д.) вело к соответствующему увеличению обложения.

4. Большое влияние на советскую налоговую систему оказали предвоенные и военные годы (1938-1945 гг.). В довоенное время объем доходов, полученных от уплаты налогов в государственный бюджет, не превышал 12%, однако этот показатель был значительно увеличен в период войны. Мобилизация денежных средств от населения носила, по большому счету, принудительный характер. Увеличение налоговых поступлений достигалось посредством расширения круга плательщиков и повышения налоговых ставок с учетом и семейного положения. Именно в этот период указом Президиума Верховного Совета СССР от 29 октября 1941 г. были введены: военный налог, который уплачивался не только гражданами, но и их иждивенцами; налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Даже после окончания войны эти налоги сохранялись долгие годы.

5. Послевоенные годы (1946-1965 гг.) обозначились тем, что налоговая система, не обладающая признаками самостоятельности, эволюционировала в направлении, обратном к общемировому развитию. От налогов в чистом виде она перешла к административным методам изъятия и перераспределения прибыли через государственный бюджет.

6. 1965-1990 гг. Доходная база государства в указанный период имела достаточно прочную основу, которая формировалась из налоговых поступлений от государственных предприятий, производственных объединений, колхозов, кооперативов и граждан. Значительно видоизменилась структура доходной части бюджета, финансовые потоки которого аккумулировались из следующих видов налогов: налога с оборота, налога на прибыль и платежей с населения.

7. Начало 90-х годов. 15 декабря 1990 году была принята Декларация «О государственном суверенитете Республики Кыргызстан», где в ст.10 определялось: «Республика Кыргызстан самостоятельно создает банковскую, ценовую, финансовую, налоговую систему, формирует государственный бюджет, при необходимости вводит свою денежную единицу» именно этот период ознаменовал в Кыргызстане начало проведения налогового реформирования.

Принятый в 1996 г. Налоговый кодекс Кыргызской Республики стал решающим фактором в осуществлении налоговой политики. Фактически, развитие налоговой системы независимого Кыргызстана можно разделить на два крупных периода: 1996 г. – принятие Налогового кодекса и 2008 г. принятие новой редакции Налогового кодекса. Первый, в большей степени отличался нестабильностью налогового законодательства, большим объемом подзаконных нормативных правовых актов, большим количеством республиканских и местных налогов, которые по своей экономической нагрузке не оправдывали предполагаемой рентабельности, а также снижением социально-экономических показателей за счет

неурегулированности законодательства в вопросах применения ответственности. Принятие в 2008 г. новой редакции Налогового кодекса в определенной мере было согласовано с реалиями жизни. Прежде всего, это коснулось видов налогов, количество которых и порядок их администрирования был упрощен значительно. Этот период стал отправной точкой в создании предпосылок формирования самостоятельной отрасли налогового права. В отечественной финансовой науке никогда не поднимался вопрос об отраслевой независимости налогового права, так как традиционно оно представлялось нам как структурная часть системы финансового права.

Являясь предметом дискуссии многих ученых, налоговое право, преимущественно представляется как подотрасль финансового права (Химичева Н.И., Петрова Г.В., Грачева Е.Ю.), другие авторы указывают на его полную самостоятельность или наличие определенных правовых предпосылок к таковому (Парыгина В.А., Тедеев А.А., Тихомиров Ю.А.). В последние годы сформировалось убеждение о самостоятельности налогового законодательства в рамках налогового права как подотрасли финансового. Думаем, что определение наиболее точной позиции обуславливает существо вопроса о его отраслевой независимости.

Анализируя условия, в том числе исторические, предшествовавшие началу формирования налогового права, преобразования социально-экономического и политического характера, автор особо выделяет формирующийся статус изучаемой отрасли. Обращаясь к дискуссионным точкам зрения об институциональной природе налогового права, обуславливается необходимость изучения конкретных системных характеристик, способных выделить отличительные признаки налогового права как самостоятельной отрасли права, так и законодательства. При этом рассматриваются научные концепции о месте и роли налогового права, в которых основное внимание уделяется экономическим аспектам. Исследуя современную финансовую систему Кыргызской Республики, автор доказывает многогранность категорий «финансы» и «финансовые отношения». В отличие от советских ученых, которые не видели существенной разницы между этими категориями, многие современные исследователи стали возводить финансовые отношения в рамки специальных, вычлняя из них частные и публичные финансовые отношения.

Диссертант теоретически доказывает, что «неорганичность» такого сложного института, как финансовые отношения, участвующего, прежде всего, в аккумуляции государственных доходов, не затрудняет вычленения из этой системной группы относительно нового в юридической науке вида финансовых отношений – налоговых отношений. При этом, выделяя, таким образом, отдельные налоговые отношения, автор выявляет их правовую природу, которая заключается в следующем: 1) налоговые отношения всегда обусловлены финансовыми; 2) происходят из конституционных основ, регулирующих доходность бюджета и социального

обеспечения населения; 3) развиваются как организационные денежно-имущественные отношения с учетом частно-публичных интересов.

*Во втором разделе первой главы «Развитие и правовая сущность предмета и метода правового регулирования налогового права как самостоятельной отрасли»* исследуются правовые тенденции развития элементов налогового права как предмет и метод правового регулирования.

Рассуждая о предмете налогового права, автор попытался определить, характеризуются ли те отношения, которые регулируются налоговым правом определенной спецификой. И направляя изучение предмета налогового права посредством обобщенных свойств, определяющих их закономерное объединение, выделяет следующие признаки: общественные отношения, регулирующие распределение бремени налоговых обязанностей; субъектный состав таких общественных отношений основан на частно-публичных интересах; отношения, основанные на имущественных.

Доказывая, что предмет налогового права и регулируемые им общественные отношения носят широкий системообразующий характер, обусловленный, прежде всего, социально-экономическим содержанием налогов, и основываясь на теоретических предположениях различных ученых, автор обращает внимание на неполноту законодательного отражения специфики предмета налогового права (ст.1 Налогового кодекса Кыргызской Республики).

Проанализировав юридическую литературу по проблеме определения предмета налогового права, где исследование теоретических вопросов, имеющих отношение к категории налогов и налогообложения, наиболее существенно, автор предлагает, обособив систему налогообложения как юридическую категорию, сгруппировать общественные отношения, входящие в предмет налогового права, следующим образом: 1) отношения, связанные с установлением налогов; 2) отношения, связанные с введением налогов; 3) отношения, связанные с взиманием налогов; 4) отношения, связанные с осуществлением налогового контроля. Совокупность этих отношений имеет огромное принципиальное значение в осуществлении налоговой политики государства, обусловленное таким образом тем, что налоговые отношения выступают как отношения по распределению бремени публичных расходов, выражающиеся в перераспределении доходов.

Исследовав имущественную природу налоговых отношений, автор приходит к выводу, что с содержательной точки зрения, помимо традиционных отношений власти и подчинения, налоговые отношения включают в качестве составной части отношения организационные.

Установленное в Налоговом кодексе Кыргызской Республики понимание налоговых отношений, как отношений по установлению, введению в действие и взиманию налогов в Кыргызской Республике; возникающие в процессе осуществления налогового контроля; по привлечению к ответственности за нарушение требований настоящего Кодекса; по обжалованию решений органов налоговой службы, действий

или бездействия их сотрудников, представляется наиболее узко, отражающей сугубо фискальную функцию налогообложения, в связи с чем предлагается расширить предмет правового регулирования. Автор обратил внимание на излишнюю перегруженность элементов налоговых правоотношений, поэтому в целях эффективной налоговой политики и создания благоприятной инвестиционной сферы предлагает оптимизировать правоотношения в сфере налогового планирования.

Анализ понятия «налоговые отношения», дало возможность автору предложить свою трактовку: «Налоговые отношения представляют собой имущественные отношения, регулирующие распределение налогового бремени между субъектами, основанные на частно-публичных интересах».

В работе, на основе критического анализа различных точек зрения, автор определяет некоторые специфические черты метода правового регулирования и особо указывает на его дискуссионность. Сложность изучения вопросов о методе правового регулирования обуславливается рядом объективных причин. Во-первых, в методе налогового права находится весьма специфичное соединение частно-правовых и публично-правовых элементов метода правового регулирования, которые обуславливают особый юридический режим налогового права. Данная конструкция может быть исследована и сформирована на основе теоретического анализа. Во-вторых, следует отметить ее абстрагированность.

Среди множества позиций в юридической науке общим положением является то, что метод налогового права определяется как совокупность и сочетание приемов и способов воздействия на общественные отношения по вопросам налогообложения. Исходя из ст. 1 Налогового кодекса Кыргызской Республики, налоговое законодательство регулирует отношения по установлению, введению в действие и взиманию налогов в Кыргызской Республике, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля. Таким образом, метод налогового права определяется как властно-имущественный, обусловленный необходимостью применения законодательных норм в целях формирования государственных доходов. Определяя метод налогового права как властно-имущественный, не допускающий выбора налоговых норм, следует отметить, что он в целях формирования и пополнения доходной части республиканского и местного бюджетов определяется предметом правового регулирования.

Несмотря на неприятие многих авторов в признании отраслевой самостоятельности налогового права, наблюдается общая особенность, а именно использование помимо императивного метода и диспозитивного. По законодательству Кыргызской Республики, такой метод проявляется при администрировании Особой части Налогового кодекса по поводу выбора специального режима налогообложения (налоговый контракт, упрощенная система налогообложения или налогообложение на основе добровольного/обязательного патента). Ст.42 Налогового кодекса Кыргызской Республики предоставляет налогоплательщику выступать

в налоговых правоотношениях лично или через своего налогового представителя.

В диссертации автором предполагается, что применение властных методов не должно отодвигать на задний план и поощрительных методов, ориентированных на реализацию способов защиты прав и интересов налогоплательщиков.

Следует также отметить, что несмотря на все большее отнесение налогового права к публичному праву, где основным методом выступает императивный, властно-имущественный и использование диспозитивного метода ограничивается лишь рамками отдельных статей, нельзя забывать о том, что налоговое право, находясь на стыке частно-публичных интересов, не отбрасывает возможности отхода от публичного права. В подтверждение вышесказанного приводится мнение Тедеева А.А., отмечающего: «...что в условиях признания неприкосновенности частной собственности, по необходимости его ограничения в общих (публичных) целях посредством налогообложения, неминуем отступ от административного (императивного) метода воздействия государства на налогоплательщиков и иных частноправовых участников налоговых правоотношений [Тедеев А.А. <http://www.yurclub.ru>].

Исследование показало, что налоговое право, обладая признаками публичности, тем не менее, не направлено на выполнение «сухой» функции государства – формирование и распределение государственных доходов. Публичный характер налогового права обусловлен конституционными нормами, определяющими эффективное развитие социально-экономической сферы и использование государством регулирующего характера налогообложения. Такая правовая сущность налоговых правоотношений качественно объясняет то, что налоговое право, выступая регулятором ограничения права собственности, имеет и свой специфический правовой инструмент ее защиты.

Обобщая вышеуказанное, автор, исходя из отраслевой самостоятельности налогового права, предлагает собственное определение предмета и метода, не присущего иным публичным отраслям права: *«предмет налогового права составляют общественные отношения, установленные и контролируемые государством по распределению бремени публичных расходов для формирования централизованных и децентрализованных денежных фондов»*; под методом налогового права следует понимать: *«совокупность установленных налоговыми нормами способов воздействия права на налоговые отношения, характеризующиеся сочетанием общедозволительного, разрешительного порядка правового регулирования, а также ограничения инициативной деятельности»*.

Третий раздел первой главы «Функции налогового права как важнейший элемент налогообложения» посвящен изучению трактовки функций налогового права. Обосновывая необходимость в правовом подходе к функциям правового регулирования (функции регулирования), нежели

воздействия (фискальные), автор выделяет содержательные функции, которые обуславливают характерные особенности налогового права и реализуют государственное направление по распределению бремени публичных расходов среди участников налоговых правоотношений. Автором также отмечается безусловный характер функций, регулирующих социально-экономические процессы в обществе, не увязанные с предметом налогового права, но выступающие дополнительными инструментариями во взаимодействии отдельных институтов налогового права.

Автором утверждается невозможность контекстного рассмотрения исключаящих друг друга функций, так как налог в современных условиях установлен для пополнения доходной части государственного бюджета, следовательно, любое воздействие, оказываемое на налогоплательщика с целью достижения определенного результата, не является первопричиной самого налога, но при этом налоги, выполняющие также и регулирующие функции, должны преследовать финансовые (фискальные) цели, что усиливает значимость в реализации регулирующей функции налогов.

Далее отмечаются цели регулирующей функции налога, призванной помимо равномерного распределения государственных доходов на различные нужды общества, способствовать обеспечению государственного социального контроля в различных сферах: в экономическом развитии, в налогообложении предметов роскоши или предметов повышенного спроса, социального контроля над политикой в экологической сфере и т.д.

*Четвертый раздел первой главы «Источники налогового права Кыргызской Республики и их классификация»* посвящен исследованию проблем, связанных с понятием и классификацией источников налогового права. Автор исходя из общей теории права и указывая на дискуссионность многих позиций в вопросах определения источников налогового права, отмечает о его нежесткой структурной системности. Так, в частности, анализируя важнейший источник налогового права – Конституцию Кыргызской Республики, автор особо подчеркивает ее отсутствие в Налоговом кодексе, что дает основание полагать об исключении из налогового законодательства конституционных основ, несмотря на то, что Основной закон государства вынесен за рамки исходных положений налогового права. Согласно п.2. ст. 2 Налогового кодекса Кыргызской Республики, налоговое законодательство состоит из следующих нормативных правовых актов: Налогового кодекса и актов налогового законодательства Кыргызской Республики. Отсюда явно очевидно упущение законодателя, выразившееся в том, что за Конституцией, как основным законом государства, не закреплён статус первого и наиважнейшего источника налогового права, хотя она является актом прямого действия: нормы Конституции распространяются на все законодательство Кыргызской Республики, в том числе и на налоговое.

Ст. 6 Конституции Кыргызской Республики определяет ее как нормативный правовой акт, обладающей высший юридической силой и

прямым действием в Кыргызской Республике. Таким образом, признается факт приоритета Конституции среди иных источников права. В связи с вышесказанным предлагается внести изменения в ст. 2 Налогового кодекса Кыргызской Республики, дополнив п.2 словами: «Налоговое законодательство Кыргызской Республики состоит из следующих нормативных правовых актов:

1. Конституции Кыргызской Республики;
2. Настоящего кодекса;
3. Нормативного правового акта на основании Конституции Кыргызской Республики и настоящего кодекса»

Кроме того, сравнительный анализ конституционных норм и судебной практики по налоговым спорам Кыргызстана, ряда зарубежных стран и стран-участниц СНГ позволил сделать соответствующий вывод о пробелах в конституционных нормах, регулирующих вопросы налогообложения. Так в ней, всего две статьи посвящены налоговой системе Кыргызской Республики.

Такое неструктурированное закрепление налоговых норм в конституционных, может повлечь за собой снижение главенствующей приоритетной роли Конституции в вопросах налогообложения и усложнению взаимоотношений между государством и налогоплательщиками, обусловленные отсутствием в конституционных нормах целей налоговой политики, основных конституционных принципов, не нашедших своего места среди конституционных норм, но являющихся важнейшими гарантиями обеспечения экономической безопасности Кыргызской Республики и защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как главных и единственных носителей налогового бремени. Это приобрело статус особой актуальности в нынешнее время, когда требуется стабильность и неизменность Конституции Кыргызской Республики как основного источника налогового права.

Теоретический анализ источников показал, что разработка налогового законодательства относится не только к компетенции Жогорку Кенеша Кыргызской Республики, но и в определенной мере - к высшим органам исполнительной власти. Следуя норме, регламентированной в ст.2 Налогового кодекса, «налоговое законодательство», как обобщенная терминология, объединяет в себе акты государственного и местного значений. Принципиальность указанного включает в себя всеобъемлющие положения в правотворческой деятельности государства, не исключающего по букве закона наличие более узкого теоретического подхода к трактовке налогового законодательства Кыргызской Республики, но состоящего из единой системы актов прямого действия. Считаем необходимым конкретизировать вышесказанное и, согласно теории налогового права и правоприменительной практики, представлять налоговое законодательство Кыргызской Республики как совокупность нормативных правовых актов, включающих в себя Налоговый кодекс и принятых на его основе законов и налоговых актов органов местного самоуправления, устанавливающих:

- 1) принципы обложения налогами в Кыргызской Республике;
- 2) систему налогов в Кыргызской Республике;
- 3) виды налогов, взимаемых в Кыргызской Республике;
- 4) порядок введения в действие и прекращения действия местных налогов;
- 5) основания возникновения, изменения, прекращения и порядок исполнения налогового обязательства;
- 6) права и обязанности налогоплательщиков, органов государственной налоговой службы и других участников налоговых правоотношений;
- 7) формы и методы налогового контроля;
- 8) ответственность за нарушение требований, установленных налоговым законодательством Кыргызской Республики;
- 9) порядок обжалования решений органов налоговой службы и действий и/или бездействия их сотрудников.

Автором отмечается отсутствие среди системы принципов «принцип исполняемости» и «соответствия» особому порядку принятия Жогорку Кенешем нормативных правовых актов в сфере налогообложения, что, в общем-то, должно приостановить излишнюю массовость и гибкость налогового законодательства.

Возвращаясь к ст. 2 Налогового кодекса, следует отметить, что нормативный правовой акт, находясь во взаимосвязи по регулированию налоговых правоотношений, образует в своей совокупности систему, обусловленную определенной согласованностью. Такая согласованность в налоговом законодательстве присутствует и выражается посредством:

- 1) наличия иерархии между нормативными правовыми актами, исключаящими в своей связи коллизионность и противоречивость норм;
- 2) на уровне Налогового кодекса и Закона Кыргызской Республики «О государственной налоговой службе Кыргызской Республики» от 23 января 2009г. №24, закрепляются пределы правотворческой деятельности по разработке и утверждению налоговых нормативных правовых актов.

**Во второй главе «Принципы налогового права и проблемы их реализации на современном этапе развития Кыргызской Республики»** доказывается особая взаимосвязь налоговых принципов с конституционными. Указывая на сложность и многофункциональность системы принципов налогового права и налогообложения, автор отмечает их тесное соотношение. В частности, нахождение экономических принципов в рамках юридической науки становится обоснованным и соответствует требованиям экономической оправданности налогообложения, так как выполнение государственных экономических программ во многом зависит от принципиальных преобразований общественных отношений в налоговой сфере.

Исследуемая в диссертации налоговая система Кыргызской Республики, находясь в постоянной трансформации в условиях рыночной реформы,

потребовала нового, оправданного подхода к оценке организационно-экономических принципов, основанных на следующем:

- принцип налогового мониторинга, обусловленный соответствием получаемой информации исследуемым элементам налогообложения;
- реализация принципа единства социально-экономических положений, позволяющих определить важность налогового мониторинга в развитии экономики государства;
- принцип оценки налогового мониторинга для выбора оптимальной модели налоговой системы.

Проведение налогового мониторинга, основанного на предложенных выше принципах, позволяет вычлнить два пути развития налоговой системы, не исключаящих друг друга: 1) оценка налогового потенциала общества посредством увеличения налоговых доходов в государственный бюджет; 2) на основе общеправовых и экономических принципах, построение справедливой и оправданной системы налогообложения.

Исследуя принципы налогового права и различные варианты их классификации, автор отмечает идейное сходство правового содержания отдельных принципов, а также формы их функционального взаимодействия. В работе подчеркивается присущий налоговым принципам субъективный и объективный характер, проявляющийся, прежде всего, в законодательном регламентировании (ст. 5 Налогового кодекса Кыргызской Республики), а также в выражении сущности отношений, возникающих в налоговых правоотношениях. Оказывая определенное воздействие на социально-экономическое, политическое, культурное развитие общества, принципы отражают особенности правового государства и развитие его важнейших инфраструктур.

В диссертации налоговые принципы классифицируются по различным критериям, на общеправовые, отраслевые и экономические. Находясь в полной взаимосвязи и во взаимодействии, налоговые принципы дополняют друг друга, образуя ровную систему, которая включает в себя: законность, обязательность налогообложения, единство налоговой системы, гласность налогового законодательства, справедливость налогообложения, презумпцию добросовестности налогоплательщика, презумпцию правомерности и определенность налогообложения.

В работе приводятся аргументы того, что принципы налогообложения, несмотря на свой многосложный структурный вид, не «обременяют» массив налогового законодательства и охватывают различные уровни развития налоговой системы. Автором предлагается дифференцировать общесистемный подход к научному анализу и ввести новый принцип налогообложения путем внесения изменений в ст. 5 Налогового кодекса Кыргызской Республики, дополнив ее пунктом 9: *«принцип эластичности – налоговые ставки могут быть оперативно изменены государством в соответствии с объективными публичными потребностями»*.

Действие данного принципа, распространяющееся на налоговое законодательство, представляет собой особую противоречивую систему, обусловленную тем фактом, что законодательство любого государства должно отвечать, прежде всего, важнейшему условию стабильности и постоянства. Однако изменчивость социально-экономической и политической жизни общества и государства обусловило предложение введения принципа эластичности. Введенный в 2008г. налог на имущество служит обоснованием к данному принципу, так как спрос на «предмет роскоши» обнаруживает сравнительно большую ценовую эластичность, нежели спрос на «предмет необходимости». Полагается, что из этого может получиться положительный опыт, так как достаточность государственных доходов, обеспечивающая достойное жизнеобеспечение общества, является одной из важнейших задач, стоящих перед ним. Кроме того, экономическое развитие государства, находящееся в постоянном совершенствовании, обуславливает нецелесообразность взимания некоторых налогов вследствие сокращения налогооблагаемой базы. Правоприменительная практика ясно свидетельствует о негативном влиянии на экономику государства налогов, имеющих любой отрицательный эффект на различных стадиях его взимания. В частности, речь идет об общегосударственном налоге – налоге с продаж, основным недостатком которого является его каскадный характер, что в конечном итоге приводит к многократному увеличению налоговой нагрузки. Предлагается в будущем отказаться от этого налога, но при условии соблюдения принципа эластичности.

Анализ зарубежной теории и практики, выявил массу неурегулированных вопросов в международном налогообложении, активным участником которых является и Кыргызстан.

Предлагается принцип налоговой недискриминации, правовая сущность которого отчасти заложена в нормативных правовых актах Кыргызской Республики. В частности, п.3. ст.10 Налогового кодекса Кыргызской Республики предусматривает недискриминационный характер налогов и запрет на их применение исходя из гендерных, социальных, расовых, национальных и религиозных критериев, здесь автором предлагается дополнить указанную статью следующими словами: *«запрещается устанавливать дифференцированные ставки налогов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения доходов».*

Также отмечается влияние указанного принципа на все международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные между Кыргызской Республикой и иностранными государствами. Находясь в тесной взаимосвязи с международным и национальным законодательством, он выражает, по сути дела, конституционный принцип равного налогового бремени всех субъектов налоговых правоотношений. Кроме этого, характер недискриминации должен особо проявляться в инвестиционных правоотношениях, обусловленных различными международными

интеграционными процессами, в том числе участием Кыргызстана в ВТО, ЕврАзЭС и перспективами вступления в Таможенный союз.

**Третья глава «Налоговая политика как важнейший компонент правовой политики Кыргызской Республики»** состоит из трех разделов. Исследованию подвергается современная государственная налоговая политика Кыргызской Республики. Теория и практика доказывают, что налоговая политика как одна из составляющих государственного управления, отличается диалектическим развитием.

По мнению диссертанта, эффективность реализации важных политических шагов в налогообложении напрямую зависит от обоснованности и предполагаемой рентабельности поставленных целей, а также методов и способов их достижений. Изучение налоговой политики показало, что это, прежде всего, сложная совокупность законотворческих, экономических, социальных и других мероприятий менеджмента в сфере государственной политики, что обусловило предложение авторского определения налоговой политики, как *«комплекс правовых, финансовых и экономических мер в области налогового регулирования, направленных на стимулирование, накопление и рациональное использование денежных доходов государства, обеспечивающих финансовые потребности публичной власти и способствующие экономической гармонизации в обществе»*.

Отмечается необходимость осуществления единой налоговой политики в рамках согласованной финансовой политики в области кредитных, ценовых, бюджетных и иных отношений. Исходя из этого, автором предлагается рассмотрение налоговой политики в трех направлениях:

- в рамках формирования научных теорий налогов, обусловленных требованиями практической реализации экономических рычагов;
- в рамках действующего налогового законодательства и прогноза возможных перспектив для достижения поставленных финансовых целей государства, направленных на рост экономического потенциала страны;
- непосредственно исполнение налогового законодательства.

Подвергнув комплексному анализу проводимую в Кыргызской Республике налоговую политику, автор склоняется к мысли о необходимости выработки эффективного инструментария налоговой политики и налогового регулирования с целью минимизации нагрузки на налогоплательщиков. Эмпирическим путем выявлены концептуальные недостатки налоговой системы Кыргызской Республики:

- принижение роли регулирующей функции, развитие сугубо фискальной направленности налогового администрирования;
- низкое использование налоговых механизмов в поощрении инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности населения;
- налоговая система остается сложной в понимании налогоплательщиков, о чем свидетельствуют мнения участников социологического опроса;

- рост регистрации компаний-однодневок из-за несоблюдения правовых форм и методов экономической деятельности;
- несоответствие действующего налогового законодательства по организации налогового администрирования принципам международных стандартов.

В диссертации рассматриваются и предлагаются основные направления налоговой политики: с учетом объективных требований социально-экономического развития общества разработка теоретико-правовой направленности развития налоговой системы; реализация финансовых целей налоговой политики государства с учетом предопределения перспективных направлений использования налогов; непосредственное выполнение поставленных задач для достижения конечной финансовой цели государства.

С целью повышения эффективности налоговой политики, автором предлагается специальный налоговый инструментарий, разделенный по блокам. Предлагается изменить:

- налоговую систему (в том числе провести налоговую централизацию и децентрализацию);
- элементы налогообложения (в том числе определяющих налоговый статус обязанного лица, налоговые обязанности и порядок их исполнения);
- состав и признаки налогоплательщиков (в том числе изменение порядка дифференцирования резидентов и нерезидентов);
- налоговые ставки, дифференциации ставок (в том числе отрицательные ставки);
- налоговую отчетность;
- процедуры налогового администрирования;
- инструменты налогового производства;
- формы и порог ответственности, круг ответственных лиц;

Помимо этого, необходимо разработать:

- правила формирования налоговой базы, задание критериев признания расходов обоснованными при определении налогооблагаемой базы, критерии деловой цели, экономическую сущность деятельности;

- режим налоговой информации (хранение, опубликование, распространение);

- нормирование расходов, отчислений хозяйствующими субъектами в собственные и иные целевые фонды (резервный, инвестиционный);

- для целей налогообложения прибыли установить линейный метод амортизации, а также не начислять амортизацию по некоторым объектам основных средств и нематериальных активов;

- введение иммунитетов от изменений элементов налогообложения;

- правила и сроки определения учетной политики для целей налогообложения, обусловленные выбором налогоплательщиком способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения;

-задание способов (методов) определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения;

Исследование налоговых систем развитых и развивающихся стран мира в условиях глобализации ясно показывает общую тенденцию сокращения налоговой нагрузки. Автор считает, что финансовый, ресурсный и промышленный потенциал Кыргызской Республики, с учетом взаимодействия общегосударственных и местных особенностей применения налоговых инструментов, требует дифференцированной настройки налоговой системы в целом.

В диссертации также проанализирован международный опыт налогообложения, исследованы доктринальные экономические подходы в налоговой политике Кыргызской Республики, направленные на стабильное развитие экономического сектора в условиях изменения элементов правовой конструкции налогов, и здесь автором предлагаются две ключевые концепции: налоговой гармонизации и налоговой конкуренции.

Доктрина налоговой гармонизации как элемента налоговой политики, по мнению автора, должна трактовать условия выравнивания общей налоговой нагрузки, обусловленной сближением национальных налоговых систем. Политика налоговой гармонизации должна быть направлена, прежде всего, на борьбу с «оффшорными зонами», с пробелами в законодательстве, которые представляют неограниченные финансовые возможности для нерезидентов нашей страны в вопросах уклонения от уплаты налогов, что подтверждается скандалами, связанными с MegaCom, «Manas-Банк», АУБ и незаконным распоряжением российского кредита в 300 млн. долл. и т.д. Таким образом, автор выделил ряд ключевых аспектов налоговой гармонизации, для решения которых необходимо:

1) приведение юридических и экономических принципов в единую систему с целью исключения разночтений в правоприменительной налоговой практике;

2) сокращение в налоговом законодательстве отсылочных норм путем унификации и приведения понятийного аппарата в соответствие с аналогичными нормами других отраслей права;

3) с учетом социально-экономического и политического развития общества необходим постоянный анализ и мониторинг оценки налоговых мер, на предмет их прозрачности и соответствующего снижения до предельного минимума мер административного характера в отношении их;

4) межотраслевые коллизии при использовании юридических понятий, терминов, не имеющих законодательного закрепления для описания налоговозначимых характеристик статуса, состояния и активности субъекта налогового права; наличие многих центров правовой регуляции в сфере налогового права на различных уровнях законодательной власти, действующих независимо друг от друга и одновременно.

Признавая, что налоговая гармонизация призвана обеспечить устойчивое развитие налоговой системы Кыргызской Республики с учетом

развития налоговой политики в международном сотрудничестве автор в то же время считает, что необходимо придерживаться также и концепции налоговой конкуренции, обусловленной различием в уровнях развития Кыргызстана и иностранных государств по некоторым аспектам: социально-экономическое развитие, климатические условия, геополитическое расположение, разность в природных ресурсах, правосознание и правовая культура общества и, несомненно, разным законодательным обеспечением. Кроме того, автор концентрирует основное внимание на географическом местоположении республики в Центральноазиатском регионе, которая находится на перекрестке воздушных и наземных транспортных магистралей, позволяющих ей быть деятельным участником международных транзитных отношений.

Анализируется современное состояние налогового администрирования в Кыргызской Республике, рационализация структуры налоговых органов и ее адаптация к складывающимся социально-экономическим и политическим преобразованиям в государстве.

Результатом проведенного исследования стало определение управленческих функций налоговых органов, формы и методы их деятельности. Диссертантом обосновывается, что налоговое администрирование в рамках проводимой государственной налоговой политики является специальным видом финансового управления, обуславливающего налоговый статус государственных фискальных органов. Определяется, что Государственная налоговая служба Кыргызской Республики претерпела в своей структуре и методах немало преобразований. Процесс совершенствования переходной налоговой системы позволил сформировать иерархичность налоговых органов со спецификой направленности ее функциональных полномочий по всем структурным составляющим налоговой системы. И в настоящее время налоговая служба, которая берет свое начало со времен принятия Закона Республики Кыргызстан «О Государственной налоговой службе при Министерстве финансов Кыргызской Республики» от 6 марта 1992 года №874-ХП, ставит перед собой основную задачу: единообразное понимание применения и исполнения налогового законодательства. В связи с чем законодательно, а именно главой 4 Налогового кодекса Кыргызской Республики, Законом Кыргызской Республики «О Государственной налоговой службе Кыргызской Республики» от 23 января 2009 года №24 закреплена правовая статус налоговых органов, обусловленный таким немаловажным шагом, как переход на функциональные методы работы. Об этом переходе высказался кандидат экономических наук Матыев Н.С.: «Существующая государственная налоговая служба недостаточно эффективна. На наш взгляд, функциональную структуру Государственной налоговой инспекции необходимо строить исходя из двух целей: увеличение поступлений в бюджет и предотвращение возможности фактов коррупции. Структура на уровне центрального, областного и районного аппаратов идентична, при этом

количество отделов в них не всегда соответствует действительным потребностям и основным целям. Отсутствуют отделы (или управления) аудита, анализа и информационного обеспечения по работе с налогоплательщиками. Вместе с тем формально существуют отделы и секторы анализа и прогноза, но они дублируют работу финансовых органов, в связи с чем, необходимо создать отдел налогового мониторинга, непосредственными функциями которого должны стать научный анализ и прогноз налоговых поступлений» [Матыев Н.С. 2003, с. 21].

Автор исходит из того, что Государственная налоговая служба, напрямую работая с налогоплательщиками, вместе с тем практически не участвуют в разработке прогнозных заданий, хотя несет ответственность за исполнение зачастую необоснованных планов-прогнозов.

Планирование и прогнозирование налоговых поступлений на сегодняшний день находится в компетенции финансовых органов республики. Такое положение, по мнению автора, является совершенно необоснованным. Финансовые органы лишь проецируют отношения налоговых поступлений к ВВП предыдущего года на следующий год. При этом не учитывается количественный и качественный рост налогооблагаемой базы, изменения, произошедшие в налоговом законодательстве за текущий год. Практически процесс прогнозирования объемов поступлений налогов в бюджет проходит только один этап - через расчет сумм поступлений по видам налогов.

Исследование позволило автору сгруппировать систему функций Государственной налоговой службы по трем основаниям:

- деятельность по осуществлению налогового контроля по соблюдению налогового законодательства Кыргызской Республики. Здесь предполагается: сбор налогов; обеспечение своевременного и полного налогового учета юридических, физических лиц и граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица; контроль за правильностью исчисления налогов, своевременностью предоставления налогоплательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, деклараций и других документов; проведение плановых и внеплановых проверок;

- деятельность по применению финансовых санкций, административных взысканий в виде штрафов за нарушение налогового законодательства. Одной из немаловажных обязанностей государственной налоговой службы является выявление фактов уклонения налогоплательщиков от обязанности платить налоги своевременно и полно;

- государственная налоговая служба вправе предъявлять в суд иск к юридическим и физическим лицам о взыскании в доход бюджета налогов и обязательных платежей, санкций, штрафов, также иски по другим спорам, вытекающим из административных правоотношений. Порядок такого искового производства определяется нормами Кодекса об административной

ответственности и Гражданско-процессуального кодекса Кыргызской Республики.

Диссертантом исследуется правовое содержание налогового контроля, где автор исходит из того, что являясь важнейшим направлением государственного финансового контроля, налоговый контроль нацелен на создание соответствующей эффективной основы деятельности налоговых органов в обеспечении строгой дисциплины, сводящей к минимуму нарушения налогового законодательства.

Характеризуется также роль налоговых органов в обеспечении экономической безопасности, когда органы налоговой службы на всех уровнях призваны оптимизировать средства правового контроля и принудительного воздействия.

Учитывая, что формы налогового контроля, предусмотренные в ст. 93 Налогового кодекса Кыргызской Республики:

- налоговая и учетная регистрация налогоплательщиков,
- учет поступлений налогов в бюджет,
- налоговые проверки,
- рейдовый налоговый контроль,
- установление налогового поста, не всегда могут подтвердить в реалии

свою состоятельность и не всегда «закручивание гаек» на налогоплательщике приводит к положительному эффекту. В этой связи автором предлагается совершенствовать методику налогового контроля следующим образом:

1) усиление методов контроля, которые ранее применялись недостаточно эффективно;

2) усиление методов контроля в отношении злоупотреблений налогоплательщика, распространение которых вызвано финансовым кризисом;

3) применение новых методов контроля, которые ранее не применялись, но необходимы для более эффективной работы налоговых органов по доначислению налогов налогоплательщикам (в том числе по результатам ценового контроля);

4) внедрение особой системы организационно-правовых мер и государственных гарантий;

5) усиление мер противодействия незаконной оптимизации и минимизации налогового бремени;

6) обеспечение доступа к сведениям, представляющим банковскую тайну.

В работе автором большое внимание отводится исследованию налоговой культуры как части правосознания и общегосударственной культуры; анализируется связь налоговой культуры с учетом исторических традиций и ментальности кыргызского народа.

В исследовании также отмечается малоизученность правовой культуры отечественными учеными. В частности, исследуя правовую систему енисейских кыргызов и их взаимосвязь с правом в современном понимании,

профессор Мукамбаева Г.А. отмечает влияние на правовую культуру кыргызского этноса энергетических, психологических факторов [Мукамбаева Г.А. 2003, с. 13].

Посвятившая свою докторскую диссертацию проблемам правовой культуры казахстанский ученый Ибраева А.С. отмечает: «Правовая культура есть показатель того, в какой степени в обществе перемены в осмыслении роли права, каково сознательное отношение общества и индивидов к праву, к появлению новых правовых норм, в какой степени эмоциональное отношение влияет на правомерное или неправомерное поведение. Следует подчеркнуть, что правотворческая и правоприменительная деятельность только тогда становится эффективной, когда в этих процессах, наряду с мощными самоорганизующими началами, приоритетное место занимает и сознательное, организующее творчество... Основная задача государственно-правовой системы на современном этапе заключается в том, чтобы создать такой юридический механизм, такой правовой климат в обществе, который гарантировал бы реальную свободу личности, реализацию ее прав и свобод в единстве с ответственностью перед обществом, и мог бы реализовывать гуманистическую сущность правового государства, способствовать созданию благоприятных возможностей для свободного жизнепроявления индивидов, обеспечивать их правовую защищенность» [Ибраева А.С. 2005, с. 4-5].

Анализ показал, что в условиях мирового финансового кризиса, наметилась все большая тенденция в социально экономическом расслоении общества и налоговое поведение населения, как форма экономического поведения, стала напрямую зависеть от психологического состояния общей массы налогоплательщиков, обусловленное комплексом связей, оказывающих большое влияние на развитие всей налоговой системы. И здесь, под налоговой культурой, прежде всего, следует понимать своевременную уплату налогов и обязательных отчислений в государственные целевые фонды в сроки, устанавливаемые законодательством. Важнейшим элементом налоговой культуры является налоговая дисциплина.

Диссертантом был проведен социологический опрос среди 1000 респондентов по г.Бишкек и Чуйской области (февраль-март 2011 года - период сдачи налоговой декларации), с целью выяснить отношение населения к налоговому законодательству и налогам в целом. Итоги опроса еще раз подтвердили низкий уровень налоговой культуры. Отвечая на один из важнейших вопросов: мотивация оправдания неуплаты налогов: проблема неуплаты налогов проходит сквозь несколько аспектов, среди которых автором выделяется низкая информированность граждан о положенных к уплате налогов, низкая налоговая культура, другим, не менее важным является то, насколько общество толерантно к этой проблеме и какими обстоятельствами оно оправдывает свое поведение. Опрос показал, что 26,9% респондентов уклоняются от уплаты налогов, 73,1% не уклоняются.

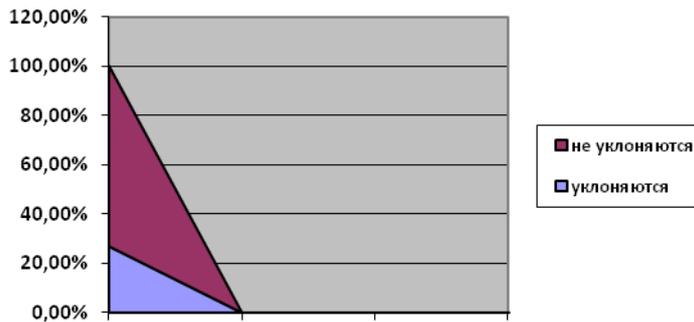


Рис. 3.1.

Те, кто уклоняется, главной мотивацией, оправдывающей свои незаконные действия, называют следующие:

Таблица 3.1.

Данные в % от уклоняющихся 26,9% граждан от уплаты налогов	Чем гражданин оправдывает свое сознательное уклонение от налогообложения (мотивация действий)	
11,4%	Низкий уровень жизни	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Если получаемый доход ниже прожиточного минимума</li> <li>✓ Большая часть населения живет за чертой бедности</li> </ul>
10,3%	Недоверие государству	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Неуверенность в том, что деньги налогоплательщика идут по назначению.</li> <li>✓ Недоверие в справедливую налоговую систему</li> <li>✓ Уверенность в «разворовывании» денег налогоплательщиков</li> <li>✓ «Пусть чиновники сами платят»</li> </ul>
5,2%	Непредвиденные обстоятельства	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Непокойная политическая обстановка в стране, тормозящая рост предпринимательской активности</li> <li>✓ Последствия кризиса</li> <li>✓ Невозможность в силу различных причин уплачивать по кредиту.</li> </ul>

При оценке справедливости национальной налоговой системы 43,8% респондентов уверены в ее полной несправедливости, 31,2% считают ее, напротив, справедливой и 25,0% предпочли дать свой собственный ответ, среди которых наблюдается неуверенность респондентов в социальной ориентированности налоговой системы, большое количество налогов, несовершенство законодательства и отставание действующей налоговой системы развитию социально-экономического сектора Кыргызстана.

**оценка справедливости налоговой  
системы**

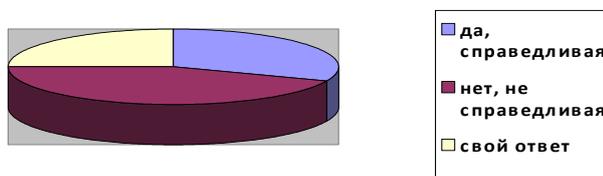


Рис. 3.2.

Основная причина на взгляд автора кроется в несовершенстве налогового законодательства, а также в недоверии общества по отношению к проводимой государством налоговой политике. В связи с этим в работе предложено обоснование необходимости разработки единой государственной концепции «Правовая культура 2012-2022 гг.», где налоговая культура, как одно из важнейших направлений, должна быть ориентирована, прежде всего, на устойчивое налоговое законодательство, неизменное исполнение требований норм всеми участниками налогового процесса; здесь также предложена разработка многоступенчатых мер в рамках государственных образовательных программ по эффективному воспитанию молодого поколения.

**Четвертая глава «Правовые основы развития и совершенствования законодательства в сфере налогообложения с учетом влияния международных налоговых норм»** состоит из трех разделов. В этой части работы исследуются теоретические подходы и предлагаются практические рекомендации по совершенствованию отечественного налогового законодательства с учетом международного опыта налогового регулирования.

Анализируя процессы глобализации, обусловленные мирохозяйственной интеграцией и постоянным взаимодействием экономических процессов в стране, автор отмечает, что международное налоговое право заняло одно из ведущих мест в системе отечественного налогового права, однако активное влияние сферы правового регулирования международных норм, ставит вопрос о расширении сферы воздействия на международные налоговые отношения.

В работе устанавливается, что по мере развития норм международного права Кыргызская Республика закрепляет предусмотренные законодательством положения налогообложения участников налогового процесса с иностранным элементом, таким образом улучшая национальное законодательство. Предусмотренные общеправовые принципы международного налогообложения (принцип территориального верховенства, невмешательства во внутренние дела государства)

представляются нам довольно абстрактными и декларативными, в связи с чем нередко стали ситуации с многократным налогообложением. Следовательно, многие государства, в том числе и Кыргызская Республика, развивают нормы национального налогового законодательства через призму тесных правовых взаимоотношений и сотрудничества в области налогообложения путем заключения многосторонних международных договоров, главным предметом которых должно быть устранение двойного налогообложения и оказание взаимной помощи в налоговых спорах.

Определяется, что являясь частью системы национального налогового права, международное публичное и международное частное право, его унификация обеспечивается единой системой источников, где, как известно, выступают Конституция Кыргызской Республики, Налоговый кодекс Кыргызской Республики и международные налоговые соглашения, заключенные между Кыргызской Республикой и иностранными государствами.

Автор указывает только на одну норму, а именно на ст. 3 Налогового кодекса, посвященную международным налоговым нормам, остальные, участвующие в регулировании международного налогообложения, не выделяются в отдельные статьи. Вместе с тем в Налоговом кодексе Кыргызской Республики присутствуют и нормы, регулирующие особенности налогообложения иностранных субъектов по различным видам налогов, но они рассредоточены по всей Особой части кодекса. В связи с этим, необходимо внести соответствующие изменения в налоговое законодательство Кыргызской Республики и поместить их в единый раздел Налогового кодекса Кыргызской Республики «Налогообложение отдельных категорий налогоплательщиков»), в котором должны быть заключены нормы международного налогового права, сосредоточены основные положения и условия заключения межгосударственных соглашений, способы избежания двойного налогообложения, а также взаимодействия Государственной налоговой службы Кыргызской Республики с иностранными государствами по проблемам обмена информацией, налоговому сотрудничеству в выдаче правонарушителей и преступников за совершение налоговых правонарушений и преступлений.

Анализ обусловил предложение приведения в должное соответствие норм международного и национального налогового законодательства Кыргызской Республики путем:

- 1) адаптации международного законодательства в Кыргызской Республике путем усиления роли и юридической силы межгосударственных налоговых соглашений и приведения их в соответствие согласно законодательству и правоприменительной практике;

- 2) внедрения общемировых налоговых стандартов в области налогообложения, бухгалтерского учета, аудита и статистики в национальное законодательство;

3) проведения в интересах налогоплательщиков дифференциации допустимых и недопустимых способов избежания многократного налогообложения путем легальной минимизации налоговых обязательств.

Изучение теоретических научных трудов отечественных и зарубежных ученых, позволило судить об отсутствии в отечественной науке исчерпывающих научных исследований в области международного налогообложения и принятия на законодательном уровне правового определения международного налогообложения. В связи с чем для дифференцированного подхода к обложению налоговых отношений, регулируемых нормами международного права, предлагается авторское определение международного налогового права: *«Международное налоговое право – комплексная отрасль права, представляющая собой совокупность правовых норм для регулирования международных налоговых отношений, находящихся под юрисдикцией двух и более стран».*

Налоговое законодательство отличается некоторыми особенностями, среди которых выделяется:

1) то, что законодательство Кыргызской Республики, находясь во взаимосвязи с международным регулированием налоговых отношений, включает в свою систему не только национальные нормы, но и обычаи делового оборота международного значения, а также общепринятые мировые принципы налогообложения;

2) проявление определенной взаимосвязи правовых норм, заложенных в международных соглашениях и в национальной законодательной базе, реализуемой в качестве важнейшей задачи налоговой политики нашего государства, в рамках обеспечения государственного бюджета с помощью внешнеэкономических инструментариев в области социально-экономического, кредитного, инвестиционного и других секторов государственного регулирования.

Прогрессивность налогового законодательства Кыргызской Республики на национальном и мировом уровнях утверждает о необходимости организации налогового администрирования с учетом общепринятых принципов международного налогового права, бухгалтерского учета и отчетности, имеющих особое значение в практике заключения многосторонних налоговых международных соглашений. Современный Кыргызстан уже не один год является участником международных налоговых правоотношений, но практика заключения многосторонних соглашений не всегда, способна решить проблемы двойного налогообложения в полном объеме.

Автор также вносит предложение о развитии альтернативного разрешения споров в виде досудебной процедуры – мирового соглашения. Тем более что правовая основа для развития этого института есть. Так, согласно п.1. ст. 40 Конституции Кыргызской Республики «Государство обеспечивает развитие внесудебных и досудебных методов, форм и способов защиты прав и свобод человека и гражданина». В подтверждение указанного,

приведем пример из судебной практики, связанный со спором между ОАО «Кыргызский камвольно-суконный комбинат» (далее ОАО «ККСК») и Государственной налоговой службой по Свердловскому району г.Бишкек, которым был создан прецедент по заключению мирового соглашения, где одним из участников является государство.

Выдвинутое автором предложение о возможности применения досудебного урегулирования спора в виде заключения мирового соглашения обуславливается определенным стремлением разгрузки судебной системы от многочисленных «однотипных» споров в виде требований налогоплательщиков о признании уведомлений ГНС о начисленных сумм недоимки, в том числе и финансовых санкций. Учитывая, что налогоплательщики выигрывают в судах, и при этом предмет спора или искового заявления не имеет под собой финансовой целесообразности, а то и дело вызвано некомпетентностью органа государственной налоговой службы, то самое время говорить о низких показателях работы. Думаем, что в таких случаях необходимо установить правовую ответственность налоговых органов за проигранные дела и кроме отказа от исковых требований по решению суда, налоговой службе предстоит возмещение ущерба налогоплательщику, что закреплено в п.1. ст.26 Конституции Кыргызской Республики «Каждый считается невиновным в совершении преступления, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу судебным решением. Нарушение этого принципа является основанием для возмещения через суд материального и морального вреда», и п.2.ст.145 Налогового кодекса Кыргызской Республики: «Убытки, причиненные налогоплательщику действиями и/или бездействием должностного лица органов налоговой службы, подлежат возмещению в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики».

Анализ законодательства и правоприменительной практики показал, что допустимость применения альтернативного разрешения налоговых споров не имеет принципиально ограниченного характера и не заставляет государство идти на незаконные и недопустимые меры. Глава 8 Налогового кодекса Кыргызской Республики полностью посвящена процедурному порядку изменения сроков исполнения налоговой обязанности в виде предоставления отсрочки и рассрочки уплаты недоимки, что обуславливает создание определенного переговорного пространства в спорах по налогообложению. Необходимо внести соответствующие законодательные изменения в Гражданско-процессуальный и Налоговый кодексы Кыргызской Республики с целью устранения неопределенностей и разногласий. По мнению диссертанта, медиация здесь и стала бы реализатором функции установления партнерского взаимопонимания в ходе примирительной процедуры и тем более, выполняла бы и роль арбитра по вопросам законности привлечения налогоплательщика к ответственности, когда государственный орган в результате такой процедуры выяснит, что

оснований для привлечения лица к ответственности нет, то нет законных препятствий к тому, чтобы он вынес по ее результатам соответствующее решение.

## Выводы

На основе проведенного исследования теоретических доктрин и правоприменительной практики в сфере налогообложения автор в соответствии с поставленными в работе целями и задачами пришел к следующим выводам:

1. Налоговая система Кыргызстана, берущая свое начало со времен древнейших государств, представляет собой правовое явление, характеризующееся наличием собственных институтов и элементов, признание существования которых обуславливается особенностями исторического развития государственности на территории современного Кыргызстана, позволившее утверждать о его самостоятельности в общей системе кыргызского права.

2. В диссертации автором обоснована самостоятельность отрасли налогового права путем выделения предмета и метода налогового права, которые рассматриваются как набор юридического инструментария, при помощи которого государство оказывает необходимое воздействие на волевое поведение участников общественных отношений в целях придания им желательного развития. Это позволило предложить собственные определения: *«предмет налогового права составляют общественные отношения, установленные и контролируемые государством по распределению бремени публичных расходов для формирования централизованных и децентрализованных денежных фондов»* под методом налогового права следует понимать: *«совокупность установленных налоговыми нормами способов воздействия права на налоговые отношения, характеризующиеся сочетанием общедозволительного, разрешительного порядка правового регулирования, а также ограничения инициативной деятельности»*.

3. Выделены функции налогового права, позволяющие утверждать о наличии двух приоритетных функций: 1. функции распределения бремени публичных расходов (фискальная) и 2. функции регулирования социальных и экономических процессов в обществе (распределительная).

4. Обозначены правовые принципы налогообложения, имеющие конституционно-правовое значение, которые следует интерпретировать в тесной связи с со спецификой развития экономического сектора государства, а сама налоговая система должна наиболее оперативно реагировать на возможное увеличение потребностей государства, что позволило автору предложить введение нового принципа налогообложения путем внесения изменений в ст. 5 Налогового кодекса Кыргызской Республики, дополнив ее пунктом 9: *«принцип эластичности – налоговые ставки могут быть*

*оперативно изменены государством в соответствии с объективными публичными потребностями». Предложен также принцип налоговой недискриминации, правовая сущность которого отчасти заложена в нормативных правовых актах Кыргызской Республики. В частности, п.3. ст.10 Налогового кодекса Кыргызской Республики предусматривает недискриминационный характер налогов и запрет на их применение исходя из гендерных, социальных, расовых, национальных и религиозных критериев, здесь автором предлагается дополнить указанную статью следующими словами: «запрещается устанавливать дифференцированные ставки налогов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения доходов».*

5. Предложенное авторское определение понятия «налоговая политика» как *«комплекса правовых, финансовых и экономических мер в области налогового регулирования, направленных на стимулирование, накопление и рациональное использование денежных доходов государства, обеспечивающих финансовые потребности публичной власти и способствующие экономической гармонизации в обществе».*

6. Выработана система специального налогового инструментария, призванная обеспечить стабильное развитие государства в условиях финансового кризиса:

- изменение налоговой системы (в том числе налоговая централизация и децентрализация, налоговая унификация);

- изменение элементов налогообложения (в том числе определяющих налоговый статус обязанного лица, налоговые обязанности и порядок их исполнения);

- изменение состава и признаков налогоплательщиков (в т.ч. изменение порядка дифференцирования резидентов и нерезидентов);

- изменение налоговых ставок, дифференциация ставок, в т.ч. отрицательные ставки;

- правила формирования налоговой базы, задание критериев признания расходов обоснованными при определении налогооблагаемой базы, критерии деловой цели, экономическая сущность деятельности;

- нормирование расходов, отчислений хозяйствующими субъектами в собственные и иные целевые фонды (резервный, инвестиционный);

- амортизационная политика;

- введение иммунитетов от изменений элементов налогообложения;

- правила и сроки определения учетной политики для целей налогообложения, обусловленные выбором налогоплательщиком способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения;

- задание способов (методов) определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения;

- изменение налоговой отчетности;

- изменение процедур налогового администрирования;

- инструменты налогового производства;
- изменение формы и порога ответственности, изменение круга ответственных лиц;
- режим налоговой информации (хранение, опубликование, распространение);
- изменение круга обязанностей, формы и размера ответственности налогоплательщика и его должностных лиц.

8. Автором предлагается совершенствовать методику налогового контроля следующим образом:

- 1) усиление методов контроля, которые ранее применялись недостаточно эффективно;
- 2) усиление методов контроля в отношении злоупотреблений налогоплательщика, распространение которых вызвано финансовым кризисом;
- 3) применение новых методов контроля, которые ранее не применялись, но необходимы для более эффективной работы налоговых органов по доначислению налогов налогоплательщикам (в том числе по результатам ценового контроля);
- 4) внедрение особой системы организационно-правовых мер и государственных гарантий;
- 5) усиление мер противодействия незаконной оптимизации и минимизации налогового бремени;
- 6) обеспечение доступа к сведениям, представляющим банковскую тайну.

9. Налоговая культура как особое выражение социального развития общества нуждается в правовом закреплении и отражении в государственных программах. На первом этапе предлагается разработать государственную программу «Налоговая культура» на 2012-2022 гг. на уровне местного самоуправления. Данная программа призвана обеспечить формирование эффективной налоговой политики, направленной на первоочередную цель повышения культуры. Здесь культура представляется весьма в широком ее значении и затрагивает не только культуру налогоплательщика как личности, но и администрирующих налоговых органов.

10. Автор утверждает о необходимости учета правовых норм в системе налогового и таможенного права, основ финансовой отчетности и бухгалтерского учета. Прогрессивность налогового законодательства на национальном и мировом уровнях утверждает о необходимости организации налогового администрирования с учетом общепринятых принципов международного налогового права, бухгалтерского учета и отчетности, имеющих особое значение в практике заключения многосторонних налоговых международных соглашений.

11. В целях рационализации соответствия между нормами кодекса огромным массивом межгосударственных соглашений по вопросам налогообложения, унификации норм национального и международного

налогового законодательства, а также избежания рассредоточения норм, регулирующих особенности налогообложения иностранных субъектов по различным видам налогов, автор предлагает внести соответствующие изменения в налоговое законодательство и собрать их в едином специальном разделе Налогового кодекса Кыргызской Республики «Налогообложение отдельных категорий налогоплательщиков».

12. Исследование налогового права через призму международных принципов, обусловили выявление некоторых свойств, влияющих на регулирование финансовых отношений. Современное требование согласованности международных и национальных норм привело к предложению концепций налоговой гармонизации и налоговой конкуренции, требующих совершенствование организационно-правовых основ налоговой оптимизации и обеспечения исполнения налоговых обязательств как иностранными, так и отечественными налогоплательщиками.

Доктрина налоговой гармонизации как элемента налоговой политики, должна трактовать условия выравнивания общей налоговой нагрузки, обусловленной сближением национальных налоговых систем. Кроме того, с учетом тенденции развития налоговой политики в международном сотрудничестве, обосновывается необходимость в реализации и Концепции налоговой конкуренции, обусловленной многоаспектным различием в уровнях развития Кыргызстана и иностранных государств: социально-экономическое развитие, климатические условия, геополитическое расположение, разность в природных ресурсах, правосознание и правовая культура общества и, несомненно, разным законодательным обеспечением.

13. Автором сделан вывод об отсутствии в отечественной науке исчерпывающих научных исследований в области международного налогообложения и законодательного закрепления правовой дефиниции международного налогообложения. В связи с чем, для дифференцированного подхода к обложению налоговых отношений, регулируемых нормами международного права, предложено собственное определение международного налогового права: *«Международное налоговое право – комплексная отрасль права, представляющая собой совокупность правовых норм для регулирования международных налоговых отношений, находящихся под юрисдикцией двух и более стран».*

14. Исследовав положительный опыт зарубежных стран (США, Германия, Российская Федерация, Болгария, Белоруссия), диссертант предлагает в рамках разумной деантогонизации судебной системы разрешения налоговых споров, ориентировать национальное налоговое законодательство на обеспечение разнообразных и согласованных правовых механизмов урегулирования споров, посредством альтернативных методов разрешения споров, включающих в себя различные примирительные процедуры.

15. Процесс интеграции Кыргызстана в международные организации обусловлен влиянием принципов налоговой недискриминации,

национального налогового режима. Их воздействие должно особо проявляться в инвестиционных правоотношениях, обусловленных различными международными интеграционными процессами, в том числе участием Кыргызстана в ВТО, ЕврАзЭС и перспективами вступления в Таможенный союз.

16. Предлагаемые изменения в Налоговый кодекс Кыргызской Республики:

16.1. Признавая основополагающую роль Конституции среди иных источников права, а также учитывая упущение разработчиков новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики в невключение ее в указанный нормативный акт, предлагается внести изменения в ст. 2 Налогового кодекса Кыргызской Республики, дополнив п.2 словами: «Налоговое законодательство Кыргызской Республики состоит из следующих нормативных правовых актов:

1. Конституции Кыргызской Республики;
2. Настоящего кодекса;
3. Нормативного правового акта на основании Конституции Кыргызской Республики и настоящего кодекса».

Кыргызской Республики и настоящего кодекса».

16.2. П.1.ст.134 Налогового кодекса требует четкой правовой регламентации понятийного аппарата «Налогового правонарушения» «Нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики или налоговым правонарушением является виновно – совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) участника налоговых правоотношений, не содержащее признаков административного и/или уголовного правонарушения». По логике указанной нормы, в теории права появились новые признаки правонарушения, присущие только налоговым, отличным от административных и уголовных. Учитывая 4 классических признака правонарушения: противоправность, общественная опасность, виновность и наказуемость, предлагаем внести изменения в п.1.ст.134 и читать ее в следующей редакции: «Нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики или налоговым правонарушением признается виновное, противоправное действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

16.3 Ст.73 Налогового кодекса Кыргызской Республики: «Депозит плательщика», согласно которой: «Исполнение налогового обязательства налогоплательщика, которое может возникнуть у налогоплательщика в будущем периоде в случаях, установленных настоящим кодексом, может быть обеспечено внесением налогоплательщиком денежных средств в размере налогового обязательства на специальный счет органа налоговой службы-депозитом налогоплательщика. Налоговый орган, принявший депозит, в подтверждение внесения депозита выдает налогоплательщику справку.

Орган налоговой службы имеет право распоряжаться суммами, хранящимися на депозитном счете, только в случаях, на условиях и в сроки, предусмотренных в решении органа налоговой службы, принявшего депозит налогоплательщика». Указанная норма действует в противоречие ст. 2 Закона Кыргызской Республики «О банках и банковской деятельности» от 29.07.97г. № 60, которая четко регулирует банковские понятия, а именно «Депозит – это сумма денег, получаемая одним лицом от другого лица на условиях возвратности (независимо от того, полная или частичная возвратность или возвратность большей суммы). Лица, не имеющие соответствующей лицензии Национального (Центрального) банка Кыргызской Республики, не имеют право принимать депозиты и использовать в своем наименовании термин «депозит». Здесь вполне очевидно, что налоговая служба как орган исполнительной власти не обладает статусом лицензиата и не уполномочен принимать депозиты от физических лиц. В связи с чем, предлагаем внести изменения в ст.73 и читать ее в следующей редакции: «Исполнение налогового обязательства налогоплательщика, которое может возникнуть у налогоплательщика в будущем периоде в случаях, установленных настоящим кодексом, может быть обеспечено внесением налогоплательщиком денежных средств в размере налогового обязательства на специальный банковский счет органа налоговой службы-депозитом налогоплательщика. Банк, принявший депозит, в подтверждение внесения депозита выдает налогоплательщику справку...».

16.4. В целях повышения эффективности деятельности налоговых органов, дополнить ст. 51 Налогового кодекса Кыргызской Республики следующими обязанностями налоговой службы, которая объемно отражает их, следующими пунктами:

- проявлять корректность и уважение в обращении с налогоплательщиками;
- не допускать конфликтных ситуаций;
- постоянно повышать уровень правовой, в том числе налоговой культуры.

16.5. В связи с имеющимися противоречиями в Налоговом кодексе и Законе Кыргызской Республики «Об образовании» от 30 апреля 2003 года № 92, контрактные средства (относятся к специальным средствам), не перечисляются на специальные счета вузов, кроме того, государство собирая средства от налога и в то же время снова выделяет их же вузам и культурным учреждениям, предложено внести поправки в Налоговый кодекс Кыргызской Республики и отменить Главу 58 Налогового кодекса Кыргызской Республики: «Налог на специальные средства».

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

### Монографии:

1. Исраилова, А.М. Правовые основы административной ответственности в налоговом праве Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. - Бишкек: Алтын - Тамга, 2008. - 164 с.
2. Исраилова, А.М. Теория налогового права Кыргызской Республики. [Текст] / А.М. Исраилова. - Бишкек: Университет, 2011. - 272 с.

### Научные статьи:

1. Исраилова, А.М. Налоговые правонарушения и проблемы их классификации по законодательству Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Инновации в образовании: проблемы и пути решения: материалы межвузовской научно-практической конференции 22 декабря 2006 г. - Бишкек, 2007. - С.159-166.
2. Исраилова, А.М. Налоговая культура как базовый элемент совершенствования социальных отношений [Текст] / А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2008. - №10. – С.91-92.
3. Исраилова, А.М. Проблемные стороны субъективной стороны налогового правонарушения по законодательству Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Известия ВУЗов. – 2009. - №1. – С.164-166.
4. Исраилова, А.М. Теоретические основы принципов налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Академии МВД Кыргызской Республики. – 2010. - №13. - С.178-182.
5. Исраилова, А.М. К вопросу формирования отраслевой самостоятельности налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Академии МВД Кыргызской Республики. - 2010. - №13. - С.78-82.
6. Исраилова, А.М. К вопросу о принципе справедливости в налоговом законодательстве Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Перспективы развития национального законодательства Республики Казахстан в свете концепции правовой политики на 2010-2020 годы: материалы международной научно-практической конференции. - Караганды, 2010. - С.167-169.
7. Исраилова, А.М. Некоторые концептуальные положения об относительной независимости отрасли налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Научный мир Казахстана. - Шымкент, 2010. - №5 (33). - С.284-288.
8. Исраилова, А.М. К проблеме формирования самостоятельности налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Статистика, учет и аудит. - Алматы, 2010. - № 3 (38). - С.89-94.
9. Исраилова, А.М. Принцип налоговой недискриминации и политика инвестиционной привлекательности [Текст] / А.М. Исраилова. // Модернизация и экономическая стратегия Казахстана в условиях инновационного развития: материалы международной научной конференции 25 ноября 2010 г. - Алматы, 2010. - С.249-255.

**10.** Исраилова, А.М. Принцип добросовестности налогоплательщиков в правоприменительной практике [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Кыргызского экономического университета. - 2010. - №3 (16). - С.119-122.

**11.** Исраилова, А.М. Современная правовая трактовка функций налогообложения [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Кыргызского экономического университета. - 2010. - № 3 (16). - С.108-110.

**12.** Исраилова, А.М. О необходимости конституционализации налогового законодательства в современных условиях [Текст] / А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2010. - № 4. – С.233-236.

**13.** Исраилова, А.М. Вопросы применения социальных налоговых вычетов из оплаты труда в сфере трудовых правоотношений [Текст] / А.М. Исраилова. // Трудовое право Кыргызской Республики: современное состояние, проблемы правоприменения, опыт международно-правового регулирования труда: материалы международной научно-практической конференции 16 декабря 2010 г. - Бишкек, 2010. - С.114-122.

**14.** Исраилова, А.М. О перспективах развития института мирового соглашения в налоговых спорах [Текст] / Ч.И. Арабаев, А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2010. - №7. – С 163-167.

**15.** Исраилова, А.М. Основные тенденции развития налоговой системы Кыргызской Республики в рамках ее участия в международных правоотношениях [Текст] / Ч.И. Арабаев, А.М. Исраилова. // Известия ВУЗов. – 2011. - №5. – С. 116-124.

**16.** Исраилова, А.М. Налоговая недискриминация как один из принципов защиты прав и интересов налогоплательщиков в Кыргызской Республике [Текст] / А.М. Исраилова. // Проблемы совершенствования законодательства Республики Таджикистан и стран СНГ в условиях переходного периода: материалы международной научной конференции 22 апреля 2011 г. - Душанбе, 2011. - С.249-255.

**17.** Исраилова, А.М. Историко-правовые аспекты развития налогового права Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2011. - №4. – С.144-151.

**18.** Исраилова, А.М. Некоторые вопросы взаимоотношений органов Государственной налоговой службы и налогоплательщиков [Текст] / А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2011. - №4. – С. 178-186.

**19.** Исраилова, А.М. Гармонизация национального и международного налогового законодательства как фактор расширения межгосударственного сотрудничества [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Академии МВД Кыргызской Республики. - 2011.- №1. - С.93-97.

**20.** Исраилова, А.М. Некоторые теоретические аспекты взаимодействия норм национального законодательства Кыргызской Республики и международного права в вопросах налогообложения [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Университета «Туран». - Алматы, 2011. - №2 (50). - С.53-57.

**21.** Исраилова, А.М. К вопросу о значимости Конституции Кыргызской Республики как важнейшего источника национального налогового права [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник Университета «Туран». - Алматы, 2011. - №1 (49).- С.56-59.

**22.** Исраилова, А.М. Правовое состояние и тенденции государственного регулирования налогообложения в рамках участия Кыргызской Республики в международных налоговых правоотношениях [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник КНУ им. Ж.Баласагына. Специальный выпуск. - 2011. - С.171-175.

**23.** Исраилова, А.М. Теоретические основы функций налогообложения Кыргызской Республики [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник КНУ им. Ж.Баласагына. Специальный выпуск. - 2011. - С.166-171.

**24.** Исраилова, А.М. О необходимости совершенствования норм международного и национального законодательства в сфере налоговых правоотношений в условиях реформирования [Текст] / А.М. Исраилова. // Наука и новые технологии. – 2011. - №2. – С.205-207.

**25.** Исраилова, А.М. Проблемы реализации принципа определенности и эластичности налогообложения в Кыргызской Республике [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник КРСУ им. Б.Н.Ельцина. - 2011. - №10, Т. 11. – С.139-142.

**26.** Исраилова, А.М. Принцип единства налоговой системы и гласности налогового законодательства Кыргызской Республики. [Текст] / А.М. Исраилова. // Вестник КРСУ им. Б.Н.Ельцина. - 2011. - №10, Т.11. – С. 142-145.

**27.** Исраилова, А.М. Современные проблемы формирования отечественной налоговой культуры [Электронный ресурс] // Интернет журнал ВАК КР, 2011. – Режим доступа: [www.nakkr.kg](http://www.nakkr.kg). – Загл. с экрана.

## Исраилова Айганыш Мукашевнанын

**«Кыргыз Республикасынын салык укугунун теориялык-укуктук көйгөйлөрү» темасында 12.00.01 – мамлекеттин жана укуктун теориясы жана тарыхы; 12.00.14 – административдик укук, каржылык укук, маалыматтык укук адистиктери боюнча юридика илимдеринин доктору окумуштуулук даражасын изденип алуу үчүн жазылган илимий изилдөөсүнүн**

### РЕЗЮМЕСИ

**Негизги сөздөр:** салык, салык системасы, укуктун тармагы, бюджет, каржылык каражаттар, мамлекеттик салык кызматы, салык төлөөчүлөр, салык саясаты, эл аралык салык укугу, салык маданияты.

**Изилдөөнүн объектиси** – Кыргыз Республиканын салык укугунун чегинде укуктун башка тармактары менен өз ара аракеттеринин өзгөчөлүктөрү жана анын келечекте өз алдынча тармак катары өнүгүүсү болуп саналат.

**Изилдөөнүн максаты** - ата мекендик жана чет элдик илимдин жетишкендиктеринин негизинде салык укугунун өз алдынча тармактуулугуну, анын предметин, ыкмаларын, функция жана принциптерин аныктаган, мамлекеттин салык саясатын өркүндөтүү, салыктык инструментарийлерди камтыган бирдиктүү теориялык концепциясын сунуштоо.

**Изилдөөнүн ыкмалары** катары нормативдик, салыштырма-укуктук, статистикалык жана системдик талдоону колдонуу.

**Изилдөөнүн илимий жаңылыктары** – ата мекендин илимий тарыхында алгачкылардан болуп салык укугунун теориялык – укуктук көйгөйлөрүн концептуалдуу мүнөздө комплекстүү изилдеп, жүрүп жаткан салык реформасынын маселелеринин татаалданышын кароодо жана салык укугунун мамлекеттин экономикалык секторунун өнүгүшүнө тийгизген таасири аныкталган.

Автор сунуштаган жаңы абалдар – салыктык укуктун адаттагы көз карашын өзгөртүү жана кайра карап чыгуу Кыргыз Республикасынын салык салуу системасы, эл аралык нормалардын жана соттук практиканын таасири астында өтөөрүн белгилейт.

**Практикалык маанилүүлүгү.** Автордук тармактык салык укугунун негизги абалдарын комплекстүү, концептуалдуу изилдөөсүнүн натыйжасында салык укугунун теориялык – укуктук көйгөйлөрүн чечүүдө салым кошконунда.

**Пайдалануу жааты:** изилдөөнү Кыргыз Республикасынын салык жана каржы укуктарын иштеп чыгууда жана модернизациялоодо жогорку окуу жайларында колдоонуга болот.

## РЕЗЮМЕ

**на диссертационное исследование Исраиловой Айганыш Мукашевны на тему: «Теоретико-правовые проблемы налогового права Кыргызской Республики» на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальностям 12.00.01 - теория и история государства и права; история учений о праве и государстве; 12.00.14 - административное право, финансовое право, информационное право.**

**Ключевые слова:** налог, налоговая система, отрасль права, бюджет, финансовые средства, государственная налоговая служба, налогоплательщики, налоговая политика, международное налоговое право, налоговая культура.

**Объектом исследования** являются теоретико-правовые особенности налогового права Кыргызской Республики в рамках социально-экономических преобразований, проявляющиеся в тесном взаимодействии с другими отраслями права, а также перспективы развития налогового права как самостоятельной отрасли.

**Цель работы** – предложить на основе достижений отечественной и зарубежной науки единую теоретическую концепцию отраслевой самостоятельности налогового права, где определяющее значение имеют его предметное воздействие, методы, функции и принципы, а также разработка единого налогового инструментария в совершенствовании налоговой системы сквозь призму проводимой государственной налоговой политики.

**Методы исследования** - это применение нормативного, сравнительно-правового, статистического и системного анализа и других методов познания.

**Научная новизна** исследования состоит в том, что впервые в отечественной юридической науке была предпринята попытка комплексной разработки теоретико-правовых проблем концептуального характера, обуславливающие перспективные основы развития Кыргызской Республики как современного государства в рамках проводимой налоговой реформы.

Автором выдвигаются новые положения, нуждающиеся в пересмотре и изменении традиционного представления о значении всего спектра системных элементов налогового права, обусловленных несомненным влиянием реформирования системы налогообложения, международных норм и судебной практики в Кыргызской Республике.

**Практическая значимость** состоит в том, что в рамках проведенного автором комплексного, концептуального исследования основных положений отрасли налогового права, внесен существенный вклад в решение ее теоретико-правовых проблем.

**Область применения:** данное исследование может применяться при разработке и модернизации налогового и финансового законодательства Кыргызской Республики и в образовательном процессе высшей школы.

## SUMMARY

**of the dissertation research "Theoretical-legal problems of the tax right of Kyrgyz Republic" to earn degree of the doctor of the legal sciences in specialty 12.00.01 - Theory and history state and right; the history of the teachings about right and state; 12.00.14 - an administrative right, financial right, information right by Israilova Aiganysh Mukashevna**

**The keywords:** tax, tax system, branch of the right, budget, financial facilities, state tax service, taxpayers, tax policy, international tax right, tax culture.

**The object of the study** are a theoretic-legal particularities of the tax right of Kyrgyz Republic within the framework of social-economic transformations, revealing in close-fitting interaction with the other branch of the right, as well as prospects of the development of the tax right as independent branch.

**The purpose of the work** - offer on base of the achievements domestic and foreign science united theoretical concept to branch independence of the tax right, where defining importance has his subject influence, methods, functions and principles, as well as development united tax toolbox in improvement of the tax system drafted by state tax politicians.

**The methods of the study** - an using normative, relatively-legal, statistic and system analysis and other methods of the cognition.

**Scientific novelty of the study** consists in that that for the first time attempt of the complex development theoretic-legal problems of the conceptual nature was undertaken in domestic legal science, condition perspective bases of the development of Kyrgyz Republic as modern state within the framework of conducted tax reform.

The author are brought forth new positions, needing for revising and change the traditional believe about importance of the whole spectrum system element tax right, conditioned by undoubted influence of reforming system of the taxation, international rates and judicial practical persons in Kyrgyz Republic.

**Practical value** consists in that that within the framework of called on by author complex, conceptual study of the main positions to branches of the tax right, is contributed essential contribution to decision her theoretic-legal problems.

**The application:** given study can be used at development and modernizations tax and financial legislation of Kyrgyz Republic and in educational process of the high school.