

**НАУЧНО – ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
«КЫРГЫЗСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
им. М. РЫСКУЛБЕКОВА»**

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

Джумабаева Гульнура Бердибековна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

08-00-05 отраслевая экономика (экономика, организация и управление
отраслями, предприятиями, комплексами)

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант:
д.э.н., профессор **В.И. Кумсков**
д.э.н., доцент Э.Б. Джумалиева

Бишкек - 2024г.

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|----------|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 4 |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ГОСУДАРСТВЕННОМУ НАЛОГОВОВОМУ АДМИНИСТРИРОВАНИЮ | |
| 1.1. Сущность государственного налогового администрирования: принципы, функции и формы организации..... | 14 |
| 1.2. Особенности проведения политики налогового администрирования в постсоветских странах..... | 37 |
| 1.3. Мировой опыт государственного налогового администрирования..... | 53 |
| ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИОННО-УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ СТРУКТУРЫ В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ | |
| 2.1. Организационно-методологические подходы к разработке структуры и функций налоговых органов..... | 62 |
| 2.2. Практика проведения функционального анализа работы налоговых органов | 86 |
| 2.3. Применение современных методов оценки результативности работы налоговых органов..... | 100 |
| ГЛАВА 3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ | |
| 3.1. Современная государственная политика в системе налогового администрирования..... | 128 |
| 3.2. Налоговая проверка как технология контроля качества администрирования..... | 151 |
| 3.3. Обеспечение простоты и прозрачности собираемости налогов в государственный бюджет республики..... | 172 |
| ГЛАВА 4 ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ | |
| 4.1. Совершенствование налогового администрирования как инструмента улучшения работы налоговых органов..... | 200 |
| 4.2. Направления развития системы налогового администрирования на современном этапе..... | 221 |
| 4.3. Налоговый кодекс как основа построения эффективной системы налогового администрирования..... | 241 |
| ГЛАВА 5 ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ | |
| 5.1. Эффективность структурных преобразований в налоговом администрировании..... | 260 |
| 5.2. Автоматизация и модернизация работы налоговой системы..... | 272 |
| 5.3 Прогнозы и концептуальные основы развития государственной налоговой службы | 301 |

| | |
|--|------------|
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 316 |
| ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ..... | 320 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ..... | 321 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ | |

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

- ГНС при ПКР – Государственная налоговая служба при Правительстве КР
- ГНС при МФ КР – Государственная налоговая служба при Министерстве финансов КР
- МРУ – Межрегиональное управление
- СМРУ – Северное межрегиональное управление
- СЭЗ – Свободные экономические зоны
- УККН – Управление по контролю за крупными налогоплательщиками
- УККН Юг – Управление по контролю за крупными налогоплательщиками по южному региону
- ККМ- контрольно-кассовая машина
- ЭТТН- электронно товаро-транспортная накладная
- УК СЭЗ – Управление по контролю за субъектами СЭЗ
- УНП – Управление налоговых проверок
- УГНС – Управление государственной налоговой службы
- ЦА – центральный аппарат

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертации обусловлена тем, что налоговое администрирование является одним из механизмов повышения эффективности налоговой системы страны, ее управляемости и качественного изменения налоговых отношений в экономике. Налоговое администрирование представляет собой один из основных элементов налоговой системы, способствующих устойчивому функционированию экономики страны. Его целесообразно рассматривать как сложную социально-экономическую категорию со своей структурой и функциями. Исследование проблемы становления и развития налогового администрирования позволяет раскрыть его социально-экономическое содержание, особенности современной трансформации, а также эволюционные процессы его становления и современной динамики. Развитие методологии налогового администрирования невозможно без критического осмысления накопленного отечественного и зарубежного опыта по его становлению и реформированию, тенденций изменения налогообложения хозяйствующих субъектов с целью повышения его эффективности. Деятельность налоговых органов в сфере налогового администрирования нацелена на обеспечение полного и своевременного сбора налогов и сборов в соответствии с законодательством и при условии правильного применения правовых положений, определяющих режим стимулирования и поощрения законопослушных налогоплательщиков и необходимого контроля и наказания в отношении нарушителей налоговых законов. Отсюда можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование в строгом смысле слова представляет собой инструмент, который, в конечном итоге, определяет успех или неуспех общей бюджетно-налоговой и экономической политики страны. В широком понимании налоговое администрирование – это система управления государством налоговыми отношениями в действии. При этом, повышение роли государства в управлении экономическими и социальными процессами предопределяет значимость сбора налогов не только как способа обеспечения властных

структур необходимыми средствами, но и как элемента системы государственного воздействия на экономику. У государства в лице субъектов налогового контроля возникают налоговые отношения с субъектами налогообложения – юридическими и физическими лицами, на которых лежит обязанность уплаты налогов. Возникновению налоговых отношений предшествует система мер (управленческих, правовых), применяемых субъектами налогового контроля, обеспечивающих предпосылки для осуществления контрольных функций.

В настоящее время возникает потребность в разработке целостной концепции методологического обеспечения налогового администрирования, т.е. разработке научных основ ее построения, выработки комплекса аналитических процедур, необходимых для выявления позитивных и негативных сторон в развитии этой сложной экономической категории. С практической точки зрения такой подход предопределяет поиск и разработку новых форм и методов налогового администрирования, базирующихся на более высоком качественном содержании всех его элементов, что будет способствовать решению всего комплекса социально-экономических задач, стоящих перед экономикой страны, в том числе обоснования наиболее эффективных направлений преодоления кризисных явлений и посткризисного развития. Переход от административно-командной экономики к рынку придаёт управлению налоговой системой глубокий экономический смысл и предъявляет к нему совершенно новые требования. В связи с этим система налогообложения приобретает новые, например, индикативные свойства. Недопоступление налогов может сигнализировать о том, что: действующие налоговые нормы перестали отвечать воспроизводственным потребностям и их следует подвергать ревизии; налоговые органы утратили способность отслеживать тенденцию налоговых поступлений и перекрывать возможность ухода от налогов; усилились международные интеграционные процессы и возникла необходимость освоения налоговой службой особенностей зарубежного налогового законодательства, а также международных правил заключения

договоров об избежании двойного налогообложения. Такого рода сигналы свидетельствуют о необходимости пересмотра методов управления налоговым процессом. Анализ управленческих действий налоговых органов может выявить недостатки тактического свойства, устранить которые возможно в оперативном порядке, т.е. без изменения экономико-правовых основ налогообложения. В таком случае принимаются правительственные решения о пересмотре методов налогового управления.

Связь темы с приоритетными научными направлениями, крупными научными программами (проектами), основными научно-исследовательскими работами, проводимыми образовательными и научными учреждениями.

Тема научного исследования связана с основополагающими направлениями системы совершенствования налогообложения и оптимизации работы налоговых органов в свете устойчивого развития страны, предусмотренными в Стратегии развития Государственной налоговой службы при ПКР на 2019-2021гг., утвержденной постановлением ПКР от 03.06.2019г. №269, Стратегии развития Государственной налоговой службы при МФ КР на 2023-2025гг., утвержденной приказом МФ КР от 26.12.2022г. №201-П. Кроме этого, тема диссертационного исследования направлена на систематизацию работы в части эффективности современного налогового администрирования и связана с Национальной стратегией развития Кыргызской Республики на период с 2018- 2040 годы.

Цель диссертационного исследования состоит в разработке научно-обоснованной системы функционирования налогового администрирования, методологического обоснования его дальнейшего совершенствования, повышения качества и эффективности.

Реализация данной цели обусловила необходимость решения следующих научных и практических задач:

- определение сущности налогового администрирования, его теоретико-методической основы в условиях действующего налогового законодательства Кыргызской Республики;
- обобщение и анализ зарубежного опыта организации налогового администрирования, выявление прогрессивных элементов и возможностей его использования в условиях Кыргызстана;
- раскрыть особенности методики осуществления налогового администрирования как эффективного элемента налоговой системы в условиях рынка;
- обосновать новые методологические подходы к организации налогового администрирования, адекватные современным и перспективным условиям развития экономики и налоговой системы;
- исследование и анализ оценочных показателей эффективности деятельности налоговых органов и выявление путей их дальнейшего совершенствования;
- анализ эффективности налогового администрирования налоговых органов по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему на региональном уровне;
- исследовать налоговое администрирование как социально-экономическую категорию с присущими ей характерными качественными свойствами;
- раскрыть закономерности становления и развития налогового администрирования в условиях трансформации инструментов и методов налогового регулирования в Кыргызской Республике;
- оценить направления стимулирующего воздействия налогового администрирования на развитие экономики;
- предложить отдельные дополнения и изменения в законодательные акты и систему показателей, характеризующих результативность налогового администрирования;

- разработать качественно новые направления взаимоотношений налогоплательщиков, налогового органа и других участников налоговых взаимосвязей в системе налогового администрирования;
- составить математическую модель и прогноз развития налоговых сборов и поступлений до 2035 года.
- разработать Концепцию развития Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики.

Научная новизна диссертации заключается в следующем:

- дано теоретико-методологическое обоснование дальнейших направлений совершенствования налогового администрирования как социально-экономической категории, имеющей большое практическое значение для развития налоговой системы в целом;
- обобщены зарубежный опыт организации налогового администрирования и определены возможности его использования в условиях Кыргызстана;
- проведена оценка показателей эффективности деятельности налоговых органов и определены пути их дальнейшего совершенствования;
- предложено внести дополнение в терминологию Налогового кодекса КР определение «налоговое администрирование» и установлено место налоговых взаимоотношений в системе планирования и исполнения доходной части государственного бюджета;
- раскрыта взаимосвязь институциональных органов планирования, регулирования и контроля в администрировании налогов и неналоговых платежей;
- определена роль налоговых органов как главных администраторов в системе налоговых платежей и неналоговых доходов;
- выявлены отдельные факторы, влияющие на уровень собираемости налоговых платежей и неналоговых доходов в стране;
- обоснованы рекомендации по совершенствованию нормативных и правовых актов, регламентирующих деятельность налоговых органов (Кодекс КР о неналоговых доходах);

- в целях совершенствования работы налоговых органов разработан модуль по проверкам неналоговых доходов, и дана постановка задач для автоматизации системы приема отчетов и проверкам налоговых органов;
- определены направления по реформированию системы установления ставок неналоговых доходов, как фактора устойчивого поступления доходов в бюджеты всех уровней;
- предложены пути повышения эффективности налогового администрирования в условиях рынка;
- разработана математическая модель и прогноз развития налоговых сборов и поступлений до 2035 года.
- разработаны «Концепция развития Государственной налоговой службы Кыргызской Республики на 2025 – 2030 гг.».

Практическая значимость работы состоит в следующем. Предложенная модель налогового администрирования может быть использована как основа для совершенствования всей системы налогового администрирования; применение на практике, предложенной в диссертации модели организации работы налогового органа будет способствовать объединению всех направлений деятельности налоговой службы как единой интегрированной системы в целях роста ее эффективности; рекомендации, предложенные автором для решения проблемы устойчивого пополнения бюджетов всех уровней налоговыми платежами, имеют важное практическое значение для развития экономики и преодоления кризисных явлений; материалы диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе для подготовки специалистов, работающих в экономических, финансовых структурах, а также для повышения квалификации государственных и муниципальных служащих. В рамках научного исследования вопросов администрирования налогов и неналоговых платежей с 2014г. внесены предложения по изменениям и дополнениям в нормативные и правовые акты. При исследовании проблемных вопросов налогового администрирования был подготовлен ряд документов по вопросам проведения налоговых проверок,

работе с налоговой задолженностью и государственной пошлины, взыскиваемой по решению судов. В частности разработаны предложения по внесению изменений и дополнений в Кодекс КР о неналоговых доходах, ставкам государственной пошлины и патентам индивидуальной трудовой деятельности. Кроме этого, разработана постановка задач по вопросам проверок неналоговых доходов по модулю «НЕНАЛОГ» в электронном формате. Практическое внедрение данного модуля приведет к систематизации и контролю проверок неналоговых доходов по регионам страны, значительно сократит обработку и свод Отчета 27Н по результатам контроля проверок по неналоговым платежам. Методологически разработанные проекты по увеличению собираемости налогов и неналоговых доходов могут быть использованы при дальнейшей разработке стратегических направлений развития Государственной налоговой службы при МФ КР и в целом фискальной системы страны.

Экономическая значимость полученных результатов выражается в:

- сокращении рабочего времени обработки налоговых отчетов сотрудниками налоговых органов (около 45 - 60 минут);
- уменьшении объема обрабатываемой документации при проведении налоговых процедур (60 отчетов 27Н и 120 приложений);
- сокращении доли коррупционных проявлений за налоговое обслуживание налогоплательщиков при исполнении доходной части бюджета республики.

Предлагаемая система совершенствования налогового администрирования может иметь экономическую эффективность при использовании ее в полном объеме и условии функционирования локальной компьютерной сети по республике.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту.

1. В условиях рыночной экономики возникла необходимость в принятии соответствующих мер по контролю над системой налогообложения как в налоговом администрировании, призванном выполнять функции налогового

контроля и своевременного исполнения налоговых поступлений и неналоговых доходов в государственный бюджет;

2. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе развития Кыргызской Республики является одной из важнейших задач структурных макроэкономических преобразований в стране.

3. Урегулирование и оптимизация налоговых реформ на современном этапе развития экономики республики зависит от собираемости налогов и неналоговых доходов в бюджет;

4. Вносятся новые проекты по внесению изменений в нормативные и правовые акты, регламентирующие ставки сборов, патентов и государственной пошлины, позволяющие повысить собираемость доходов в государственный бюджет страны;

5. Политика внедрения современных методов налогового администрирования, совершенствование системы налогообложения и оптимизация структуры налоговых органов призваны поднять уровень функционирования бюджетно-финансовой системы;

6. Внедрение автоматизированных систем в работу налоговых органов для совершенствования налогового администрирования и повышения его эффективности является одним из важных этапов реализации долгосрочной стратегии кассового исполнения государственного бюджета страны.

7. Критически проанализированы существующие показатели отчета и предложены налоговым органам для внедрения модуля «НЕНАЛОГ», в целях систематизации и контроля сводного Отчета 27-Н по проверкам неналоговых доходов.

8. На основе анализа эффективности налогового администрирования разработана математическая модель и прогноз развития налоговых сборов до 2035 года.

9. Разработана и рекомендована «Концепция развития Государственной налоговой службы Кыргызской Республики на 2025 – 2030 гг.».

10. Предложены пути реформирования системы администрирования налогов и неналоговых платежей.

Личный вклад соискателя. К научно-теоретическому вкладу автора следует отнести теоретическое обоснование введения новых методов налогового администрирования в систему исполнения государственного бюджета страны.

В научно-практическом плане даны рекомендации: по улучшению качества обслуживания налогоплательщиков; по модернизации налогового администрирования на основе современных технологий; по оптимизации организационной структуры налоговой службы, по собираемости налогов и снижению затрат по налоговым органам.

Отдельные результаты исследования были опубликованы в единоличной монографии «Налоговое администрирование в Кыргызской Республике».

Апробации результатов диссертации. Основные положения диссертации обсуждались на Третьей международной научно – практической конференции “Бизнес и образование: взаимодействие и развитие», БФЭА, Б.: 2009г., Международной научно-практической конференции «Проблемы реформирования экономики КР», КНУ им. Ж. Баласагына, Б.: 2012г., Одиннадцатой международной научно-практической турецкой конференции «Современные социально-общественные отношения: проблемы эффективности и пути решения», Жалалабат.: 2013г.

Ряд положений диссертации используются в учебном процессе при изучении дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налогообложение юридических лиц», «Налогообложение физических лиц», на курсах повышения квалификации работников налоговых органов в Академии Государственного Управления при Президенте КР. Отдельные положения получили одобрение на конференциях, семинарах и круглых столах по вопросам системы налогообложения и администрирования в КР.

Главные выводы и предложения диссертационной работы были рассмотрены и получили одобрение в Государственной налоговой службе при

МФ КР, Министерстве юстиции КР, Министерстве экономики и коммерции КР и Министерстве финансов КР.

Публикации результатов диссертации. Основные положения и результаты диссертационного исследования отражены в 27 научных трудах, опубликованных в научных журналах, изданных в Кыргызской Республике, за рубежом и сборниках научных трудов.

Структура и объем диссертации раскрывается во введении, 5 главах, содержащих 15 параграфов, выводах, практических рекомендациях и заключении. Диссертационная работа изложена на 332 страницах, включая 35 таблиц, 5 диаграмм, 3 схемы, 3 рисунка и списка использованной литературы в количестве 155 источника (НПА, монографии, журналы, научные издания, иностранные источники и интернет-ресурсы).

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ГОСУДАРСТВЕННОМУ НАЛОГОВОМУ АДМИНИСТРИРОВАНИЮ

1.1. Сущность государственного налогового администрирования: принципы, функции и формы организации

В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого, минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов функционирования государства: оборонная, экономическая, социальная, политическая, идеологическая, правоохранительная и экологическая и др.

Возникновение налогов относят к периоду становления ранних форм формирования государственности. Английский экономист С. Паркинсон: отмечает, что «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников»¹[103] Паркинсон С. Закон и доходы. - М: ПКК «Интерконтракт», 1992. - С. 14-15.

Установлено что история развития налогов уходит в глубину веков и насчитывает тысячелетия. Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений. Как писал И.В.Горский «Налоги, как и многие общественные явления, в значительной мере являются отражением конкретно-исторических условий»². (Горский И.В. Налоги: история и современность. В кн.: Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера.-М.: 1992 г.).

Почти во всех докапиталистических общественных формах главными доходами государства были различного рода натуральные поборы, а основная масса населения вынуждена была выполнять натуральные

¹ Паркинсон С. Закон и доходы. - М: ПКК «Интерконтракт», 1992. -С. 14-15

² Горский И.В. Налоги: история и современность. В кн.: Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера.-М.: 1992 г.

повинности. Налоги уплачивали продовольствием, зерном, вином, фуражом, снаряжением для армии и т.д. Подданные же государства несли повинности личного характера, такие как: барщина, рабство, подати, участие в военных походах, личная служба и другие. Формы налоговых изъятий определялись конкретной общественной потребностью того или иного времени. Например, по свидетельствам историков, персидский царь Дарий (IV в. до н.э.) брал налоги даже евнухами. По мере общественного развития налоговые формы постепенно менялись, приближаясь к их современному содержанию.

К периоду становления государственных образований, разделения общества на классы, появления товарного производства формируется государственный аппарат, чиновники, армия, суды и т.д. С возникновением государства налоги приобретают характер товарно-денежных отношений и взимаются как "взносы граждан, необходимые для содержания... публичной власти..."³[82с.171].(Маркс К., Энгельс Ф.: - Сочинение. 2-е изд. М., 1955-1973. Т 21. С. 171)

В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов постепенно усиливается, так как государственной казне нужны были дополнительные средства для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевания новых территорий - рынков сырья и сбыта готовой продукции.

К.Маркс писал, что «...в налогах воплощено экономически выраженное существование государства» и справедливо подчеркивал: «Налоги — это материнская грудь, кормящая государство, или пятый бог наряду с собственностью, семьей, порядком и религией»⁴.(Маркс К., Энгельс Ф.: - Сочинение. 2-е изд. М., 1955-1973. Т 21. С. 171)

По мере дальнейшего развития и укрепления товарно-денежных отношений, налоги постепенно принимают почти повсеместно исключительно денежную форму и становятся основным источником доходов для денежного содержания государства. П. Прудон четко охарактеризовал, что: «...В сущности, вопрос: о налоге - есть вопрос о государстве...», т.е. необходимость налогов предопределяется

³ Маркс К., Энгельс Ф.: - Сочинение. 2-е изд. М., 1955-1973. Т 21. С. 171.

⁴ Там же

непосредственно функциями государства⁵. [13] (Алексеевко, М.М. Взгляд на развитие учения о налоге/ М.М.Алексеевко. – Харьков: Унив. тип. – 1870. – 171 с.)

Рассмотрим отдельные этапы развития налоговой системы Древнего Рима, как одной из самых первых организованных налоговых систем мира, многие стороны, которой находят отражение и в современном налогообложении.

На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались исключительно для финансирования военных действий. В мирное время налоги в Риме не взимались. Пока Рим оставался городом-государством, все общественные расходы покрывались путем сдачи в аренду общественных земель. Аппарат государства содержал себя сам, а расходы на управление городом и государством были минимальными. Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий, эти расходы покрывались за счет сдачи в аренду общественных земель. Избираемые магистранты (данная должность была чрезвычайно престижна), не только безвозмездно исполняли свои обязанности, но еще и вносили на общественные нужды собственные средства на добровольной основе, считая это почетным.

В военное время и других экстренных случаях граждане Рима облагались налогом от своего имущества, для этого раз в пять лет, они подавали избранным чиновникам-цензорам заявление о своем имущественном и семейном положении, на основании которых определялась сумма налога (ценз). Как мы видим, уже в то время закладывались основы декларации о доходах. В то же время в древнем мире имелось и серьезное противодействие прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить налогов. Личные налоги считались носящими на себе печать рабства, и полноправные граждане полагали их унижительными для себя, Они предпочитали получать дань с побежденных врагов. Другое дело - добровольные пожертвования. Но когда предстояли крупные расходы, то совет

⁵ Алексеевко, М. М. Взгляд на развитие учения о налоге/ М.М.Алексеевко. – Харьков: Унив. тип. – 1870. – 171 с.

или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

В случае победоносных войн налоги снижались, а порой государственный налог отменялся совсем. Необходимые средства обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Как пишет Т. Моммзен, при правлении Л.К.Суллы в Риме: «...граждане не платили уже никаких налогов, и единственные доходы, которые государство получало здесь, оно извлекало из отдачи в аренду оставшихся у него земельных участков, из сборов таможенных и некоторых немногочисленных налогов на роскошь»⁶ [83 с.176-177] (Моммзен Т. История Рима.: - Спб.: Лениздат, 1993. С. 176-177.).

Н.Тургенев в своей книге «Опыт теории налогов» пишет: «Налоги, или определительней сказать, дурные системы налогов, были одною из причин как видно из истории, что нидерландцы сделались независимыми от Испании, швейцарцы от Австрии, исландцы от Дании, и, наконец, казаки от Польши...»⁷ [123 с.114].(Тургенев Н. Опыт теории налогов.: - М., 1973. С.114).

Таким образом, налоговый опыт того времени подсказал главный принцип налогообложения: "Нельзя резать курицу, несущую золотые яйца", т.е.

В свою очередь наиболее лаконичным и верным с теоретических позиций можно считать следующее определение. Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый юридическими и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства.

В настоящее время крайне поучительна и весьма интересна, многие исторические аспекты налогообложения являются актуальными и для нынешнего этапа совершенствования государственного налогового администрирования Кыргызской Республики.

В Кыргызской Республике термин «налоговое администрирование» был внесен в теорию и методологию налоговых отношений с переходом на

⁶ Моммзен Т. История Рима.: - Спб.: Лениздат, 1993. С. 176-177

⁷ Тургенев Н. Опыт теории налогов.: - М., 1973. С.114

рыночную экономику. В настоящее время он нашел широкое применение в научных работах, выступлениях ученых, должностных лиц и политических деятелей. Однако ни в Налоговом Кодексе Кыргызской Республики (далее НК КР), ни в других законодательных актах, регулирующих налоговые отношения точного толкования научного понятия, которое выражается данным термином не существует. В условиях реформирования экономики КР, когда совершенствованию налогового администрирования со стороны государства придается значение одного из основных направлений развития налоговых отношений, вопрос толкования терминологии, используемой в процессе постановки цели и задач, является одним из приоритетных.

В соответствии со статьей 4 Налогового кодекса КР, администрирование - действия органов налоговой и таможенной служб по обеспечению исполнения норм настоящего Кодекса⁸ [2] (Налоговый Кодекс Кыргызской Республики г. Бишкек, от 18 января 2022 года № 3).

В основу утверждения может быть также положено первоначальное значение термина «администрирование». «Администрация» происходит от латинского слова, означающего служба, управление. Под администрацией понимают совокупность государственных органов, осуществляющих функции управления, т.е. налоговые органы. Таким образом, из первоначального толкования термина «администрация» и современного его содержания следует, что налоговое администрирование – это деятельность государственных органов управления, но не законодательных органов власти в налоговой сфере. Законодательными органами устанавливаются основные принципы, формы и методы организации налоговых отношений, что составляет содержание законодательства о налогах. Налоговое администрирование как управленческая деятельность государственных органов направлено на реализацию законодательных норм. Деятельность государственных органов управления, направленная на реализацию регулирующих возможностей налогов, – это управление налоговыми отношениями в части, осуществляемой другими

⁸ Налоговый Кодекс Кыргызской Республики г. Бишкек, от 18 января 2022 года № 3

органами управления и власти (заинтересованными и уполномоченными управленческими ведомствами)⁹ [42 с.56] Джумабаева Г.Б. Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59.

Так, налоговое администрирование – это динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики [65 с.37]¹⁰.(5., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.:ИЭПП 2008, Том 1, стр. 37-73) Налоговое администрирование представляет собой основу успешного функционирования налоговой системы, при котором существуют три ключевых принципа построения политики налогового администрирования:

Во-первых, правила должны быть как можно более ясными и восприниматься как справедливые;

Во-вторых, необходимо достичь законодательно установленного равенства прав налогоплательщика и налоговых органов;

В третьих, санкции за различные нарушения должны содействовать поддержанию налоговой дисциплины, в том числе путем решительного пресечения коррупции в налоговых органах.

Научные исследования в области налогового администрирования разделили несколько мнений и трактовок, которые требуют на наш взгляд тщательного рассмотрения.

Так, по мнению Л.Я. Абрамчик налоговое администрирование можно рассматривать как своеобразный механизм управления в налоговой сфере, как "повседневную деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающую своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей [15 с.31-34]¹¹, .

⁹ Джумабаева Г.Б. Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59.

¹⁰ Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.:ИЭПП 2008, Том 1, стр. 37-73

¹¹ Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование: сущность и правовая природа //Л.Я.Абрамчик//Инновационный потенциал развития юридической науки и практики в современном мире: сборник научных статей/Учреждение образования Гродненский государственный университет имени Янки Купалы; гл. ред. С. Е. Чебуранова; редкол.: А.М. Вартанян [и др.]. – Гродно: ГрГУ им. Янки Купалы, 2023. – С. 31-34.

Иное мнение имеет О.А. Ногина которая под налоговым администрированием понимает комплекс мер, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов в максимальном объеме при минимальных издержках [76 с.85]¹²,

Османова Н.А. считает, что налоговое администрирование - это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом - процесс управления этим производством, а субъектами - налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями¹³ [102 с.7]Османова Н.А. «Налоговое администрирование» для профиля «Налоги и налогообложение». - ДГИНХ, Махачкала 2013.С.142.

Налоговое администрирование в научной литературе также определяется как урегулированная нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленная на реализацию эффективной налоговой политики.

По мнению А.З. Дадашева и А.В. Лобанова, "налоговое администрирование как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему¹⁴. [43 с.4] Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Кн. мир, 2002. С. 4. Думаем, что данное определение наиболее близко к нашему мнению и отражает основные направления функциональной деятельности налоговых органов в части проведения эффективного администрирования в системе налогообложения. Наше определение сущности администрирования в налоговой системе сводится к тому что это, прежде всего, комплекс мер налоговой администрации (службы), направленных на эффективную работу

¹² Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Монография. СПб.: Питер, 2002 (7,3 п.л.).

¹³ Османова Н.А. «Налоговое администрирование» для профиля «Налоги и налогообложение». - ДГИНХ, Махачкала 2013.С.142.

¹⁴ Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Кн. мир, 2002. С. 4.

налоговых органов в части сбора и поступления налоговых и неналоговых платежей в бюджет государства своевременно и в полном объеме.

Так, в мировой практике основными методами налогового администрирования являются налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждому из этих методов присущи свои формы реализации, призванные обеспечивать решение определенных задач. Таким образом, целью налогового администрирования является обеспечение плановых налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля". Отметим, что все вышеназванные авторы при определении термина "налоговое администрирование" отграничивают его от понятия "налоговый контроль", предусматривая, что понятие "налоговое администрирование" более широкое по своему объему¹⁵ [41 с.27] Джапарова Н.С. Проблемы становления и пути развития налоговой системы Кыргызской Республики в условиях перехода к рыночной экономике. Диссертация, Б. 2006, стр. 27

Таким образом, можно отметить, что налоговое администрирование – установленная законом, практикой или обычаями система управления налоговым процессом со стороны государства и его органов. Под налоговым администрированием также понимается динамическая развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики. Итак, основными элементами налогового администрирования являются:

- структура и иерархия налоговых органов;
- права и обязанности налоговых органов;
- порядок сбора, обработки и проверки налоговой отчетности;
- предоставление налоговых льгот и применение налоговых санкций;
- ведение и обобщение налоговой статистики;
- регулирование налоговых отношений с другими странами.

¹⁵ Джапарова Н.С. Проблемы становления и пути развития налоговой системы Кыргызской Республики в условиях перехода к рыночной экономике. Диссертация, Б. 2006, С. 27.

Наконец, особой сферой налогового администрирования является международное сотрудничество налоговых органов разных стран в различных формах – от разовых или периодических консультаций и взаимного обмена информацией об изменениях налогового законодательства до заключения долгосрочных налоговых соглашений и перехода к полномасштабной налоговой гармонизации. Повышение роли государства в управлении экономическими и социальными процессами предопределяет значимость сбора налогов не только как способа обеспечения властных структур необходимыми средствами, но и как элемента системы государственного воздействия на экономику и развития предпринимательских структур. Налоговому администрированию присущи функции управления: планирование, контроль и регулирование (Рис.1.1.). При этом каждая из функций использует свои формы, способы и приемы для достижения поставленных перед нею задач, то есть свой инструментарий. Кроме того, налоговое администрирование – важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления. Оно основывается также на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащённой современной отечественной и мировой практикой. Таким образом, налоговое администрирование – это, во-первых, система органов управления (законодательные и административные налоговые органы). В круг их обязанностей входит процедурное обеспечение принятой налоговой политики на очередной плановый период. Кроме того, они должны составлять отчёты об исполнении бюджета, подвергать их всестороннему анализу. Во-вторых, это совокупность норм и правил, регламентирующих налоговый процесс и конкретную налоговую политику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства. Налоговое администрирование – наиболее социально выраженная сфера управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают

баланс в межбюджетных отношениях регионов с федеральным центром и в конечном итоге нагнетают социальную напряженность, в то время как успешное налоговое администрирование обеспечивает благоприятные перемены в экономике, например, способствует улучшению инвестиционного климата.



Рис.1.1. Функции налогового администрирования

Недостатки администрирования налогов приводят к увеличению налоговых правонарушений, снижению поступления налогов в бюджет и разбалансированности действий уполномоченных государственных органов. Успешное налоговое администрирование ведет к повышению поступления налогов в бюджет, сокращению налоговых правонарушений, улучшению инвестиционного климата и обеспечению прав и законных интересов граждан и юридических лиц¹⁶ [78 с.6]. Клименко И.П. Налогообложение в экономическом росте страны. Автореферат Диссертации кандидата экономических наук, КРСУ, Б.: 2007.

Исторически при рассмотрении вопросов налогообложения основное внимание уделялось непосредственно самим налогам, при этом все вопросы, связанные с организацией сборов налогов в лучшем случае являлись фоном для рассмотрения вопросов налогообложения. Считается, что впервые системный анализ проблем обеспечения сбора налогов был опубликован в 1662 г. Родоначальником английской классической политической экономии Уильямом Пети в работе «Трактат о налогах и сборах». Обобщив практику налогообложения разных государств Европы, он предложил системный подход, который мог позволить повысить уровень эффективности сбора налогов. То есть, фактически был разработан научный подход к организации процесса налогообложения и управления им, который можно рассматривать как научное становление основ налогового администрирования.

В дальнейшем, по мере развития государства, расширения его функций и роста потребностей в увеличении доходной части бюджета интенсивно развиваются научные взгляды на налоги, как на социально-экономическую категорию, а в рамках экономической науки появляется общая теория налогов. Важно отметить, что в условиях интенсивного развития капитализма новые виды деятельности порождали, как правило, налоги, которые в конечном итоге нарушали баланс в экономике государства и приводили к экономическим кризисам. В свою очередь новые экономические кризисы порождали

¹⁶ Клименко И.П. Налогообложение в экономическом росте страны. Автореферат Диссертации кандидата экономических наук, КРСУ, Б.: 2007

необходимость дальнейшего развития экономических теорий для выработки эффективных мер налогового администрирования. Таким образом, в процессе эволюционного развития капитализма значительные прорывы в развитии экономических теорий происходили чаще всего в ответ на резкое возрастание потребностей экономики в средствах противодействия кризисам, когда известные налоговые теории оказывались малоэффективными или вообще не действенными.

В этих условиях следующим существенным шагом в развитии налогового администрирования явилось создание специальных государственных структур, в том числе ответственных за формирование и реализацию налоговой политики. Учитывая, что вопросы налоговой политики решаются на уровне руководства государства, представляется целесообразным все вопросы, связанные с формированием налоговой политики рассматривать как налоговое администрирование макроуровня.

Следовательно, в результате эволюционного развития процессов налогообложения сформировалась двухуровневая система государственного налогового администрирования: макроуровня и микроуровня. Границей, разделяющей указанные уровни, является налоговая система. При этом, на макроуровне решаются все вопросы налогового администрирования по формированию научно обоснованной налоговой стратегии, налоговой концепции, налоговой политики – непосредственно определяющей облик налоговой системы и направления ее дальнейшего развития и, в конечном итоге, разработки (реформированию) самой налоговой системы.

Основным содержанием вопросов налогового администрирования на микроуровне (в системе налоговых органов) является реализация положений налоговой системы: обеспечение мобилизации налогов и сборов, предусмотренных налоговой системой, и решение организационных вопросов повышения эффективности работы налоговых органов.

Совокупность налогового администрирования макро- и микроуровней составляет систему государственного налогового администрирования. В

наиболее общем виде можно отметить, что налоговое администрирование предполагает определение принципов и последовательности построения налоговых систем, полномочий органов власти разных уровней в регулировании налоговых отношений, права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов, организацию налогового контроля и процедуры обжалования решений. Построение экономически эффективной системы налоговых органов и их информационного взаимодействия с заинтересованными структурами различных уровней и исполнительной власти. Соответственно, для решения перечисленных задач система государственного налогового администрирования должна включать, с одной стороны, законодательную (правовую) базу для разработки налоговой системы и обеспечения ее функционирования, а, с другой стороны, необходимые силы и средства для осуществления, собственно, администрирования. При этом, непосредственно под налоговым администрированием может пониматься осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных государством и налоговым законодательством.

Следует отметить, что в экономически развитых государствах процесс налогообложения, как правило, стабилизировался. Это означает, что вопросы на макроуровне в основном решены: определен и проверен практикой состав налоговой системы, оптимизирована налоговая нагрузка. В то же время на микроуровне продолжают происходить организационные преобразования по повышению эффективности работы налоговых органов и налоговой системы в целом преимущественно за счет внедрения информационных технологий. То есть, стабильность процессов налогового администрирования на макроуровне позволила вместо директивных указаний с макроуровня постепенно перейти к самостоятельному принятию решений налогового администрирования на микроуровне.

В государствах с экономикой переходного периода наблюдается обратная картина: макроуровень не стабилен и отличается высокодинамичными

изменениями в налоговом администрировании. Указанная нестабильность процессов налогообложения макроуровня обуславливается прежде всего неустойчивостью переходной экономики – своеобразием вектора (цели) ее функционирования и развития. Для развития государства с рыночной экономикой, представляющей устойчивую систему, таким вектором является само функционирование системы, ее «самосохранение». Для переходной экономики цель функционирования – изменение, переход в другую систему.

Из положения о принципиальном отличии направленности векторов развития экономических систем неминуемо следует вывод, что и налоговое администрирование (как составная часть государственного администрирования) в разных типах государств – развитом и с переходной экономикой – должно также иметь принципиальное отличие. Данное положение основывается на том, что в рамках переходного периода на основе фактически полностью разрушенной экономики и государственных институтов власти (начальный этап переходного периода) создается принципиально новое государство с рыночной экономикой. Однако, несмотря на кажущуюся простоту рассмотренной задачи поэтапного развития налоговой политики и, соответственно, налоговой системы адекватнее изменению условий налогообложения в переходный период, она так и не была реализована.

Известно, что на рубеже 90-х годов большая часть постсоветских стран не была готова к незамедлительному переходу к рынку. Ряд политиков и экономистов, таких как А. Абалкин, В. Павлов, Н. Рыжков настаивали на очень осторожном движении к рынку, оставаясь в рамках социалистической модели хозяйствования при абсолютном доминировании государственной собственности и сохранении административного контроля над большей частью цен. В результате при дальнейшем развитии экономической реформы приоритет был сохранен за указанной моделью реформы хозяйствования. Однако данный подход в выборе экономической политики и, как следствие, налоговой реформы не оправдал себя. Несмотря на принимаемые меры по стабилизации народного хозяйства из-за того, что реальные темпы

трансформации социалистической экономики в рыночную оказались существенно выше прогнозируемых, механизм централизованного планирования и управления народным хозяйством оказался не работоспособным. В условиях усиления кризисных явлений в экономике в 1991 г. была проведена налоговая реформа и в короткий срок, фактически директивным методом была введена новая налоговая система. Несмотря на то, что в новой налоговой системе нашли отражение последние достижения в области построения и развития налоговых систем экономически развитых государств мира, в условиях налогообложения начала переходного периода она оказалась не эффективной. Дальнейшие события показали, что механический перенос основных подходов формирования налоговых систем экономически развитых иностранных государств на налоговую систему государства с переходной экономикой в начале и даже в середине переходного периода не допустим, так как он совершенно не учитывает изложенную выше специфику изменения условий налогообложения в переходный период. Перегруженность чрезмерным количеством налогов и слишком высокий уровень налогового бремени, запутанность законодательства в условиях переходной экономики сыграли решающую роль в снижении эффективности государственного налогового администрирования, что в свою очередь привело к углублению трансформационного кризиса и криминализации экономики.

Следует отметить, что по мере приобретения практического опыта налогового администрирования, методом проб и ошибок были определены рациональные направления повышения эффективности налоговой системы, основным из которых является снижение налоговой нагрузки. Однако, несмотря на реализованные меры, налоговая система и в ее нынешнем виде недостаточно эффективна при выполнении своих задач, как фискальной, так и стимулирующей. Она создает препятствия даже простому воспроизводству, не говоря уже о расширенном, поэтому ее либерализация представляет жизненно необходимый шаг, осуществление которого откладывается уже ряд лет. Во

многим это объясняется тем, что и сегодня по-прежнему отсутствует научно обоснованная концепция налоговой реформы.

За последние 10-15 лет осуществлялись крупные реформы в области налоговой службы, затронувшие страны на всех уровнях экономического развития по всему миру, в том числе в странах СНГ (Азербайджан, Грузия, Казахстан, Украина, Кыргызская Республика и др.). Одной из важных направлений этих реформ являлась разработка стратегии модернизации, опирающейся на основных принципах налоговой системы, которая приведет к улучшениям в долгосрочном плане во всех областях налогового администрирования по сбору налогов.

Исследовав основное экономическое содержание государственного налогового администрирования и определив его сущность, следует понять и исследовать какие требования предъявляются при проведении качественного администрирования в системе налогообложения. И здесь необходимо отметить значительную роль основных принципов и методов налогового администрирования. Под принципами организации налогового администрирования следует понимать основополагающие требования к построению рациональной системы налогового администрирования, реализация которых позволит обеспечить необходимую эффективность и результативность плановых, регулирующих и контрольных мероприятий, а, следовательно, увеличение поступлений налоговых платежей в бюджет.

Отметим, что в специальной литературе пока еще не предпринималось попыток комплексного определения принципов налогового администрирования. Обычно рассматриваются лишь принципы отдельных элементов управления налогами. Мы предлагаем разделить принципы налогового администрирования на две большие группы:

– общие принципы, присущие непосредственно налоговому администрированию;

– частные принципы, включающие в себя принципы управления по его функциям, поскольку налоговое администрирование – это форма управления налоговыми отношениями.

Прежде чем сформулировать общие принципы налогового администрирования, следует отметить, что в Кыргызском законодательстве не закреплено ни самого понятия, ни характерных для него принципов. Однако в рамках международных документов указанные принципы установлены. Так, например, решением Интеграционного комитета от 5 апреля 2002 г. №75, в государствах - членах Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС) определены основные принципы гармонизации налогового администрирования:

- придание ведомственным нормативным правовым актам большей четкости, не оставляющей места для однозначного толкования;
- совершенствование норм и кодификация правил, регламентирующих деятельность налоговой администрации и налогоплательщиков;
- совершенствование организационной структуры аппарат налоговых органов;
- совершенствование работы по оперативному доведению до налогоплательщиков информации о действующем законодательстве и разъяснению порядка его применения;
- совершенствование контроля за соблюдением налогового законодательства, пресечение «теневых» экономических операций;
- сокращение налоговых льгот;
- развитие информационных технологий в налоговой системе;
- обеспечение взаимодействия совместных информационных систем управления;
- установление единых правил обеспечения соответствия документированных сведений о налогоплательщике конкретному лицу;
- повышение результативности рассмотрения налоговых споров;
- расширение практики решения споров с налогоплательщиками в досудебном порядке;

- унификация форм и правил в области контроля трансфертного ценообразования;
- установление равных мер ответственности за идентичные по характеру налоговые правонарушения;
- унификация положений соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал.

Кроме того, в основах Мирового налогового кодекса, также, установлены основные принципы построения налоговой системы в части налогового администрирования:

1. Унификация налоговых органов.

2. Самостоятельное начисление налогов, а также исполнение законов налогоплательщиками за счет:

- повсеместного и качественного информирования и обучения налогоплательщиков;
- единого подхода в применении законодательства;
- повышения уровня компетентности работников налоговых органов (отбор работников предлагается проводить на основании процедур, разработанных налоговым администратором, включая проведение конкурсного экзамена);
- строго регламентированного перечня налоговых санкций (в отношении и налогоплательщиков, и налоговых органов);

3. Построение «прозрачной системы» сбора налоговых платежей за счет:

- удержания налогов у источника (по мере возможности);
- наличия идентификационных номеров налогоплательщиков не только для налоговых, но и для таможенных операций;
- документального подтверждения совершенных хозяйственных операций;
- применения компьютерной системы обработки данных;
- повсеместного распространения аудиторских проверок в целях подтверждения основных налоговых расчетов;

4. Централизация информации, касающейся внешнеторговых и внутренних операций налогоплательщика (создание единой базы данных).

В современной экономической литературе отсутствует единый подход к определению принципов налогового администрирования. Основываясь на существующих научных разработках, можно выделить следующие принципы, базирующиеся на главных организационных положениях функционирования налоговой системы:

- принцип законности, означающий необходимость строгого соблюдения нормативных правовых актов при осуществлении деятельности налоговыми органами;
- принцип проведения налогового администрирования специально уполномоченными на то субъектами (должностными лицами налоговых органов);
- принцип реализации налогового контроля, как основного функционального элемента налогового администрирования, в строго установленных законодательством формах;
- принцип осуществления контроля над всеми налогоплательщиками;
- принцип непрерывности налогового администрирования;
- принцип соблюдения налоговой тайны служащими;
- принцип ответственности за совершение правонарушения как налогоплательщиками, так и налоговыми органами;
- принцип преобладаний мероприятий, направленных на предупреждение правонарушений, над применением карательных санкций;
- принцип полноты, всесторонности и объективности административной деятельности;
- принцип реализации налогового администрирования под одновременным государственным и публичным контролем.

Исходя из вышесказанного, можно сформулировать общие принципы налогового администрирования, представляющие первую группу в приведенной классификации. К основным из них можно отнести:

- принцип взаимосвязи и взаимозависимости основополагающих элементов налогового администрирования, включающих налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. При неправильном функционировании одной из составляющих, нарушается рациональная деятельность всей системы налогового администрирования.
- принцип единства, подразумевающий наличие единого подхода со стороны всех субъектов налогового администрирования к применению норм налогового законодательства. Соблюдение данного принципа способствует полному и повсеместному исполнению налоговых законов, повышая вместе с тем уровень управляемости и четкость взаимодействия соответствующих органов. Его нарушение, напротив, приводит к применению субъектами налогового администрирования законодательных норм в произвольном порядке, что негативно отражается на качестве налогового администрирования и способствует снижению собираемости налогов.
- принцип нейтральности независимости по отношению к объектам администрирования, означающий невозможность влияния проверяемых объектов на деятельность субъектов налогового администрирования. Соблюдение указанного принципа обеспечивается благодаря отсутствию непосредственной организационной подчиненности объектов субъектами администрирования.
- принцип всеобщности, который подразумевает, что налоговому администрированию подлежат все без исключения налогоплательщики.
- принцип ответственности, предусматривающий материальную и административную ответственность как органов налогового администрирования, так и налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства, нормативно-правовых актов, регламентов и правил.
- принцип результативности и эффективности налогового администрирования. Самым распространенным способом определения результата в государственных организациях является оценка объема

выполненной работы. Оценка эффективности осуществляется путем соотнесения результата к затратам или затраченным ресурсам.

– принцип централизации, предполагающий жесткую вертикаль управления налоговыми поступлениями, основанную на специфике государственного устройства. Развитие региональных и местных финансов не должно приводить к полной децентрализации управления налоговыми поступлениями, поскольку это может повлечь за собой нарушение единства экономического пространства страны.

– принцип разделения полномочий между органами налогового администрирования. Неизменность функциональной структуры налоговых органов позволяет закрепить определенный круг прав и обязанностей в зависимости от сферы компетенции каждого звена управления.

– принцип финансового стимулирования работников органов налогового администрирования, направленного на повышение результативности и эффективности налогового администрирования.

Поскольку налоговое администрирование представляет собой форму управления налоговыми отношениями, возникает необходимость конкретизации общих принципов налогового администрирования в виде второй группы присущих ему принципов – частных. В рамках данной группы следует выделить принципы налогового планирования и прогнозирования, регулирования, контроля, учета и анализа.

Так, прогнозирование и планирование основаны на следующих принципах, которые в той или иной мере присущи и налоговому планированию и прогнозированию:

– альтернативности (осуществление многовариантных прогнозных разработок);

– системности (создание системы показателей, методов и моделей, соответствующих содержанию каждого объекта, позволяющей построить целостную картину его развития);

- непрерывности (разработка прогнозов и планов различного временного аспекта и их увязка);
- комплексности (реализуется в тесной взаимосвязи с принципом приоритетности и предполагает рассмотрение всех сторон объекта исследования во взаимосвязи и взаимозависимости с другими процессами и явлениями);
- адекватности (отражение реальных процессов в экономике);
- целенаправленности и приоритетности (каждый план должен быть направлен на достижение определенной цели, а в качестве приоритетов должны выделяться наиболее острые проблемы конкретной сферы);
- оптимальности (реализуется путем развития оптимального планирования на основе различных методов);
- сбалансированности и пропорциональности (балансовая увязка показателей, установление пропорций и обеспечение их соблюдения);
- социальной ориентации (означает приоритетность решения социальных проблем);
- сочетания отраслевого и регионального аспектов планирования.

Следует отметить, что принципы налогового планирования по признаку содержания подразделяются на:

- правовые (принцип «презумпции невиновности» налогоплательщика, принцип законности, принцип комплексного использования законодательства);
- экономические (принцип экономической обоснованности, принцип комплексного расчета налоговой экономии и убытков);
- организационные (принцип сочетания перспективности и оперативности, принцип профессионализма, принцип конфиденциальности).

В тесной взаимосвязи с налоговым планированием и прогнозированием осуществляется государственное налоговое регулирование, представляющее собой целенаправленную деятельность по воздействию на экономику, ее отдельные отрасли, на социальную сферу, проводимую при помощи различных налоговых методов и инструментов (виды налогов, методы налогообложения,

налоговые льготы и т.д.), в целях создания условий для роста налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Налоговое регулирование имеет четкую макроэкономическую стратегию и оказывает воздействие не на конкретные предприятия, а на экономику в целом.

Исходя из основных функций, входящих в состав регулирования, а также его задач, можно сформулировать основополагающие принципы построения государственного налогового регулирования:

- принцип непрерывности, означающий постоянное воздействие на экономику через применение различных методов регулирования. Соблюдение указанного принципа необходимо для постоянного баланса процессов, происходящих в экономике, и в частности, в налоговой сфере. Его нарушение, напротив, негативно отразится на функционировании всего государства;
- принцип всеобъемлемости, предполагающий, что налоговое регулирование охватывает не отдельные предприятия, а всю экономику в целом;
- принцип разнообразия форм и методов налогового регулирования, рациональное применение и оптимальное соотношение которых гарантирует построение эффективной налоговой системы как показателя качества налоговой политики государства;
- принцип социальной ориентированности, проявляющийся в максимальной направленности на финансовое обеспечение общественных интересов;
- принцип обеспечения налоговой безопасности, реализуемый благодаря соблюдению законности, баланса жизненно важных интересов личности, общества и государства, а также их взаимной ответственности.

Известно, что необходимым условием эффективного налогового администрирования выступает налоговый контроль, цель которого заключается в противодействии уходу от налогов, а также обеспечении устойчивого поступления доходов в бюджет государства. Таким образом, налоговый контроль – регламентированная нормами налогового права деятельность

компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет¹⁷ [101] Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Монография. СПб.: Питер, 2002 (7,3 п.л.).

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Однако ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшнего Кыргызстана, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства. Налоговое законодательство республики требует дальнейшего усовершенствования в целях обеспечения налогового бремени и создают неравноправные условия хозяйствования.

1.2. Особенности проведения политики налогового администрирования в постсоветских странах

Несмотря на разнообразие стилей налогового администрирования, проблема повышения эффективности работы налоговой службы актуальна для многих стран. Анализ специфики функционирования налоговых органов за рубежом показывает, что она определяется, прежде всего, правительственными программами реформирования и модернизации налоговой службы, направленными на повышение эффективности одновременно с сокращением затрат на ее содержание. Известно, что на рубеже 90-х годов большая часть постсоветских стран не была готова к незамедлительному переходу к рынку. Ряд политиков и экономистов, таких как А. Абалкин, В. Павлов, Н. Рыжков настаивали на очень осторожном движении к рынку, оставаясь в рамках социалистической модели хозяйствования при абсолютном доминировании государственной собственности и сохранении административного контроля над большей частью цен. В результате при дальнейшем развитии экономической реформы приоритет был сохранен за указанной моделью реформы

¹⁷ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Монография. СПб.: Питер, 2002 (7,3 п.л.).

хозяйствования. Однако данный подход в выборе экономической политики и, как следствие, налоговой реформы не оправдал себя. Несмотря на принимаемые меры по стабилизации народного хозяйства из-за того, что реальные темпы трансформации социалистической экономики в рыночную оказались существенно выше прогнозируемых, механизм централизованного планирования и управления народным хозяйством оказался не работоспособным.

В условиях усиления кризисных явлений в экономике в 1991 г. была проведена налоговая реформа и в короткий срок, фактически директивным методом была введена новая налоговая система. Несмотря на то, что в новой налоговой системе нашли отражение последние достижения в области построения и развития налоговых систем экономически развитых государств мира, в условиях налогообложения начала переходного периода она оказалась не эффективной. Дальнейшие события показали, что механический перенос основных подходов формирования налоговых систем экономически развитых иностранных государств на налоговую систему государства с переходной экономикой в начале и даже в середине переходного периода не допустим, так как он совершенно не учитывает изложенную выше специфику изменения условий налогообложения в переходный период.

Перегруженность чрезмерным количеством налогов и слишком высокий уровень налогового бремени, запутанность законодательства в условиях переходной экономики сыграли решающую роль в снижении эффективности государственного налогового администрирования, что в свою очередь привело к углублению трансформационного кризиса и криминализации экономики.¹⁸[131 с.41-45] Налоги и налогообложение: Учебник / Д. Г. Черник и др. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 41-45 с - (Серия «Высшее образование»).

¹⁸ Налоги и налогообложение: Учебник / Д. Г. Черник и др. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 41-45 с - (Серия «Высшее образование»).

С точки зрения сложности системы налогового администрирования разные страны находятся на разных уровнях развития¹⁹ [66 с.37-73]. ., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.:ИЭПП 2008, Том 1, стр. 37-73.

Так, на первом уровне находятся крупные страны со сложной организационной структурой налоговых органов, такие как США, Германия, Великобритания, Япония, Франция, Италия, Канада и другие, в которых ежегодные объемы поступлений составляют от сотен миллиардов до 1 трлн. долл. США, в год обрабатывается до 200 млн. налоговых деклараций, а штат налоговых органов составляет от 17 до 100 тыс. чел. Для сравнения – в России в 2019 году численность работников налоговых инспекций без учета технического персонала составляла 196 тыс. чел.

Во вторую группу входят развитые страны, имеющие относительно компактные структуры налоговых органов (Австралия, Бельгия, Дания, Португалия, Финляндия, Швеция, Швейцария и др.).

Третью группу составляют, в основном, небольшие страны с относительно малым числом налогоплательщиков по сравнению с первыми двумя категориями, кадровый состав налоговых органов в которых может составлять около 2-3 тысяч сотрудников (в том числе КР).

Практически во всех бывших республиках СССР история становления системы налогового администрирования, может быть разделена на два основных этапа: до и после кодификации налогового законодательства. Теперь проведем анализ состояния налоговых систем постсоветских стран.

Можно предположить, что основные нормы, регулирующие вопросы налогового администрирования на первом этапе, были в значительной степени заимствованы странами СНГ (в том числе и КР) у Российской Федерации. Характерной особенностью первого этапа развития системы налогового администрирования на всем постсоветском пространстве являлась относительно низкая регулирующая роль законов по сравнению с

¹⁹ Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.:ИЭПП 2008, Том 1, стр. 37-73

подзаконными актами, которые чаще всего издавались в виде инструкций налоговых органов. Это объяснялось недостаточным уровнем детальности соответствующих законов и имело следствием нарушение баланса прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в пользу последних, так как налоговые органы использовали предоставленные им нормотворческие полномочия наиболее удобным для себя образом.

Налоговая реформа во всех постсоциалистических странах начиналась с создания налоговой администрации, приспособленной для работы с функционально независимыми от нее налогоплательщиками. Построение структуры налоговой администрации шло по одной из двух принятых в развитых странах моделей: как независимого ведомства (Россия до 2003 г., Украина после 1996 г., Таджикистан, Азербайджан, Казахстан), либо как подразделения Министерства финансов (Россия после 2003 г., Украина до 1996 г., Кыргызстан, Латвия).

На первом этапе развития налогового администрирования для некоторых стран СНГ было характерно отсутствие четкого разграничения фискальных полномочий как между представительной и исполнительной ветвями власти одного уровня бюджетной системы, так и между различными уровнями бюджетной системы. Зачастую органы исполнительной власти пользовались правом установления существенных элементов налогообложения, что усугубляло проблему нестабильности налогового законодательства²⁰ [23 с.40].

Букина И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах. Журнал МЭиМО №7,2009 с. 37-42

Более того, в 90-е годы практически во всех странах СНГ существовала проблема установления фискальных платежей региональными и местными властями без санкции центральных властей. Так, в Республике Казахстан в 1995 г. была принята Конституция, которая установила обязанность уплачивать на только налоги и сборы, но и другие обязательные платежи. К «другим

²⁰ Букина И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах. Журнал МЭиМО №7,2009 с. 37-42

обязательным платежам», которые упоминаются в ст. 35 Конституции Республики Казахстан, были отнесены: отчисления, взносы, плата и пошлина. Следствием этой неопределенности стало введение многочисленных фискальных сборов и отчислений во внебюджетные фонды на местном уровне. Впоследствии за счет детализации положений ст. 35 Конституции Республики Казахстан в Налоговом кодексе отмеченная проблема была снята.

Определенные сложности возникали в странах с переходной экономикой и в связи с неточностью определения налогоплательщика, приводившей к тому, что филиалы и представительства организаций могли рассматриваться в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Филиалы юридических лиц, имеющие отдельный баланс и банковский счет, вплоть до настоящего времени рассматриваются в качестве самостоятельных налогоплательщиков в Таджикистане, Беларуси, Молдове, Азербайджане и Узбекистане. Так, Налоговый кодекс Азербайджана признает налогоплательщиками налога на прибыль «предприятия», к которым в том числе относятся «филиалы, структурные подразделения или иные отдельные подразделения юридических лиц, имеющие самостоятельный баланс, текущие и иные счета». Согласно ст. 13 НК Узбекистана налогоплательщиками признаются «физические лица, юридические лица и их обособленные подразделения». Это также создает возможности для уклонения от налогообложения путем концентрации прибыли юридического лица в филиалах, расположенных в зонах пониженного налогообложения.

Второй этап развития системы налогового администрирования в странах с переходной экономикой связан с принятием Налоговых кодексов, которое в большинстве этих стран произошло в конце 90-х – начале 2000-х годов. Так, Налоговые кодексы были приняты:

в Республике Кыргызстан – 1996г. [94]

в Республике Молдова – 1997г. [95]

в Республике Узбекистан – 1997г. [96]

в Республике Таджикистан – 1998г. [97]

в Республике Азербайджан – 2000г. [98]

в Республике Казахстан – 2001г. [99].

в Республике Беларусь – 2003г.[100].

Ниже проведем сравнение положений законодательства стран СНГ по наиболее важным аспектам налогового администрирования (Табл.1.1). Для однородного обзора системы налогов основой сравнения выбран один аспект - количество и ставки налогов; налоговое законодательство-действующий в настоящее время налоговый кодекс (закон), хроника введения кодекса в действие; структура содержания Налогового Кодекса как отражение логики системы налогообложения. Проведенный сравнительный анализ законодательства по налоговому администрированию в странах СНГ позволяет выявить общие закономерности процесса становления систем налогового администрирования в этих странах. Эти закономерности обусловлены сходством социально-экономических условий в этих странах на момент начала реформ и отсутствием институтов, на которые традиционно опираются системы налогового администрирования в развитых странах. К числу макроэкономических факторов, определивших отличия систем налогового администрирования в этих странах от западных аналогов, относятся, в частности: падение ВВП и вытекающее из этого сокращение доходов и расходов бюджета; кризис неплатежей в экономике и связанный с этим рост недоимки; скачок инфляции в результате либерализации цен и сохранение высокого уровня инфляции в дальнейшем. К числу макроэкономических факторов, определивших отличия систем налогового администрирования в этих странах от западных аналогов, относятся, в частности: падение ВВП и вытекающее из этого сокращение доходов и расходов бюджета; кризис неплатежей в экономике и связанный с этим рост недоимки; скачок инфляции в результате либерализации цен и сохранение высокого уровня инфляции в дальнейшем. При этом, основным политическим фактором, накладывавшим отпечаток на становление налоговой системы, было неизбежное в условиях смены политического режима ослабление государства.

Таблица 1.1. Основные положения системы налогового администрирования в законодательстве зарубежных стран

| СТРАНА | Положения налогового законодательства | Налоговый кодекс |
|-------------|--|---|
| Азербайджан | <p>Налоговое законодательство основано на Конституции Азербайджанской Республики, и состоит из Налогового Кодекса и принятых на их основе законодательных актов. Налоговый Кодекс был подписан президентом Гейдаром Алиевым 11 июля 2000 года и вступил в силу с 1 января 2001 года.</p> | <p>Кодекс содержит две части (Общая часть и Специальная часть), 17 глав и 221 статьи. Общая часть состоит из 7 глав (Общие положения. Налогоплательщик. Налоговый агент. Государственные налоговые органы. Налоговый контроль. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Обжалование решений (актов) налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Общие правила по погашению налогов.); Специальная часть - из 10 глав (Налог с доходов физических лиц. Налог на прибыль юридических лиц. Статьи, касающиеся налога с доходов физических лиц и налога на прибыль юридических лиц. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Налог на имущество. Земельный налог. Дорожный налог. Промысловый налог. Налог по упрощенной системе.).</p> <p>Налоги в Азербайджане устанавливаются исключительно Налоговым Кодексом, изменение или отмена налогов осуществляется путем внесения поправок в Кодекс. Установлены и уплачиваются: государственные налоги, налоги автономной республики, местные (муниципальные) налоги.</p> <p>Под государственными налогами подразумеваются налоги, установленные Кодексом и обязательные к уплате на сей территории Азербайджанской Республики.</p> <p>Под налогами автономной республики подразумеваются налоги, установленные законами в соответствии с настоящим Кодексом и уплачиваемые в данной республике. К ним относятся государственные налоги, взимаемые в Нахчыванской Автономной Республике перечисленные выше, за исключением дорожного налога.</p> <p>Под местными налогами (муниципальными) подразумеваются налоги</p> |

| | | |
|----------|--|--|
| | | и платежи, устанавливаемые и вступающие в силу решениями муниципалитетов в соответствии с Кодексам и уплачиваемые на территории муниципалитетов. |
| Армения | Налоговое законодательство Республики Армения состоит из Закона Республики Армения "О налогах" и законов об отдельных видах налогов. Закон "О налогах" был принят Национальной Ассамблеей 14 апреля 1997 года и подписан президентом Республики Армения Л. Тер-Петросяном 12 мая 1997 г. Закон состоит из 8 глав (Общие положения. Виды налогов и налоговых льгот. Права и обязанности налогоплательщиков и контроль за уплатой налогов. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Порядок возврата плательщику сумм, уплаченных в бюджет сверх налоговых обязательств. Обжалование действий должностных лиц налоговой инспекции. Применение международных договоров. Переходные положения) и 45 статей. | В Республике Армения установлено 6 видов налогов. |
| Беларусь | Налоговое законодательство Республики Беларусь включает Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения; декреты, указы и распоряжения президента Республики Беларусь. Они содержат вопросы налогообложения; постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые на основании и в исполнение Кодекса, принятых в соответствии с ним законов, регулирующих вопросы налогообложения. Налоговое | Налоговый Кодекс (Общая Часть) принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года, одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года, подписан президентом Республики Беларусь А. Лукашенко 19 декабря 2002 года и введен в действие с 1 января 2004 г. (За исключением некоторых пунктов и статей, которые вступают в силу со дня введения в действие Особой части Налогового кодекса Республики Беларусь.) Общая часть Налогового кодекса данной республики содержит 4 раздела (Общие положения. Налоговое обязательство. Налоговый учет и налоговый контроль. Налоговые и таможенные органы республики Беларусь. Обжалование решений налоговых органов.), 11 глав и 289 статей. В Республике Беларусь устанавливаются республиканские налоги, |

| | | |
|---------------|---|---|
| | <p>законодательство также содержит акты президента Республики Беларусь; нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения и издаваемые в случаях и пределах, предусмотренных Кодексом, а также принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами президента Республики Беларусь и постановлениями Правительства Республики Беларусь.</p> | <p>сборы (пошлины) и местные налоги и сборы. Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные законодательными актами и обязательные к уплате на всей территории республики.</p> <p>Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые нормативными правовыми актами (решениями) местных Советов депутатов в соответствии с Кодексом и обязательные к уплате на соответствующих территориях.</p> |
| <p>Грузия</p> | <p>Налоговое законодательство Грузии состоит из Конституции Грузии, ратифицированных Парламентом Грузии и вступивших в силу международных договоров, Кодекса и принятых в соответствии с ними подзаконных нормативных актов. Налоговый кодекс подписан президентом Грузии Михаилом Саакашвили 22 декабря 2004 года. Налоговый кодекс введен в действие с 1 января 2005 года.</p> | <p>Кодекс содержит 2 книги (Общие положения, Специальные положения), 14 разделов, 42 главы, 282 статьи. Первая книга состоит из разделов: Общие положения. Предприятия, организации, физические лица, налогоплательщики, налоговые агенты. Предоставление информации налогоплательщикам и система налоговых органов Грузии. Налоговое обязательство. Налоговая отчетность. Налоговый контроль. Налоговое правонарушение и ответственность. Налоговый спор. Вторая книга состоит из разделов: Подоходный налог и налог на прибыль. Акциз. Социальный налог. Местные налоги. Переходные и заключительные положения.</p> <p>В Грузии действуют общегосударственные и местные налоги. Общегосударственными налогами являются установленные кодексом налоги, уплата которых является обязательной на всей-территории Грузии.</p> <p>Местными налогами являются установленные кодексом и введенные нормативными актами представительных органов местного самоуправления (в рамках предельных ставок), уплата которых является обязательной на территории соответствующих субъектов. В Грузии после революционной смены глав государств, в процессе реформы системы налогов и введения в действие нового налогового кодекса количество налогов значительно сократилось: с 21 до 7.</p> |

| | | |
|-------------------|--|--|
| <p>Казахстан</p> | <p>Налоговое законодательство Республики Казахстан состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено кодексом. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговый Кодекс) подписан президентом Республики Казахстан Н.Назарбаевым 12 июня 2001 года.</p> | <p>Кодекс содержит три части (Общая часть. Особенная часть. Налоговое администрирование), 18 разделов, 101 главу и 568 статей. Общая часть состоит из 2 разделов (Общие положения. Налоговое обязательство). Особенная часть - из 14 разделов (Общие положения. Корпоративный подоходный налог. Инвестиционные налоговые преференции. Индивидуальный подоходный налог. Особенности налогообложения доходов нерезидентов. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Налогообложение недропользователей. Социальный налог. Земельный налог. Налог на транспортные средства. Налог на имущество. Специальные налоговые режимы. Другие обязательные платежи.). Часть Налоговое администрирование - из 2 разделов (Общие положения. Обжалование результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы.). Кодекс определяет виды и порядок взимания налогов и других обязательных платежей в бюджет: сборов, плат, государственных пошлин, таможенных платежей.</p> |
| <p>Кыргызстан</p> | <p>Кыргызская Республика одной из первых на постсоветском пространстве приняла Налоговый Кодекс. Действующий Налоговый Кодекс Кыргызской Республики принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 года, одобрен Собранием народных представителей Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 15 апреля 1996 года, подписан президентом Кыргызской Республики А.Акаевым 26 июня 1996 года и вступил в действие с 1 июля 1996 года.</p> | <p>В устранение и разрешение спорных моментов налогообложения 2 октября 2008 года был принят новый Налоговый Кодекс. Новый Кодекс содержал 15 разделов, 57 глав и 385 статей и значительно отличается от старого, который состоял из 8 разделов, 34 глав и 207 статей. Налоговым кодексом были установлены следующие виды налогов: - общегосударственные, по которым ставки налогов, объекты налогообложения, налогоплательщики, методы сбора определяются Кодексом; - местные, применяемые местными кенешами (органами самоуправления) в соответствии с Кодексом. <u>К общегосударственным видам налогов относятся:</u> 1) подоходный налог; 2) налог на прибыль; 3) налог на добавленную стоимость; 4) акцизный налог; 5) налоги за пользование недрами;</p> |

| | | |
|--------|--|--|
| | | <p>б) налог с продаж.</p> <p><u>К местным налогам относятся:</u></p> <p>1) земельный налог;</p> <p>2) налог на имущество.</p> <p><u>К специальным налоговым режимам относятся:</u></p> <p>1) налог на основе обязательного патента;</p> <p>2) налог на основе добровольного патента;</p> <p>3) упрощенная система налогообложения на основе единого налога;</p> <p>4) налоги на основе налогового контракта;</p> <p>5) налоговый режим в свободных экономических зонах;</p> <p>6) налоговый режим в Парке высоких технологий.</p> <p>В Кыргызстане социальные отчисления, таможенные пошлины, сборы и платежи, особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства и свободных экономических зон, а также субъектов, уплачивающих налоги и другие платежи на условиях соглашений о разделе продукции, регулируются отдельными соответствующими законами о них.</p> |
| Латвия | <p>Закон Латвийской Республики "О налогах и пошлинах" был принят Сеймом 2 февраля 1995 года, подписан президентом Г. Улманисом 18 февраля 1995 года и вступил в силу с 1 апреля 1995 года.</p> | <p>Закон содержит 9 разделов (Общие положения. Налоги. Пошлины. Налогоплательщики. Налоговая администрация. Расчет, взимание и возврат налогов (пошлин). Ответственность за нарушение налогового законодательства. Порядок оспаривания и обжалования решений по вопросам налогов и пошлин. Обмен информацией о доходах от накоплений) и 49 статей.</p> <p>Систему налогов и пошлин Латвии образуют:</p> <ul style="list-style-type: none"> • государственные налоги, объекты налогообложения, ставку которых устанавливает Сейм; • государственные пошлины, обложение которыми осуществляется в соответствии с Законом, другими законами и правилами Кабинета министров; • пошлины самоуправлений, обложение которыми осуществляется в соответствии с Законом и изданными думой (советом) самоуправления обязательными правилами. <p>Думы (советы) местных самоуправлений имеют право в установленном правилами Кабинета министров порядке осуществлять</p> |

| | | |
|---------|---|---|
| | | на своей административной территории обложение пошлинами самоуправления. Районный совет имеет право в установленном правилами Кабинета министров порядке назначать на своей административной территории пошлину. |
| Литва | Система налогообложения в Литве действует на основании и в соответствии с законом о налоговом регулировании, а также рядом законов об отдельных видах налогов и сборов. Закон Республики Литва "О налоговом регулировании" был принят Сеймом Республики Литвы и подписан президентом Алгирдасом Бразаускасом 28 июня 1995 года. | Закон содержит 11 разделов и 60 статей. В соответствии с законом о налоговом регулировании в Литве взимаются 15 видов основных налогов и сборов. |
| Молдова | Налоговое законодательство состоит из Налогового Кодекса и иных нормативных актов, принятых в соответствии с ним. Налоговый Кодекс Молдовы введен в действие 24 апреля 1997 года, разделы 1 и 2 вступили в силу с 1 января 1998 года, раздел 3 - с 1 июля 1998 года, раздел 4 - с 1 января 2001 года, раздел 5 - с 1 июля 2002 года, раздел 6 - с 1 января 2001 года, раздел 7 - с 1 января 2005 года, раздел 8 - с 1 января 2006 года. Последние изменения были приняты парламентом и подписаны Председателем парламента Марианом Лупу 5 мая 2005 г. | Кодекс содержит 8 разделов (Общие положения. Подоходный налог. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Налоговое администрирование. Налог на недвижимое имущество. Местные сборы. Сбор за природные ресурсы.), 331 статью и 3 приложения. В Республике Молдова взимаются общегосударственные и местные налоги (пошлины) и сборы. |
| Россия | Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Часть первая Налогового Кодекса Российской Федерации была принята Государственной Думой 16 июля 1998 года, одобрена Советом Федерации 17 июля 1998 года, подписана президентом Российской Федерации | Часть первая содержит 7 разделов (Общие положения. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Таможенные органы. Финансовые органы. Органы внутренних дел. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, их должностных лиц. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Налоговая декларация и налоговый контроль. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.), 20 глав и 142 статьи. Часть вторая |

| | | |
|-------------|---|---|
| | <p>Б.Ельциным 31 июня 1998 года. Часть вторая Налогового Кодекса была принята Государственной Думой 19 июля 2000 года, одобрена Советом Федерации 26 июля 2000 года и подписана президентом Российской Федерации В.Путиным 5 августа 2001 года.</p> | <p>содержит 3 раздела (Федеральные налоги. Региональные налоги и сборы. Местные налоги.), 11 глав и 256 статей.</p> <p>В Российской Федерации установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации [37 с.84].</p> <p>Региональными налогами признаются налоги, которые установлены Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.</p> <p>Местными налогами признаются налоги, которые установлены Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.</p> |
| Таджикистан | <p>Налоговое законодательство Республики Таджикистан состоит из Налогового Кодекса, принятых на его основании и в соответствии с ним нормативных правовых актов и международных договоров, признанных Республикой Таджикистан. Налоговый кодекс Республики Таджикистан был одобрен Маджлиси Милли Маджлиси Оли Республики Таджикистан и подписан Председателем Маджлиси Милли Маджлиси Оли Республики Таджикистан М. Убайдуллоевым 25 ноября 2004 года, принят Маджлиси намояндагон</p> | <p>Кодекс содержит 2 части (Общая часть, Специальная часть.), 17 разделов (Общие положения. Общие административные положения. Статус и структура налоговых органов и подразделений налоговой полиции Республики Таджикистан. Подоходный налог с физических лиц (налог с доходов физических лиц). Налог на прибыль юридических лиц. Общие положения, касающиеся налога на прибыль и подоходного налога. Налог на добавленную стоимость. Акцизы. Социальный налог. Земельный налог; Налоги на недропользователей. Налог с пользователей автомобильных дорог. Налог, уплачиваемый по упрощенной системе. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции. Налог с продаж (хлопка-волокна и алюминия первичного). Минимальный налог на доходы предприятий.</p> |

| | | |
|--------------|---|--|
| | Маджлиси Оли Республики Таджикистан и подписан председателем Маджлиси намояндагон Маджлиси Оли Республики Таджикистан С. Хайруллоевым 3 ноября 2004 года. | Местные налоги.), 48 глав, 342 статьи. Налоги Республики Таджикистан состоят из общегосударственных налогов и местных налогов. |
| Туркменистан | Налоговое законодательство Туркменистана основывается на Конституции Туркменистана и состоит из настоящего Кодекса и иных нормативных правовых актов Туркменистана, регулирующих налоговые правоотношения. Налоговый Кодекс Туркменистана был подписан президентом Туркменистана Сапармуратом Ниязовым 25 октября 2004 г. и введен в действие с 1 ноября 2004 года. | Кодекс содержит 2 части. Первая часть состоит из 8 разделов {Общие положения. Налоговые правоотношения и их субъекты. Учет налогоплательщиков. Исчисление и уплата налога. Налоговая служба Туркменистана. Налоговые проверки. Обжалование решений налоговой службы, действий их должностных лиц и служащих. Финансовые санкции за налоговые правонарушения.} 94 статей, вторая из 7 глав (Налог на добавленную стоимость. Акциз. Налог за пользование недрами. Налог на имущество; Налог на прибыль (доход) юридических лиц. Налог на доходы физических лиц. Местные сборы.) и 128 статей. В Туркменистане установлены общегосударственные, специальные налоги и местные сборы. Местные сборы взимаются местными органами управления на соответствующей территории и поступают в местные бюджеты. |
| Узбекистан | Налоговое законодательство состоит из Налогового Кодекса, других законов и иных актов законодательства, регулирующих отношения в сфере налогов и сборов. Налоговый кодекс утвержден Законом Республики Узбекистан N 396-1 от 24.04.97 г. и введен в действие с 1 января 1998 г. | Действующий кодекс содержит 2 части (Общая часть. Особенная часть.), 10 разделов (Общие положения. Налог на доходы (прибыль) юридических лиц. Налог на доходы физических лиц. Налог на добавленную стоимость. Акцизный налог. Налог на имущество. Земельный налог. Налог за пользование недрами. Налог за пользование водными ресурсами. Налоговое производство.), 41 главу, 135 статей. На территории Республики Узбекистан действуют: общегосударственные налоги, местные налоги и сборы. |
| Украина | Закон Украины "О системе налогообложения" был принят Верховной Радой и подписан главой Верховной Рады Украинской ССР 25 июня 1991 года Л.Кравчуком. | Согласно Закону все налоги делятся на общегосударственные и местные. Общегосударственные налоги устанавливаются Верховной Радой Украины и взимаются на всей территории Украины. Местные налоги, механизм взимания и порядок их уплаты устанавливается сельскими, поселковыми, городскими советами в |

| | | |
|---------|---|--|
| | | соответствии с приведенным в приложении перечнем и в границах предельных размеров ставок, установленных законами Украины. Исключение составляет сбор за проезд по территории пограничных областей автотранспорта, следующего за границу, устанавливаемый областными советами. В настоящее время дорабатывается проект Налогового Кодекса. В новом Кодексе предлагается уменьшить количество местных налогов и сборов до 8. Количество общегосударственных налогов не изменено. НДС предложено уменьшить до 17 %. Налог на прибыль остается неизменным (25 %), но предлагается вернуть бывшую пропорциональную систему налогообложения доходов физических лиц - в зависимости от суммы дохода в границах от 10 до 25 % . С принятием нового Налогового Кодекса будет сведено вместе большое количество законов, других нормативных актов, касающихся налогообложения. |
| Эстония | Основы современной налоговой системы Эстонии были заложены в 1990 году. Своя национальная налоговая система была введена 1 января 1991 года, когда ещё был Советский Союз. Действующий Закон о налогообложении вступил в силу 1 июля 2002 года. | Налоговая система состоит из государственных налогов, установленных законами о налогах, и местных налогов, устанавливаемых на основании закона волостным или городским собранием на своей административной территории. |

Среди институциональных факторов, затруднявших внедрение или предопределявших неэффективность действия традиционных институтов налогового администрирования практически для всех стран СНГ, следует указать:

- низкую дееспособность налоговых органов, обусловленную отсутствием опыта, необходимой материально-технической, информационной базы и квалифицированных кадров;
- высокий уровень коррупции, обусловленный в том числе низким уровнем оплаты труда государственных служащих. Это предопределило низкую результативность попыток внедрения инструментов налогового администрирования, рассчитанных на определенный уровень компетентности и неподкупности сотрудников налоговых органов, в первую очередь тех, которые предполагают необходимость принятия чиновниками дискреционных решений, например, косвенных методов исчисления налогового обязательства, применения рыночных цен в целях налогообложения и т.п.;
- несовершенство судебной системы (включая проблемы несоответствия ее мощностей потребностям рыночной экономики и зависимости судебной ветви власти от исполнительной), которая не могла обеспечить достаточную степень защиты прав налогоплательщиков;
- низкую эффективность правоохранительной системы, в том числе вследствие отсутствия опыта борьбы с налоговыми правонарушениями;
- слабость банковской системы и криминальность ее отдельных сегментов;
- слабость налоговой дисциплины, являющаяся следствием ряда вышеперечисленных факторов и, в свою очередь, обострявшую их проявление. Так, массовость налоговых правонарушений, порожденная ослаблением государства и кризисом неплатежей, делала невозможной решительную борьбу с ними и предопределяла избирательный характер привлечения к ответственности за их совершение. Последнее обстоятельство усиливало коррупцию в среде налоговых и правоохранительных органов.

На первом этапе развития налогового законодательства практически во всех странах СНГ налоговые системы отличались низким уровнем нейтральности, обусловленным наличием большого числа правовых пробелов, позволяющих уклоняться от уплаты налогов и сборов (в том числе наличие большого числа льгот, предоставление региональным властям права варьировать ставки по основным видам налогов и т.д.), на фоне высоких ставок по основным видам налогов.

Развитие налогового законодательства в постсоциалистических странах в значительной степени происходило за счет заимствования норм зарубежных стран. Во многих постсоциалистических странах по примеру России по мере развития и повышения степени нейтральности налогового законодательства происходило упорядочение системы, сокращение общего числа налогов и постепенное снижение налоговых ставок, а также размера пеней и налоговых санкций.

Только на втором этапе развития налоговой системы в Российской Федерации (и в большинстве стран СНГ) устоялась терминология налогового законодательства, налоги были четко отграничены от сборов и нефискальных платежей (штрафов, платных государственных услуг и т.д.). Это также содействовало упорядочению налоговых систем и ликвидации проблемы квазиналоговых платежей, которые в первой половине 90-х годов активно использовались региональными властями различных стран.

1.3. Мировой опыт государственного налогового администрирования

На сегодняшний день, в мире накоплен большой государственный налоговый администрирования. Так, налоговые системы в ведущих странах Запада сейчас достигли, возможно, пика своего развития. В прошлом налоги бывали и более высокими, и более многочисленными, но никогда в истории они не составляли столь мощную и всеобъемлющую структуру. Следует отметить, что противостоящие стороны – налоговые органы и налогоплательщики - одинаково сходятся на том, что современные налоговые системы нуждаются в

резком и радикальном упрощении, а налоговые ставки- в уменьшении и упорядочении. Актуальной проблемой социальной – экономического развития общества на современном этапе является обеспечение эффективного налогового контроля. А одним из наиболее действенных средств в сфере контроля над пополнением бюджета выступают контролирующие налоговые органы²¹ [87 с.240] Мещеряков О. В. Налоговая система развитых стран мира. Справочник. - М.: Фонд «Правовая культура», 1995. - 240 с.

Нами установлено, что с точки зрения налогового администрирования разные страны имеют разные потребности и находятся на разных уровнях развития. Первую группу образуют страны со сложной организационной структурой налоговых органов – такие, как США, Германия, Великобритания, Япония, Франция, Италия, Канада и др. Вторую группу составляют страны, имеющие относительно компактные структуры налоговых органов – например, Австралия, Бельгия, Дания, Португалия, Финляндия, Швеция, Швейцария и др. В третью группу входят в основном страны с относительно малым числом налогоплательщиков по сравнению с первыми двумя группами, кадровый состав налоговых органов в них может составлять до 2-х тысяч сотрудников. Это такие страны, как Кипр, Мальта, Люксембург и др. В ходе настоящего исследования, установлены особенности построения организационных структур налоговых органов в разных странах мира, которые состоят в следующем.

Во-первых, налоговые органы могут иметь единую общегосударственную структуру (Германия, Франция, Швеция) или состоять из разных звеньев, соответствующих уровням государственного управления (США, Швейцария).

Во-вторых, налоговые органы могут входить в общую систему управления финансовыми делами государства или действовать на относительно автономной основе. Например, в Германии налоговые органы действуют на правах подразделений министерства финансов, а в Великобритании и Швеции – как самостоятельные государственные агентства, в оперативном порядке

²¹ Мещеряков О. В. Налоговая система развитых стран мира. Справочник. - М.: Фонд «Правовая культура», 1995. - 240 с.

действующие независимо от министерства финансов. В США министерство финансов так таковое вообще отсутствует: бюджет составляет специальное управление при президенте, а его исполнением по расходам занимается Федеральное казначейство, и по доходам (сбором налогов) – СВД.

В-третьих, различается традиционное построение системы налоговых органов – по отдельным видам налогов (косвенные налоги, подоходные налоги, таможенные сборы, обложение недвижимого имущества и т.д.) и комбинированное. Например, в Великобритании и Швеции сбором всех косвенных налогов и таможенных пошлин занимается единое налоговое ведомство. При этом в некоторых странах прослеживается тенденция к объединению всей работы по сбору всех видов налогов в рамках единой налоговой структуры.

В-четвёртых, в последнее время отмечается движение от традиционного иерархического построения системы налоговых органов (низовое звено, районное звено, региональное звено, центральные органы управления) к двухзвенной или даже однозвенной структуре. Так, в США вся работа по обработке налоговой информации и по контролю за поступлением всех федеральных налогов концентрируется в семи укрепленных компьютеризированных центрах, каждый из которых охватывает территорию нескольких штатов. Применение такой технологии для малых и даже средних стран может дать возможность объединения всей работы по налогам в едином (территориально и организационно) налоговом центре.

Можно выделить и такую особенность организации налогового процесса в современных развитых странах, как передача некоторых функций налоговых органов частным структурам. Кроме таких уже закрепившихся в широкой практике действий, как сбор налогов через привлечение услуг частных банков (удержание налога при переводе доходов за рубеж, уплата НДС и т.д.) и использование контрольной работы независимых аудиторов (проверяющих правильность исчисления прибыли банков, страховых компаний и акционерных обществ). Следует отметить также привлечение услуг частных фирм для

разработки компьютерного обеспечения работы налоговых органов, обработки больших массивов данных, в отдельных областях контрольной работы, и т.д.

С точки зрения конституционного устройства различают федеративные и унитарные государства (монархии). В федеральных государствах система налоговых органов состоит из нескольких звеньев – центрально звена, которое занимается сбором федеральных налогов, и налоговых органов регионального уровня (земель, штатов, провинций, губерний и т.д.). К таким странам относятся США, Россия, Германия, Австралия, Швейцария, Швеция и др. В этих странах единство налоговой системы обеспечивается за счёт установления единых основ законодательства, единой налоговой системы и методического руководства всей налоговой системы центрального звена налоговой системы. В унитарных государствах управление налоговой работой жестко централизовано, все звенья налоговых органов управляются из единого центра, единство налогового законодательства иногда доведено до принятия общегосударственного налогового кодекса. К таким странам относятся Франция, Италия, Великобритания.

Степень и формы участия налоговых органов в разработке налогового законодательства в разных странах заметно различается. В одних странах их функции ограничены сбором налогов и предоставлением консультаций и рекомендаций государственным ведомствам, ответственным за определение экономической и бюджетно-налоговой политики. В других странах, таких как Канада, Колумбия, Бразилия, Мексика, Уругвай, Венесуэла и др., налоговые органы могут непосредственно участвовать в процессе подготовки и принятия решений по изменению налогового законодательства и имеют в своей структуре соответствующие подразделения. С точки зрения выбора приоритетов в налоговой работе можно выделить Великобританию, где структура налоговых органов построена по принципу выделения видов налогов (существуют два направления – по прямым (подходным) и косвенным налогам), и США, где организация налоговых органов подчинена этапам налогового процесса. Первый подход обычно называют специализированным, а второй –

функциональным. При втором подходе, получившем широкое распространение в последние годы, работа налоговых органов жёстко нацелена на конечный результат – правильный и эффективный сбор налогов.

В целях научного исследования нами рассмотрен опыт США в формировании и улучшении работы налоговых органов. Так, создание Службы внутренних доходов (Internal Revenue Service - IRS) США относится к 1862 г., когда конгресс учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам с целью сбора средств для финансирования гражданской войны 1861 г. В 1895 г. парламент сократил многие налоги, в том числе и подоходный, а спустя 18 лет федеральным законодательным органом была признана необходимость увеличения государственных доходов. За этим последовало появление Бюро внутренних доходов, наделенного полномочиями по взиманию налогов на доходы и прибыли. В 1952 г. указанная организация была переименована в Службу внутренних доходов (СВД).

Отметим, что в США налоговая система имеет 3 уровня:

- на верхнем уровне СВД, осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства и сбором федеральных налогов - подоходного налога, налога на недвижимость, налога на дарения, а также некоторых акцизов;
- на среднем уровне действуют налоговые службы штатов, собирающие налоги и сборы, вводимые законодательными собраниями штатов. Эти налоги поступают в бюджеты штатов;
- на нижнем уровне - местные налоговые органы, которые взимают налоги, вводимые местными органами власти. Ставки налогов устанавливают налоговый инспектор, председатель совета школ и руководитель муниципалитета.

В основе системы налогообложения США лежит принцип самостоятельного заполнения и подачи налоговых деклараций с указанием размера годового налога, суммы запрашиваемого зачета уже произведенных платежей и оставшейся не уплаченной суммы. Обычно налоговые декларации

отправляются по почте, хотя сейчас проводится эксперимент по подаче деклараций с помощью электронной техники. Эту систему предполагается внедрить к 2000 году. Декларации должны быть подписаны налогоплательщиком или официальным представителем компании. Подпись сопровождается заявлением, что декларация "подлинная, правильная и полная". При этом лицо, подписавшее декларацию, полностью отвечает за сообщаемые сведения и может быть привлечен к ответственности за лжесвидетельство. В США только 40% налогоплательщиков самостоятельно заполняют декларации, а 60% - пользуются услугами специализированных фирм. Если налоговая декларация составлена другим лицом или специализированной бухгалтерской фирмой, то, кроме подписи налогоплательщика, должна присутствовать подпись представителя фирмы, который тоже несет ответственность за правильность заполнения декларации.

Следует отметить, что размер налогов и налогооблагаемого дохода подсчитывается за год, при этом можно использовать как календарный, так и финансовый год. Некоторые компании используют финансовый год, который заканчивается в выбранном ими месяце. Все физические и юридические лица обязаны ежегодно заполнять налоговые декларации независимо того, платят налоги или нет, если только они не освобождены от подачи деклараций законом. Всем присваивается идентификационный номер, что облегчает работу налоговых служб с налогоплательщиками. Подать декларацию можно от 2,5 до 7 месяцев дня окончания года, однако большая часть суммы налога должна быть уплачена до подачи декларации (удержания из зарплаты или путем взносов). В определенных условиях налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка до 6 месяцев. Если гражданин отказывается заполнять налоговую декларацию или платить установленные законом налоги, он привлекается к ответственности. Например, физическое лицо, сознательно отказавшееся платить налоги и заполнить декларацию о доходах в установленное время, признается виновным в совершении преступления. Приговором суда оно может быть подвергнуто штрафу до 25 тысяч долларов и

(или) тюремному заключению на срок до одного года. Наряду с этим ему придется оплатить судебные издержки. Чтобы облегчить налогоплательщику процесс планирования своих доходов, который достаточно сложный, СВД предлагает разнообразные формы помощи. Прежде всего, налогоплательщикам высылаются комплект налоговых документов: чистая форма налоговой декларации, которую налогоплательщик представлял в прошлом году, инструкция по ее заполнению и изменения в налоговом законодательстве, а также информация о том, где можно получить дополнительную помощь. Налоговые декларации и другие печатные материалы, касающиеся налогообложения можно получить в любой налоговой инспекции, общественной библиотеке, а также заказать по почте.

В настоящее время СВД США обрабатывает 200 млн. налоговых деклараций в год, представляет услуги миллионам налогоплательщиков, ежегодно обеспечивает поступление в федеральный бюджет более 1,7 трлн долл. Условно можно считать, что налоговая служба предоставляет налогоплательщикам два вида услуг.

Первый - обслуживание каждого налогоплательщика в отдельности. Здесь имеются в виду как обычные операции, связанные с предоставлением налогоплательщику информации и форм деклараций для заполнения, так и более сложные формы обслуживания в случаях, когда в результате проведения налоговой проверки выявлен долг налогоплательщика перед федеральным бюджетом.

Второй - обслуживание всех налогоплательщиков, имея в виду, что налоговая служба призвана обеспечить справедливость налогообложения граждан страны в целом. Налоговая система США основывается на идее, суть которой заключается в том, что если законопослушный налогоплательщик по собственной воле выполняет свои налоговые обязательства, то он вправе ожидать, что точно также будут относиться к выполнению своих обязательств его соседи по дому или конкуренты по бизнесу.

Организация работы с определенной категорией налогоплательщиков, имеющих примерно одинаковые отношения с налоговой службой, позволит быстро распознавать возникающие проблемы, находя наиболее оптимальные способы их решения, и вырабатывать адекватную реакцию налоговых органов.

Большое значение в процессе модернизации СВД предполагается придать решению проблемы правильного выбора внутренних "производственных показателей". В настоящее время показатели качества работы в СВД ориентированы на оценку исполнения внутренних процедур, не отражают настроений налогоплательщиков и степень их удовлетворенности работой налогового ведомства. Новые показатели будут связаны с внешними оценками, соответствовать главным целям СВД и будут учитывать:

- общий уровень налогоплательщиков данной категории;
- удовлетворенность клиентов налоговой службы - налогоплательщиков - уровнем обслуживания;
- удовлетворенность сотрудников налоговой службы своей работой;
- интенсивность усилий, предпринимаемых сотрудниками налогового ведомства в направлении совершенствования внутренних технологических процедур.

Вывод по первой главе

Главным предназначением системы налогового администрирования является построение работы налоговой службы, направленной на создание благоприятных условий для исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговое администрирование как экономическая категория имеет широкие возможности по планированию, регулированию и контролю за налоговой системой страны.

Применение эффективных инструментов налогового администрирования может привести к рациональному использованию имеющихся ресурсов страны с максимальным эффектом в системе налогообложения.

Развитие налогового законодательства в постсоциалистических странах в значительной степени происходило за счет заимствования норм зарубежных стран.

Одним из направлений модернизации в зарубежных странах является переоснащение налоговых служб вычислительной техникой как существенного фактора, организующего технологические операции внутри ведомства и в значительной степени отражающего его сложившуюся организационную структуру.

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИОННО-УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ СТРУКТУРЫ В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ

2.1. Организационно- методологические подходы к разработке структуры и функций налоговых органов

Современные условия работы налоговой системы Кыргызстана требует грамотного применения и использования новейших методов по администрированию. Здесь налоговое администрирование должно основываться на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой. Сегодня совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения используется органами власти и управления для придания налоговому механизму заданного законодательством направления и для координирования налоговых действий в изменяющихся экономических и политических условиях.

В результате научного исследования нами выяснено, что налоговому администрированию присущи отдельные методы управления, такие как планирование, учет, контроль и регулирование. Каждый из методов использует свои формы, способы и приемы достижения поставленных перед нею задач, т.е. свой инструментарий (рис.2.1). Рассмотрим эти методы.

- метод тренда или экстраполяции (продолжение в будущем тех тенденций, которые сложились в прошлом) – основан на данных о поступлении конкретных налогов и сборов за определенный предыдущий период, о состоянии задолженности по налоговым платежам, на анализе тенденций развития налогооблагаемой базы и т.д.
- экспертный метод разработки прогнозных оценок – применяется для расчетов возможного поступления конкретных налогов и сборов (при этом, важна достоверная оценка поступлений налогов до конца текущего периода – проводится на основе сопоставимых фактических данных; для оценки т прогноза налоговых поступлений анализируются данные о

налоговой базе, поступлениях в бюджетную систему, тенденции социально-экономического развития).

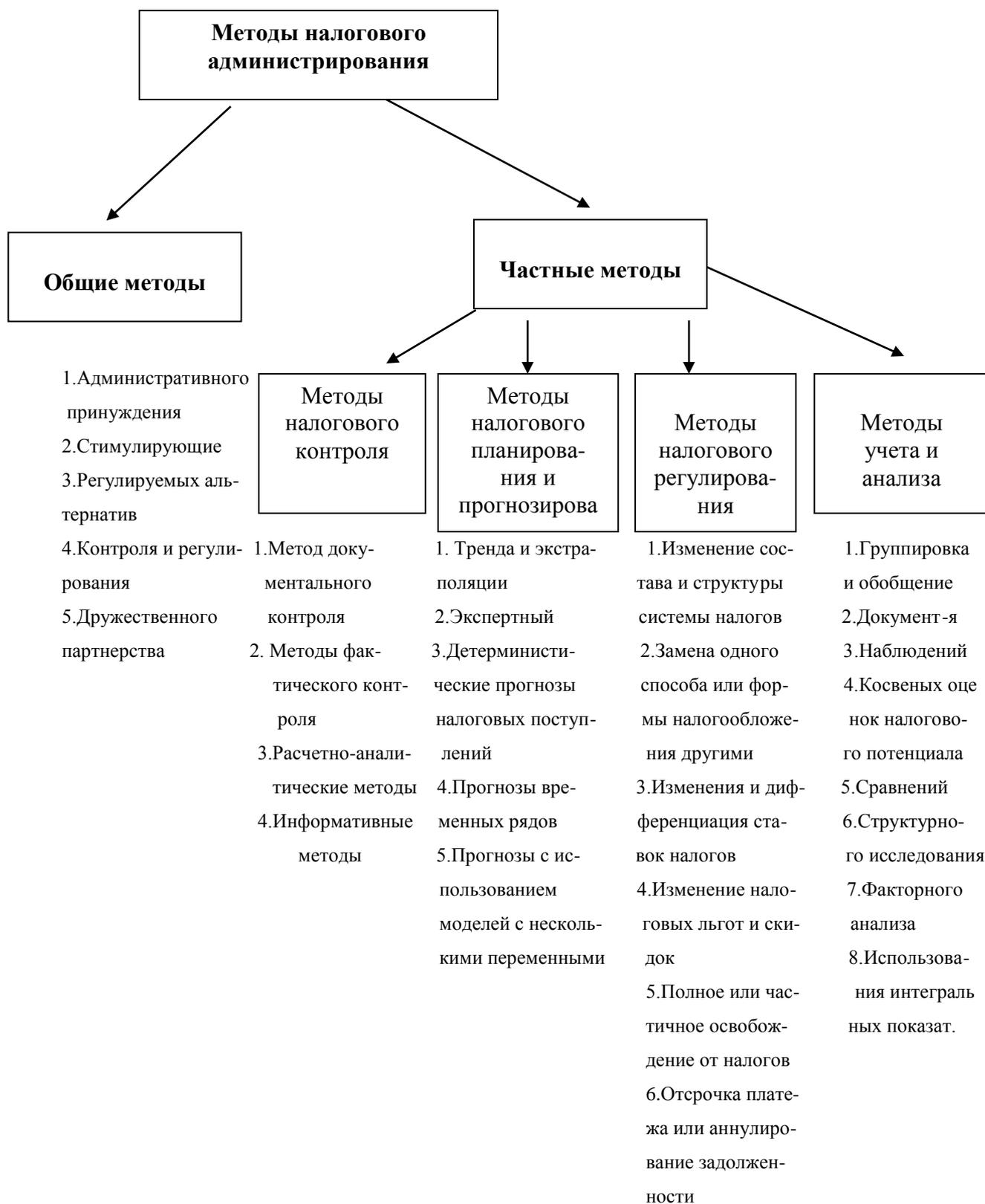


Рис 2.1. Методы налогового администрирования

Так, существуют следующие виды прогнозирования налоговых поступлений:

Детерминистические прогнозы налоговых поступлений – реализуется через условный метод прогнозирования (основан на получении оценок эластичности налоговых поступлений по базе налогообложения. Выделяют статистические (ориентированы на учет прямых эффектов воздействия на налоговую базу) и динамические (основаны на построении скорректированных временных рядов налоговых поступлений с учетом изменений в налоговом законодательстве и налоговом администрировании) модели прогнозирования) и метод «налогового калькулятора» (на основе применения модели типичного налогоплательщика и модели агрегирования);

Прогнозы временных рядов налоговых поступлений на основании их собственной динамики – осуществляются с использованием метода взвешенного скользящего среднего (ВСС); метода двойного экспоненциального сглаживания; метода Хольта-Винтерса; модели авторегрессии и скользящего среднего;

Прогнозы с использованием моделей с несколькими переменными (проводятся для улучшения качества прогноза исследуемого показателя).

Что касается государственного налогового регулирования, то в мировой практике применяются следующие его методы:

- изменение состава и структуры системы налогов;
- замена одного способа или формы налогообложения другими;
- изменение и дифференциация ставок налогов;
- изменение налоговых льгот и скидок, их переориентация по направлениям, объектам и плательщикам.

Методы налогового контроля (способы и приемы проверки законности хозяйственных операций, правильности их отражения в документах) применяются в неразрывной связи с его конкретной формой. Группировка указанных методов может проводиться по определенным признакам: по степени однородности применяемых приемов, их трудоемкости, по

требованиям к квалификации проверяющих, по возможностям автоматизации. Исходя из этого, выделяют следующие группы методов:

Методы документального контроля (формальная проверка, нормативная проверка, арифметическая (счетная) проверка документов и учетных регистров; сличение документов с учетными записями и изучение обоснованности бухгалтерских проводок);

Методы фактического контроля___(инвентаризация имущества налогоплательщиков; экспертиза (экспертная оценка) качества материальных ценностей, достоверности документов, экспертное исследование подлогов; привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля; проверка объемов выполненных работ; встречная сверка и взаимная сверка документов; контрольный запуск сырья и материалов в производство; лабораторный анализ качества сырья и материалов; контрольная закупка);

Расчетно-аналитические методы (вспомогательные методы; технико-экономические расчеты; нормативное сличение, группировка и обобщение; логическая оценка сведений, содержащихся в документах; экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных.

Косвенные методы: контроль ценообразования налоговыми органами; расчет по аналогии; анализ финансово-хозяйственной деятельности; метод анализа собственного капитала и др.);

Информативные методы_(истребование письменных справок и объяснений налогоплательщиков; инструктирование налогоплательщиков и разъяснение действующего законодательства).

Необходимо отметить, что учет выступает одним из основных функциональных элементов налогового администрирования, направленный на информационное обеспечение всех уровней управления достоверной учетно-аналитической информации. Так, в рамках учета налоговых поступлений проводится анализ, выступающий одним из методов учета (документация, группировка и обобщение, анализ). Существуют различные методы анализа

налоговых поступлений, которые обобщенно представляют две большие группы.

1. Количественный анализ, включающий в себя:

- метод сравнений (сопоставлений) (оценка фактических поступлений налогов и сборов по сравнению с чем-то);
- структурного исследования (по уровням бюджетной системы, по видам и группам налогов, по отраслям и видам экономической деятельности);
- использования интегральных показателей (обоснование указанных показателей и разработка методики их исчисления);
- факторного анализа (анализ изменения объема поступлений по сравнению с базовым периодом по конкретным факторам);
- группировок (группировки различных организаций по различным признакам).

2. Качественный анализ, предполагающий применение:

- метода экспертных оценок;
- метода наблюдений;
- метода косвенных оценок налогового потенциала.

Изучив частные методы, возникает необходимость назвать методы собственно налогового администрирования (по аналогии принципам – общие методы).

Методы административного принуждения, применяемые в отношении налогоплательщиков в виде налоговых санкций: штрафов, ареста имущества, приостановления операций по счетам и др. Поскольку за налогоплательщиками закреплена обязанность по уплате налогов, указанные методы в отношении нарушителей будут применяться всегда.

Стимулирующие методы, обеспечивающие правомерную деятельность налогоплательщика по исполнению налоговых обязательств (применение налоговых льгот по уплате налогов, изменение сроков уплаты налогов,

налоговые вычеты, материальное стимулирование работников налоговых и других контролирующих органов и т.д.).

Метод регулируемых альтернатив, появившийся с момента введения в действие Налогового кодекса, закрепляющего за налогоплательщиком право выбора юридической формы ведения деятельности, порядка ведения учета и составления отчетности. Однако с момента выбора налогоплательщиком конкретного поведения, оно становится для него обязательным, а для налоговых органов – исходным при проверке.

Методы контроля и регулирования, в рамках которых проводится налоговый учет, выездные и камеральные налоговые проверки и т.д., направленные на предупреждение и пресечение неправомерной деятельности налогоплательщика.

Метод дружественного партнерства, предусматривающий законодательное закрепление процедуры согласования спорных или отсутствующих в действующем законодательстве положений (недостаточно развит в КР, в связи с невысоким уровнем налогового администрирования).

Однако следует отметить, что государственные органы, осуществляя налоговое администрирование, придерживаются иной классификации методов, в рамках которой выделяются:

- метод, обуславливающий добровольное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов;
- метод принудительного исполнения обязанности по уплате налогов;
- налоговый контроль.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование – сложный процесс, осуществляемый на основе принципов и методов, присущих налоговому администрированию в целом, а также налоговому планированию и прогнозированию, налоговому регулированию, налоговому контролю, учету и анализу налоговых поступлений. При этом налоговое администрирование основано на общих принципах и методах, реализация которых достигается благодаря конкретным принципам и методам,

применяемым в процессе деятельности различных субъектов налогового администрирования.

При этом требуется проводить постоянный контроль за соблюдением указанных принципов и методов. Ведь, если в бюджетную систему поступит недостаточный объем налоговых платежей, то это послужит сигналом о том, что действующие нормы налогового законодательства перестали соответствовать потребностям экономического развития, применяемые методы контроля стали неэффективными. Указанные обстоятельства приведут к необходимости выявления и анализа причин такого недопоступления. В результате может возникнуть вопрос об изменении структуры и функций налоговых органов, направлений налоговой политики и методических основ налогообложения, что потребует огромных материальных и временных затрат. Именно поэтому важно повышать качество налогового администрирования и стремиться перенять положительный опыт ведущих стран мира.

Налоговые органы это сложный организационный механизм по осуществлению специфических функций, взаимодействующий со множеством организаций и граждан, получающий и обрабатывающий, информацию из источников. В один и тот же период времени в органах налоговой службы протекает несколько достаточно обособленных, но подчиненных единой цели процессов. Процессы эти информационно и технологически взаимосвязаны и, соответственно, должны быть согласованы и синхронизированы друг с другом.

Подчеркнем, что главной целью работы налоговой службы является сбор налогов, и любая рассогласованность в работе налоговых инспекторов ведет к прямым и косвенным потерям бюджета. Отсюда возникает потребность в максимально четкой организации управления и контроля за результатами работы каждого ее сотрудника. Осуществлять эффективный контроль силами одного руководителя невозможно. Соответственно, возникает необходимость разделить технологическую цепочку работы налогового органа на отдельные участки и объединить инспекторов, работающих на каждом таком участке и

объединить инспекторов, работающих на каждом таком участке в обособленном подразделении - т.е. в отделе.

Второй причиной, вызвавшей деление налогового органа на отделы, является сложность и многоплановость налогового законодательства. Так как один человек не в состоянии знать его во всех деталях, необходимых для работы с налогоплательщиками. Кроме этого, один человек не сможет применять все процедуры, используемые в налоговой работе. Вообще, налоговый инспектор должен знать законодательство о налогах и сборах лучше, чем среднестатистический главный бухгалтер или аудитор – только в этом случае инспектор может добиться успеха в работе. Для того чтобы обеспечить необходимый уровень к квалификации налогового инспектора на каждом конкретном участке налоговой работы необходимо разделение труда внутри службы и специализация налоговых инспекторов на конкретных налогах или видах работ. Разделение на отделы является не только необходимым условием качественного управления налоговым органом, это еще и мощный рычаг для управления. Перераспределение численности сотрудников между отделами инспекции позволяет выравнять нагрузку между сотрудниками, концентрировать силы на наиболее важных в данный момент направлениях работы. Структурирование налогового органа на отделы позволяет обеспечить разграничение доступа сотрудников к информации в зависимости от задач, решаемых каждым из них, и способствует предотвращению утечки сведений на сторону.

Следует отметить, что внедрение технологии массовой, конвейерной обработки документов привело к созданию в структуре инспекции подразделения по обслуживанию техники, сетей и программного обеспечения, перераспределению функций между другими подразделениями с целью оптимизации их взаимодействия на базе информационных технологий. Рост уровня информатизации – необходимое условие для развития этих процессов, ибо нельзя обрабатывать существующий в налоговой службе объем документации без вычислительной техники.

Отдел является самостоятельным структурным подразделением, подчиняющимся руководителю или заместителю руководителя службы в соответствии с распределением обязанностей между ними. Отдел занимается обособленным направлением работы налогового органа, но в тоже время информационно и технологически связан с другими подразделениями налогового органа.

Административно отдел подчиняется руководителю службы, а методически – соответствующему отделу в региональном управлении налоговой службы.

Руководство отделом осуществляет начальник отдела, назначаемый и освобождаемый от должности приказом руководителя по согласованию с региональным управлением. Назначение и освобождение от должности специалистов отдела производится приказом руководителя службы по согласованию с начальником отдела. При этом, на должность начальника отдела и специалистов назначаются лица, отвечающие требованиям, предъявляемым к лицам, замещающим соответствующие государственные должности по уровню образования и стажу работы по экономическим специальностям.

Кроме того, для четкого определения задач, функции, прав и обязанностей отдела существует положение об отделе. Это положение разрабатывается при создании отдела, как правило, на основе типового положения об отделе соответствующего профиля. Минимальная доступная численность отдела составляет 5 человек. Если в составе налогового органа по тем или иным причинам невозможно выделить отдел такой численности, то создается один отдел, занимающийся несколькими направлениями работы, но с численностью не менее 5 человек.

Все подразделения налогового органа одинаково необходимы для ее нормальной работы. В тоже время, различные отделы по разному участвуют в процессе сбора налогов. В зависимости от характера такого участия, отделы делятся на две категории – основные и обеспечивающие.

Основные отделы непосредственно участвуют в работе по сбору налогов. К ним относятся подразделения, осуществляющие учет налогоплательщиков, налоговые проверки, ведение лицевых счетов, взыскание недоимки и т.п.

Обеспечивающие отделы не участвуют непосредственно в сборе налогов, но создают условия для нормальной работы основных отделов. К обеспечивающим подразделениям относятся отдел кадров, отдел финансово-хозяйственного обеспечения, общий отдел, отдел информатизации и электронного ввода данных, подразделение по обеспечению режима безопасности и т.п.

Как правило, к сотрудникам обеспечивающих отделов предъявляются несколько более низкие требования по образованию и опыту работы, в этих отделах несколько более низкий уровень оплаты труда, и, как следствие этого, более высока текучесть кадров. В тоже время, эффективная деятельность основных отделов возможно лишь при нормальной работе обеспечивающих подразделений.

Недопоступление налоговых платежей в бюджетную систему может сигнализировать о том, что:

- действующие нормы налогового законодательства перестали отвечать потребностям экономического развития (отдельных отраслей, видов - деятельности, операций и т. д.) и их следует проанализировать и возможно изменить;
- применяемые методы контроля налоговых органов утратили способность отслеживать возникающие схемы минимизации налоговых платежей и перекрывать уход налогоплательщиков от уплаты налогов;
- усилились международные интеграционные процессы, и возникла необходимость координации действий не только отечественных, но и зарубежных налоговых органов с учетом особенностей национальных налоговых законодательств, а также международных правил об избежании двойного налогообложения.

В результате анализа причин недопоступления налоговых платежей может потребоваться изменение структуры и функций налоговых органов, направлений налоговой политики и методических основ налогообложения. Состояние налогового администрирования как качество деятельности налоговых органов по налоговому контролю наряду с характеристикой налогового законодательства и уровнем налоговой нагрузки на организации и физические лица является важнейшим критерием оценки конкурентоспособности национальной налоговой системы²²[34с.58] Джумабаева Г.Б Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59

Таким образом, с развитием налоговой системы страны совершенствовалась и структура налоговой службы.

Обращаясь к истокам возникновения структуры налоговых органов, можно сказать, что в постсоветском пространстве структура территориальной государственной налоговой службы по району включала:

1. Руководство.
2. Отдел налогообложения прибыли государственных предприятий.
3. Отдел налогообложения прибыли кооперативных предприятий.
4. Отдел налогообложения прибыли совместных предприятий и общественных организаций.
5. Отдел налога с оборота и прочих доходов.
6. Отдел налогообложения граждан.
7. Отдел учета и отчетности.
8. Бухгалтерия.
9. Административно – хозяйственный отдел.

При этом в состав руководства входили (и входят сейчас) начальник налоговой службы, его заместители, начальники отделов.

Обеспечивающими отделами являлись бухгалтерия и административно – хозяйственный отдел (АХО). При этом бухгалтерия вела «внутренний» учет,

²² Джумабаева Г.Б Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59.

составление и исполнение сметы расходов, начисление и выдачу заработной платы, учет имущества. АХО занимался кадровым и материально-техническим обеспечением, организацией делопроизводства и контроля за исполнением документов.

Остальные отделы относились к категории основных, т.е. непосредственно участвовали в сборе налогов.

Данная структура отражала состояние экономики и налогового законодательства в начале 90-х годов. Прежде всего, следует отметить преобладания государственных предприятий, если не по количеству, то по объемам поступлений в бюджет. Кооперативы, бурный рост которых начался в 1987-88 годах после принятия закона «О кооперации» были весьма многочисленны, но их доля в составе доходов бюджета была невелика. Предприятия общественных организаций и совместные предприятия были своего рода «экономической экзотикой», хотя их число и увеличивалось быстрыми темпами. При этом основным источником доходов бюджета были отчисления от прибыли (налог на прибыль). При этом методика исчисления этого налога для субъектов хозяйственной деятельности, относящихся к разным формам собственности, существенно различалась. Так, государственные предприятия производили отчисления от прибыли по индивидуально установленным нормативам. Нормативы были дифференцированы по каждому конкретному плательщику, и в зависимости от отраслей принадлежности могли колебаться от нескольких процентов до 90-95%. Установленные нормативы производилась соответствующим отраслевым министерством ежегодно, при утверждении финансового плана предприятия. Налог на прибыль также уплачивали и кооперативы. Ставка налога устанавливалась местными органами власти дифференцировано, в зависимости от отраслевой принадлежности кооператива и числа лет его работы. В любом случае, ставка налога на прибыль кооперативов были существенно ниже, чем ставка отчислений от государственных предприятий и не превышали 10 процентов. Таким образом, система налогообложения общественных и совместных

предприятий в то время не сложилась, схема уплаты налогов в бюджет была похожа на кооперативную.

Косвенные налоги в 1990 году были представлены налогом с оборота. Этот налог взимался по индивидуально установленным ставкам с высокорентабельных товаров народного потребления. Поскольку такие товары продавались по жестко установленным государством ценам, то рассчитать рентабельность их производства и установить ставку налогов с оборота не представляло особого труда. Плательщиками налога с оборота были почти исключительно государственные предприятия, поскольку внимание данного налога возможно только в условиях жесткого контроля за ценами.

Наряду с налогом с оборот, соответствующий отдел налоговой службы занимался взиманием ряда других платежей – отчислений в бюджет от дополнительной выручки от продажи продукции, платы за воду, забираемую из водохозяйственных систем, выручки от реализации конфискованного и бесхозного имущества и имущества, перешедшего к государству по праву наследования и т.п.

Сотрудники отделов налогообложения прибыли и отдела налога с оборота и прочих доходов занимались приемом бухгалтерской отчетности и соответствующих налоговых деклараций, их камеральной проверкой, а также – документальными проверками налогоплательщиков по «своим» вопросам. Для отражения начислений в карточках лицевых счетов по налогам и акты документальных проверок передавались в отдел учета и отчетности.

Отдел налогообложения граждан занимался проверками правильности удержания подоходного налога и налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан по месту их работы. Другим направлением было налогообложение доходов лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, обязанных подавать декларации о доходах в налоговую инспекцию.

Отдел учета и отчетности занимался ведением лицевых счетов налогоплательщиков, учетом поступлений в бюджет, начислением сумм в

карточках лицевых счетов по налоговым расчетам и актам документальных проверок, полученным из других отделов инспекции, начислением пеней и высказыванием недоимок.

При этом каждый отдел занимался также составлением отчетности по своему направлению работы, подготовкой информации по заданиям вышестоящих организаций и руководства, анализом результатов своей работы.

В условиях данной структуры налогового органа налогоплательщики должны были представлять отчетность и налоговые расчеты по разным налогам в разные отделы налогового органа. Расчеты одного предприятия по разным налогам оседали в разных отделах, что препятствовало эффективному перекрестному контролю и сопоставлению показателей разных деклараций.

Отсутствия компьютера и программ приводила к тому, что проверенные инспекторами отделов налогообложения прибыли, налога с оборота и отдела налогообложения граждан расчеты и декларации передавались для начисления платежей в отдел учета и отчетности. Это, в свою очередь, порождало необходимость тратить рабочее время на составление описей передаваемых из отдела в отдел документов и приводило к задержкам разности начислений.

В 1990 году эта технология достаточно полно отвечала условиям работы и требованиям, предъявлявшимся к налоговой системе. Основными элементами этой технологии были получения информации от налогоплательщиков при личном контакте налогового инспектора с ними: ручная обработка полученной информации: ее хранение только на бумажных носителях; нерегламентированность большинства процедур по сбору налогов. Такая технология сложилась еще при социализме, когда само слово «налоги» казалось чем-то чужеродным, вместо него чаще использовалось выражения «платежи», «отчисления». Господство общественно наследственно производство в форме государственной собственности приводила к тому, что при внесении средств в бюджет деньги просто «перекладывались» из одного государственного кармана в другой, причем происходила это в плановом порядке. Целью контроля со стороны финансовых органов было выявление непреднамеренных

бухгалтерских ошибок, которые могли привести к уменьшению отчислений в бюджет от предприятий, в каком-то отчетном периоде. Случаи умышленного уклонения предприятий от уплаты средств в бюджет были весьма редки. Количество плательщиков было крайне небольшим, а система правовой защиты их интересов – неразвитой.

Следует отметить, что период с 1991 по 1998 годы характеризовался серьезными изменениями налогового законодательства и быстрым ростом числа предприятий, относящихся к негосударственным формам собственности и граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью. Эти изменения привели, прежде всего, к многократному увеличению количества налогоплательщиков. При этом численность налоговых работников также росла, но темпы ее роста существенно отставали от темпов роста количества плательщиков. В результате этого, нагрузка на 1 налогового инспектора возросла с 25-30 предприятий в 1990 году до 700-900 предприятий. Кроме того, увеличился перечень собираемых налоговыми органами налогов, а условия налогообложения предприятий различных форм собственности были выровнены. Произошел отказ от индивидуально устанавливаемых каждый год ставок налогов и переход к фиксированным ставкам, единым для всех плательщиков. Происходил и качественный рост нагрузки на налоговую систему.

В этих условиях изменения в первоначальной структуре налоговых служб были неизбежны. Прежде всего, следует отметить отказ от отделов налогообложения прибыли по формам собственности и отделов налога с оборота (позднее – отделов косвенных налогов) создания территориальных отделов. В этом случае территория, контролируемая службой, делилась между 2-4 территориальными отделами. Все предприятия, не зависимо от форм собственности и организационно – правовых форм, зарегистрированные на данной территории, переходили под налоговый контроль соответствующего территориального отдела. Сотрудники отдела осуществляли прием и камеральную проверку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций,

введения налоговых дел плательщик, документальные проверки предприятий по своему участку.

Таким образом, произошло выравнивание нагрузки между налоговыми инспекторами, нарушенные в связи с сокращением числа государственных предприятий и бурным ростом количество плательщиков частного сектора экономики. Это стало возможным в связи с унификацией налогообложения предприятий всех форм собственности в 1991-1992 годах.

В рукав одного инспектора, курировавшего конкретного плательщика, стала сосредотачиваться вся его налоговая отчетность, что позволяло использовать метод сопоставления показателей разных налоговых деклараций для более эффективной камеральной проверки и выбора объекта для документальных проверок. Однако по прежнему сохранялась ручная технология налоговой работы для проводки начисленных к уплате или уменьшению сумм налогов в карточке лицевых счетов декларации передавались в отдел учета отчетности.

Позднее в налоговых органах стали создаваться отделы информатизации. Эти обеспечивающие подразделения комплектуются специалистами с высшим техническим образованием в области вычислительной техники.

Далее возник вопрос о ведении единого государственного реестра налогоплательщиков. Это потребовало выделения в составе налогового органа отдела отчета налогоплательщиков. Этот отдел обеспечивает постановку на учет и снятие с учета плательщиков налогов, формирование юридических дел налогоплательщиков, ввод информации о них в базу данных. Необходимо отметить, что именно это направления работы стала переходить на информационную технологию одним из первых. Кроме того, его создание позволило разделить единое дело налогоплательщика на два- юридическое и налоговое. Необходимость разграничения обусловлена тем, что юридические документы предприятия, создаваемые при его государственной регистрации, меняются достаточно редко и должны быть легко доступны в течение всего периода деятельности предприятия. Бухгалтерская отчетность и налоговые

декларации поступают в налоговую службу каждый квартал (или каждый месяц) и утрачивают свою актуальность гораздо быстрее, чем юридические дела предприятий за периоды 3-х и более летней давности.

Необходимо отметить также, что в большинстве случаев, отделы учета налогоплательщиков занимались работой только юридическими лицами. Учет налогоплательщиков – физических лиц вели отделы налогообложения физических лиц.

Принятие закона о контрольно-кассовых машинах для расчетов с населением потребовало создания в структуре районной службы отдела по контролю за применением ККМ. На отдел была возложена работа по постановке на учет и снятию с учета контрольно-кассовых машин, проверке соблюдения законодательства об их применении в расчетах с населением, подготовке решений о наложении штрафов за несоблюдение законодательства о ККМ. Впоследствии функции отдела ККМ существенно расширились – отделы стали заниматься вопросами контроля за оборотом алкогольных и табачных изделий, полноты учета выручки от розничной торговли и оказания услуг населению, выявлением фактов осуществления предпринимательской деятельности без государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах и т.д.

Одним из направлений совершенствования налогового законодательства являлось повышение правовой защищенности налогоплательщиков. В этом направлении развивалось вообще все законодательство. Все большее значение стало приобретать обеспечение доказательной базы актов налоговых проверок, соблюдение процессуальных норм в работе налоговых инспекторов, происходил постоянный рост числа судебных процессов с участием налоговых органов. Это потребовало создать юридические отделы для качественного правового обеспечения деятельности налогового органа.

В течение последних лет расширялась ведомственная отчетность, представляемая налоговыми органами. Наряду с формами, относящихся к группе «налоговой статистики» существует масса форм и информации. Общее

количество таких отчетов уже давно превысило сотню и постоянно увеличивается. А налоговый орган обязан обеспечить качественное и своевременное представление таких отчетов, согласованность их показателей, непротиворечивость разных форм. С другой стороны, постоянно увеличивалось значение анализа для повышения эффективности контрольной работы, оценки работы подразделений и отдельных ее сотрудников. В условиях дефицитности государственного бюджета важное значение приобрела работа по прогнозированию налоговых поступлений в целом по контролируемой территории и по крупнейшим налогоплательщикам. Для решения этих задач были созданы отделы анализа и прогнозирования.

Штатная численность районных служб постепенно увеличивалась. Это вело к необходимости набора новых сотрудников, расстановки и воспитания кадров. С другой стороны, постоянно возрастал документооборот, существенно усложнялись и задачи по хозяйственному обеспечению деятельности инспекций. Для повышения качества работы по всем этим направлениям произошло разделение административно-хозяйственных отделов на отделы кадров и общие отделы.

Отдел кадров занимался работой по подбору, расстановке и воспитанию кадров; ведению кадрового делопроизводства и воинского учета. Он также обеспечивал своевременность присвоения сотрудникам классов чинов и размеров доплат за выслугу лет, контроль за трудовой дисциплиной и использованием рабочего времени, а также работа по обеспечению неразглашения сведений, составляющих налоговую тайну и безопасности ее сотрудников.

Общий отдел обеспечивал ведение делопроизводства, контроля за сроками исполнения писем, жалоб и заявлений налогоплательщиков, заданий и поручений вышестоящих организаций и руководства; прием, регистрацию и отправку корреспонденций. В части хозяйственного обеспечения деятельности на общий отдел возлагалась работа по эксплуатации здания и поддержки

работоспособности всех его систем; по приобретению, хранению и ремонту мебели, оборудования, инвентаря и расходных материалов.

Таким образом, к моменту вступления в действие налогового законодательства налоговая служба, как правило, включала следующие подразделения:

1. Руководство.
2. Отдел налогообложения граждан.
3. Отдел учета и отчетности.
4. Отдел учет налогоплательщиков.
5. Отдел по контролю за применением ККМ в денежных расчетах с населением.
6. Юридический отдел.
7. Отдел анализа и прогнозирование.
8. Отдел информатизации.
9. Бухгалтерия.
10. Отдел кадров.
11. Общий отдел

Однако это структура не была типовой, так как в каждой налоговой службе формировался свой набор отделов. Развитие правовой системы страны, и, прежде всего – принятие и вступление в силу Налогового кодекса – приводило к тому, что процессуальные вопросы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов приобрели не меньшее значение, чем методические и организационные вопросы. Соответственно, возникла необходимость соблюдения в работе налоговых органов целого ряда новых, процессуальных моментов, связанных, прежде всего, с оформлением значительного количества документов, которые раньше были не нужны, значительным увеличением числа судебных процессов и т.д.

Таким образом, к 1999 году уже четко сформировалось представление о том, что основными участками работы по сбору налогов являются:

- учет налогоплательщиков и ведение базы данных государственного реестра налогоплательщиков.
- прием, ввод в базу данных и камеральная проверка бухгалтерской и налоговой отчетности, а также – иных сведений от налогоплательщиков. применение санкций за нарушения налогового законодательства, выявленные на этом этапе работы.
- учет поступлений в бюджет. Ведение лицевых счетов налогоплательщиков. Выявление недоимок и переплат, их взаимозачеты, возврат излишне уплаченных сумм налогов. Начисление пеней.
- выездная налоговая проверка (от выбора объектов до оформления постановления о наложении санкций по ее результатам).
- взыскание в бюджет задолженности по налогам из сборам, а также – финансовым и административным санкциям за нарушения налогового законодательства.
- составление отчетности о работе налоговой службы.

Следует отметить, что данные технологические участки тесно связаны между собой, поскольку на каждом из них взаимодействуют одни и те же стороны – налогоплательщик и государство (в лице налогового органа). Действия налоговой службы на каждом этапе подчинены решению одной общей задаче – сбору налогов, а выделение отдельных участков вызвано организационными причинами, необходимостью разделения труда налоговых инспекторов для повышения его производительности и качества работы.

Так, возникла необходимость приведения структуры налоговых органов всех уровней в соответствие с разделением налоговой работы на эти участки. Для оптимальной организации труда в налоговых службах, экономии затрат государства на сбор налогов и сокращения потерь бюджета необходимо было продумать и четко организовать более оптимальную структуру взаимодействия между отделами, а также – между налоговыми службами различных уровней. Обращаясь к международной практике, нужно отметить, что традиционно

выделяются следующие типы организационных систем. При этом, что администрирование налогов может быть организовано по функциональному принципу или по принципу специализации – по видам налогов.

При функциональном типе организации работы налоговых органов различаются так называемые нормативные функции, которые обычно существуют на общенациональном уровне, и оперативные функции, к которым относятся функции, непосредственно связанные с налогоплательщиками. А при специализированном подходе в системе налоговых органов выделяются отдельные подразделения, которые занимаются отдельными видами налогов. Однако могут существовать и комбинированные типы организационных структур налоговых органов, т.е. имеющие в основном функциональную структуру, но с выделением некоторых функциональных подразделений. Кроме того, функции налогового администрирования обычно делятся на нормативные и оперативные, а также на основные и вспомогательные.

Нормативные функции отвечают первой задаче налогового администрирования, а именно – интерпретация и применение налогового законодательства и нормативных актов. Эти функции осуществляются в рамках деятельности, связанные с применением законов и иных правовых актов и обеспечивают исполнение оперативных функций путём разработки и внедрения необходимых методов и административных процедур, которые должны гарантировать наивысшую эффективность оперативной системы. Оперативная система закладывает основу для реализации другой части первой задачи налогового администрирования, т.е. для максимизации налоговых поступлений при минимальных затратах.

Оперативные функции в основном относятся к деятельности, связанной со сбором налогов. В них объединяются обе ранее указанные задачи администрирования налогов, поскольку оперативные функции способствуют установлению тесного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками и от них зависит добровольное выполнение налогоплательщиками их обязанностей по уплате налогов.

Основные функции включают учёт и регистрацию налогоплательщиков, текущий налоговый контроль и налоговые проверки. С помощью функции учёта и регистрации налогоплательщиков ведётся постоянный и правильный учёт (выявление) всех налогоплательщиков, которые зарегистрировались должным образом (или уклонились от регистрации). Эта функция – основа взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Функция текущего налогового контроля определяет чётко, в установленном порядке и с учётом актуализации сведений все налоговые обязательства налогоплательщика (продекларированные или начисленные налоги, денежные штрафы, пени и т.д.) и налоговые зачёты в результате совершенных налогоплательщиком платежей или полученных скидок. Главная цель такого контроля – это возможность определять правильно и точно факты неподачи налоговой декларации или наличия недоимки по налогам. Налоговая проверка объединяет все виды деятельности, направленные на проверку правильности заполнения налоговых деклараций налогоплательщиком или на определение сумм налогов, скрытых от налогообложения, в результате проведения проверки или расследования по месту проживания налогоплательщика или третьего лица, или в налоговой инспекции.

Также следует отметить, что вспомогательные функции составляют основу для выполнения основных функций, а именно:

Правовая функция – одна из ведущих вспомогательных функций налогового администрирования. Она обеспечивает правильное применение нормативных налоговых актов, как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. В рамках этой функции осуществляются такие виды деятельности, как ответы на вопросы и жалобы налогоплательщиков, помощь всем налоговым органам, а также участие в проектах по изменению налогового законодательства.

Управление кадрами – ключевая функция любой организации – чрезвычайно важна и для налогового администрирования, особенно в отношении обучения и переподготовки сотрудников налоговых органов.

Функция информирования налогоплательщика. Для обеспечения высокого уровня исполнения налогового законодательства налогоплательщиками налоговые органы должны иметь соответствующие отделы или подразделения, ответственные за распространение нормативных налоговых документов и оказание помощи налогоплательщикам в правильном исполнении их налоговых обязательств.

Организационно-административная функция. Её осуществляют службы внутреннего бухгалтерского учёта и административные службы, отвечающие за материально-техническое снабжение и эксплуатацию рабочего оборудования.

Внутреннее информационное обеспечение. Информационные системы представляют собой базовый элемент, обеспечивающий основу для существования важнейших функций налоговых органов и принятия решений на всех уровнях. Любой орган налоговой службы работает со значительным количеством налогоплательщиков, что предполагает наличие большого объёма документов, обработка которых вручную неэффективна. Для разработки информационной системы, в частности, необходимо иметь базу данных как основу для осуществления функции контроля за налогоплательщиками (например, для анализа предыдущих данных из налоговых деклараций, сведений их других источников, данных по своевременному выполнению налоговых обязательств и т.д.).

Так, аналитическое исследование и реформирование организационной структуры налоговых органов не может быть произведено фрагментарно и в отрыве от территориальных структур, т.к. в противном случае не достигается соответствующий эффект и системность проводимой административной реформы, основное внимание в процессе которого уделяется тому, в какой степени данный налоговый орган выполняет свои штатные функции, и в какой степени организационная структура данного ведомства соответствует - без дублирования и без пробелов - требованиям выполнения этих функций.

Итак, налоговые органы являются органом исполнительной власти, осуществляющим контрольные функции государственного управления за

соблюдением налогового законодательства, полнотой и своевременности уплаты в бюджет и внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей, правильностью исчисления и уплаты страховых взносов. Точное установление функций государственного органа имеет важное значение: права, предоставленные законодательством этому органу, и обязанности, на него возложенные, могут быть реализованы и должны трактоваться исключительно в рамках его функций и задач так, как они установлены законом. Функции налоговых органов – центрального и территориальных – несколько различаются. Но поскольку главная задача всех звеньев едина – контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговым органам всех уровней присущи общие функции, которые можно представить в следующем порядке.

- Исполнение налогового законодательства.
- Обеспечение сбора в государственный бюджет налоговых и других обязательных платежей.
- Участие в определении стратегических целей и приоритетов развития страны и в реализации стратегии ее развития в фискальной сфере.
- Обеспечение создания, функционирования и совершенствования единой автоматизированной информационной системы налоговых органов.
- Обеспечение методическим руководством по применению фискального законодательства.
- Осуществление контроля и мер по защите государственных и административных процедур в торговле и других сферах экономики.
- Предотвращение и контроль за видами деятельности, нарушающими налоговое законодательство.
- Проведение анализа и разработка мер по повышению эффективности исполнения налогового законодательства.
- Участие в разработке индикативных планов и программ, направленных на реализацию фискальной политики.
- Проведение тренингов по администрированию налогового

законодательств.

- Создание базы данных о налогоплательщиках.

Поэтому остались без внимания руководства страны, от решения которого зависела дальнейшая реорганизационная работа налоговой системы в целом. На наш взгляд, наука и практика могут выявить потребность в существенном изменении структур и функций налоговых органов, направлений налоговой политики и методических основ налогового процесса, что обуславливает принятие кардинальных мер, вплоть до проведения очередного этапа налоговой реформы.

Налоговое администрирование – важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления. Также оно основывается на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащённой современной отечественной и мировой практикой.

Кроме этого, можно констатировать, что это совокупность методов, приёмов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе и налоговые органы всех уровней) придают функционированию налогового механизма, заданное законом, направление и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике страны.

2.2. Практика проведения функционального анализа работы налоговых органов

Наши исследования показали, что вопросы совершенствования работы налоговых органов ни в теоретической, ни в практической плоскостях не имели достаточного исследования в плане создания оптимальных методов совершенствования работы налоговых органов. Также отметим, что анализ функциональной деятельности работы налоговых органов в части проведения качественного налогового администрирования не проводилось. Таким образом, исследования привели к особенностям функциональной деятельности

налоговых органов международной практики. Положительный опыт, которых, можно использовать в отечественном администрировании системы налогообложения.

Так, в международной практике, традиционно выделены следующие типы организационных систем. При этом, администрирование налогов может быть организовано по функциональному принципу или по принципу специализации – по видам налогов.

При функциональном типе организации работы налоговых органов различаются так называемые нормативные функции, которые обычно существуют на общенациональном уровне, и оперативные функции, к которым относятся функции, непосредственно связанные с налогоплательщиками. А при специализированном подходе в системе налоговых органов выделяются отдельные подразделения, которые занимаются отдельными видами налогов. Однако могут существовать и комбинированные типы организационных структур налоговых органов, т.е. имеющие в основном функциональную структуру, но с выделением некоторых функциональных подразделений. Кроме того, функции налогового администрирования обычно делятся на нормативные и оперативные, а также на основные и вспомогательные.

Нормативные функции отвечают первой задаче налогового администрирования, а именно – интерпретация и применение налогового законодательства и нормативных актов. Эти функции осуществляются в рамках деятельности, связанные с применением законов и иных правовых актов и обеспечивают исполнение оперативных функций путём разработки и внедрения необходимых методов и административных процедур, которые должны гарантировать наивысшую эффективность оперативной системы. Оперативная система закладывает основу для реализации другой части первой задачи налогового администрирования, т.е. для максимизации налоговых поступлений при минимальных затратах.

Оперативные функции в основном относятся к деятельности, связанной со сбором налогов. В них объединяются обе ранее указанные задачи

администрирования налогов, поскольку оперативные функции способствуют установлению тесного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками и от них зависит добровольное выполнение налогоплательщиками их обязанностей по уплате налогов.

Основные функции включают учёт и регистрацию налогоплательщиков, текущий налоговый контроль и налоговые проверки. С помощью функции учёта и регистрации налогоплательщиков ведётся постоянный и правильный учёт (выявление) всех налогоплательщиков, которые зарегистрировались должным образом (или уклонились от регистрации). Эта функция – основа взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Функция текущего налогового контроля определяет чётко, в установленном порядке и с учётом актуализации сведений все налоговые обязательства налогоплательщика (продекларированные или начисленные налоги, денежные штрафы, пени и т.д.) и налоговые зачёты в результате совершенных налогоплательщиком платежей или полученных скидок. Главная цель такого контроля – это возможность определять правильно и точно факты неподачи налоговой декларации или наличия недоимки по налогам. Налоговая проверка объединяет все виды деятельности, направленные на проверку правильности заполнения налоговых деклараций налогоплательщиком или на определение сумм налогов, скрытых от налогообложения, в результате проведения проверки или расследования по месту проживания налогоплательщика или третьего лица, или в налоговой инспекции.

Также следует отметить, что вспомогательные функции составляют основу для выполнения основных функций:

Правовая функция – одна из ведущих вспомогательных функций налогового администрирования. Она обеспечивает правильное применение нормативных налоговых актов, как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. В рамках этой функции осуществляются такие виды деятельности, как ответы на вопросы и жалобы налогоплательщиков, помощь

всем налоговым органам, а также участие в проектах по изменению налогового законодательства.

Управление кадрами – ключевая функция любой организации – чрезвычайно важна и для налогового администрирования, особенно в отношении обучения и переподготовки сотрудников налоговых органов.

Функция информирования налогоплательщика. Для обеспечения высокого уровня исполнения налогового законодательства налогоплательщиками налоговые органы должны иметь соответствующие отделы или подразделения, ответственные за распространение нормативных налоговых документов и оказание помощи налогоплательщикам в правильном исполнении их налоговых обязательств.

Организационно-административная функция. Её осуществляют службы внутреннего бухгалтерского учёта и административные службы, отвечающие за материально-техническое снабжение и эксплуатацию рабочего оборудования.

Внутреннее информационное обеспечение. Информационные системы представляют собой базовый элемент, обеспечивающий основу для существования важнейших функций налоговых органов и принятия решений на всех уровнях. Любой орган налоговой службы работает со значительным количеством налогоплательщиков, что предполагает наличие большого объёма документов, обработка которых вручную неэффективна. Для разработки информационной системы, в частности, необходимо иметь базу данных как основу для осуществления функции контроля за налогоплательщиками (например, для анализа предыдущих данных из налоговых деклараций, сведений их других источников, данных по своевременному выполнению налоговых обязательств и т.д.).

Рассмотрим, как вышеуказанные функции исполняются налоговыми органами Кыргызской Республики и каково практическое отличие в функциональной работе. В этих целях, считаем целесообразно провести функциональный анализ работы налоговых органов с истоков образования налоговых органов, как органа государственного управления.

Напомним, что история создания налоговой службы Кыргызской Республики началась с постановления Совета Министров СССР от 29 января 1990 года №76, которым в системе Министерства финансов СССР была создана государственная налоговая служба в составе государственной налоговой инспекции Министерства финансов КР. При этом образование государственной налоговой службы происходило на базе бывшего Управления государственных доходов Министерства финансов СССР.

В дальнейшем, с получением суверенитета КР Указом Президента Кыргызской Республики от 10 февраля 1992 года Государственная налоговая инспекция была передана в ведение Правительства Кыргызской Республики и стала называться в соответствии с положением утвержденным Распоряжением Президента Кыргызской Республики от 4 марта 1992 №23 “Государственная налоговая инспекция при Правительстве Кыргызской Республики”. Впоследствии с 1994г. Налоговая служба передана в подчинение Министерства Финансов Кыргызской Республики и стала называться “Государственная налоговая служба при Министерстве финансов Кыргызской Республики”²³ [136] http://gns.sti.gov.kg/museum/museum/m-site/ist_ns.htm

Структурные преобразования в последние годы стали важнейшим элементом реформы всей системы государственного управления в странах бывшего Советского Союза, Центральной и Восточной Европы. Их опыт свидетельствует, что неадекватные системы государственного управления являются основным препятствием на пути экономического развития. Напомним, что в Комплексной основе развития Кыргызской Республики до 2010 года (КОР) и Национальной стратегии сокращения бедности (НССБ) была отмечена исключительная важность структурных реформ в государственном управлении для достижения политического и социального благополучия, экономического благосостояния в условиях главенства принципов свободы, человеческого достоинства и равных возможностей каждого.

²³ http://gns.sti.gov.kg/museum/museum/m-site/ist_ns.htm

В соответствии с условиями Соглашения между Кыргызской Республикой и Международной ассоциацией Развития (МАР) о кредите на структурные преобразования в государственном секторе и в рамках реализации постановления Правительства Кыргызской Республики от 7 июня 2003 года № 335 «О мерах по дальнейшему продвижению административной реформы в Кыргызской Республике» функциональный анализ был углублен на уровень территориальных подразделений Министерства финансов Кыргызской Республики к 2003 году. В то время Комитет по доходам при МФКР, который занимался сбором налогов и платежей функционировал в подчинении Минфина КР.

Степень разработанности проблемы. Исследованию вопросов сущности, функции, принципы основ системы налоговой системы в целом посвящены фундаментальные труды представителей экономической и философской мысли: А. Смита, Д. Рикардо, Н.И. Тургенева, А. Вагнера, П.П. Гензеля, Ф. Кенэ, И.Х.Озерова, И.И. Янжула, К.У. Рау, А.А. Тривуса, А.А. Исаева, А. Соколова, Д.М. Кейнса, А. Пигу, М. Фридмена, А. Исаксена, К. Гамильтона, Т. Гульфасона, Р. Масгрейва, П. Самуэльсона, К. Валлиха, Х. Мюллера, Ф. Холцмана и ряда других ученых.

В целом значительный вклад в обосновании теоретических и методических основ организации финансового и налогового контроля, внесли и продолжают вносить такие ученые - экономисты и юристы как: С.В. Барулин, А.В. Брызгалин, И. И. Горский, Е. Ю. Грачева, В.В. Гусев, А.З. Дадашев, И.А. Кирова, А.Н. Козырин, Г.Я. Киперман, И.И. Кучеров, Мудрых В.В., А.С. Наринский, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, Е.А. Поролло, В.А. Пономарев, С. Г. Пепеляев, С.В. Разгулин, Б.А.Рагозин, Д. Г. Черник, О.Ф. Тимофеева, С.О. Шохин, С.А. Шаталов, А.Г.Щербинин и др.

Из отечественных ученых проблемами экспортными аграрного сектора занимались Мусакожоев Ш.М., Камчыбеков Т.К., Жапаров А.У., Сарыбаев А.С., Чолбаева С.Дж., Токсобаева Б.А., Джолдошева Т.Ю., Саякбаева А.А.,

Самигуллин Э.В., Бектенова Д.Ч., Бексултанов А.А., Атышов К. А., Алыбаев Д.Б., Аскарлова А.К., Тюлюндиева Н.М. и др.

Вместе с тем отсутствуют работы, в которых изучение проблем организации налогового администрирования носило бы комплексный характер, с точки зрения обоснования теоретических основ и методических аспектов повышения его эффективности в условиях принятия и введения в действие Налогового кодекса КР. Кроме того, недостаточно изученными остаются вопросы разработки критериев (показателей) оценки эффективности, прогнозных показателей и концептуальной деятельности государственных налоговых органов. В целях формирования качественного управленческого решения, а также для достижения и повышения работы государственного аппарата необходимо использовать экономические анализы. Одним из таких анализов, который способен помочь при выявлении дублирующих функций, выполняемых отдельными органами государственного управления, а также недостатков в системе подотчетности является функциональный анализ. Целью функционального анализа деятельности органов государственного управления является оказание помощи правительству в переходе к такому положению, когда органы государственного управления смогут наиболее эффективно, коллективно и индивидуально, выполнять все необходимые и только необходимые функции. Функциональный анализ направлен на решение системных и институциональных задач, на создание условий для модернизации административного управления. Это управление должно быть эффективным и долгосрочным – даже если на первоначальном этапе экономия финансовых средств окажется меньшей, чем она оказалась бы в результате прямых сокращений расходов²⁴ [147] <https://cyberleninka.ru/article/n/tipy-funktsionalnogo-analiza-deyatelnosti-gosudarstvennogo-organa/viewer>.

Между тем, отмечаем, что аналитическое исследование и реформирование отдельно взятого налогового органа не может быть произведено фрагментарно и в отрыве от территориальных структур, т.к. в противном случае не

²⁴ <https://cyberleninka.ru/article/n/tipy-funktsionalnogo-analiza-deyatelnosti-gosudarstvennogo-organa/viewer>

достигается соответствующий эффект и системность проводимой административной реформы. Основное внимание в процессе которого уделяется тому, в какой степени данный орган выполняет свои штатные функции, и в какой степени организационная структура данного ведомства соответствует - без дублирования и без пробелов - требованиям выполнения этих функций.

Следует отметить, что функциональный анализ является одним из инструментов регулярного анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов на постоянной основе (табл. 2.1).

Таблица 2.1. - Функциональный анализ оценки эффективности деятельности центрального аппарата Налоговой службы и его подразделений

| Тип анализа | Цель | Методы устранения |
|----------------|---|--|
| Горизонтальный | Выявление дублирования функций между подразделениями ЦА и его подведомственными подразделениями. | Слияние, упразднение, делегирование, преобразование. |
| Вертикальный | Анализ функций налоговой службы и его подразделений, направленных на решение основных задач, стоящих перед каждой структурой. | Слияние, упразднение, делегирование, преобразование. |
| Системный | Анализ функций налоговой службы и его подразделений, которые являются не основными, но в то же время без них не может существовать ни одно подразделение. | Укрупнение, централизация, совмещение. |

Итак, в ходе исследования было выявлено несколько типов функционального анализа:

- горизонтальный, при котором происходит выявление дублирования между различными горизонтальными структурами государственного управления;
- вертикальный, включающий в себя анализ отраслевых функций подразделений, министерств и подведомственных организаций, которые направлены на решение ключевых задач, стоящих перед структурой государственного управления;
- системный, заключающийся в анализе общих функций типовых подразделений, т.е. тех функций, которые не считаются основными, но в то же время без них не может существовать ни одна структура государственного управления.

При этом используемая методология вертикального функционального анализа применяется для организаций любого уровня управления: министерства или центрального ведомства, их подведомственных организаций и территориальных подразделений, деятельность которых имеет свою специфику. Данная методика также применима к любым подведомственным организациям, не обладающим исполнительно-распорядительными полномочиями. Если центральный уровень управления предполагает исполнение в своем подавляющем большинстве функций отраслевой политики, то территориальные налоговые органы и их подведомственные структуры должны заниматься реализацией государственной политики в соответствующей отрасли, хотя и здесь часто присутствуют функции политики в части планирования и организации работ в пределах административных территорий. Также здесь в части выполняемых функций происходит уклон в сторону исполнения функций координации, контроля, надзора и, конечно же, предоставления услуг.

Реформы же налоговых органов влекут за собой передачу ответственности от центрального аппарата к подведомственным организациям, территориальным органам. Это способствует модернизации государственного управления, повышению профессионализма налоговых служащих, внедрению

систем информационных технологий и обеспечению эффективного контроля. Таким образом, методология функционального анализа, примененная на территориальном уровне, практически не отличалась от той, которой руководствовались при проведении работ на центральном уровне, и была разработана с учетом опыта десятка стран центральной и восточной Европы.

Ниже представлены основные действия функционального анализа, разбитые по шагам:

- сбор предварительной информации, при котором были изучены законы, нормативные акты, положения Комитета по доходам и его территориальных подразделений, регулирующие их деятельность и в которых определены основные приоритеты развития исследуемых органов исполнительной власти;
- определение роли организации в системе государственного управления, ее задач и целей, при котором важно определить то, что должна делать, а не то, что фактически делает организация;
- сбор информации о фактически исполняемых функциях методом анкетирования и интервьюирования;
- типизация или распределение функций по пяти категориям (отраслевой политики; координации, контроля и надзора; регулирования; оказания услуг и поддержки);
- наиболее важный и ответственный этап - рационализация функций по определенным критериям, при котором производится определение «судьбы» функций исследуемой организации, которая имеет несколько вариантов исхода: сохранение; консолидация; деконцентрация; децентрализация; приватизация; делегирование; ликвидация.
- следующий этап - изменение положения об организации и реорганизация ее структуры, и завершающий - уточнение должностных обязанностей и расстановка кадров²⁵ [44 с.145-146] Джумабаева Г.Б. Роль функционального анализа в работе налоговых органов Вестник Кыргызского экономического университета. №4(27) Б.: 2013 С. 145-146

²⁵ Джумабаева Г.Б. Роль функционального анализа в работе налоговых органов Вестник Кыргызского экономического университета. №4(27) Б.: 2013 С. 145-146

Конечной целью проведения функционального анализа является содействие улучшению качества государственного администрирования, создание необходимых условий для повышения эффективности деятельности государственных органов управления в условиях сокращения бюджетных средств и дальнейшего проведения рыночных реформ.

Комитет по доходам при МФКР (далее по тексту - Комитет по доходам) являлся органом исполнительной власти, осуществляющим контрольные функции государственного управления за соблюдением налогового и таможенного законодательства, полнотой и своевременности уплаты в бюджет и внебюджетные фонды налогов, таможенных платежей и других обязательных платежей, правильностью исчисления и уплаты страховых взносов. И в своей деятельности руководствовался Конституцией Кыргызской Республики, Налоговым и Таможенным кодексами, законами Кыргызской Республики, решениями Президента Кыргызской Республики и Правительства Кыргызской Республики, Положением «О Комитете по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики» и другими нормативными правовыми актами. Напомним, что Комитет по доходам был образован 30 октября 2002 года на базе Государственной налоговой инспекции и Государственной таможенной инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики и был наделен следующими функциями:

- исполнение налогового и таможенного законодательства.
- обеспечение сбора в государственный бюджет налоговых, таможенных и других обязательных платежей.
- участие в определении стратегических целей и приоритетов развития Кыргызской Республики и в реализации стратегии развития Кыргызской Республики в фискальной сфере.
- обеспечение создания, функционирования и совершенствования единой автоматизированной информационной системы налоговых и таможенных органов Кыргызской Республики.
- обеспечение методическим руководством по применению фискального

законодательства.

- осуществление контроля и мер по защите государственных и административных таможенных процедур в торговле и других сферах экономики.
- проведение контроля над контрабандой и незаконной торговлей на таможенной границе.
- предотвращение и контроль за видами деятельности, нарушающими налоговое и таможенное законодательство.
- проведение анализа и разработка мер по повышению эффективности исполнения налогового и таможенного законодательства.
- участие в разработке индикативных планов и программ, направленных на реализацию фискальной политики.
- проведение тренингов по администрированию налогового и таможенного законодательств.
- создание базы данных о налогоплательщиках.

Следует отметить, что научные исследования в области реформирования органов налоговой службы и функционального анализа не имели достаточного отражения в аналитических и информационных материалах республики. Поэтому остались без внимания руководства страны, от решения которого зависела дальнейшая реорганизационная работа налоговой системы в целом.

В дальнейшем, выделение налоговой инспекции из состава Министерства финансов Кыргызской Республики показало эффективность такого решения. Это позволило в первую очередь существенно сократить дополнительные звенья управления (Департамент налоговой службы - Комитет по доходам - Министерство финансов) и повысить собираемость налогов. Так, сборы налоговых органов за 2005 год составили 8726,4 млн. сом или 101,9% от установленного прогноза в объеме 8566,7 млн. сом, в сравнении с аналогичным периодом 2004 года отмечено увеличение на 829,1 млн. сом или на 10,5%. Кроме этого, образование Государственной налоговой инспекции при

Правительстве КР, также, позволило проводить более эффективную антикоррупционную политику, ограничить вмешательство вышестоящих органов в проведении независимой кадровой политики, что способствовало в определенной степени очищению рядов налоговой инспекции. Впоследствии ГНИ при ПКР был преобразован в Государственный комитет по налогам и сборам, а последний в Государственную налоговую службу при Правительстве Кыргызской Республики (далее ГНС). С декабря 2009 года ГНС был государственным органом исполнительной власти, осуществляющим сбор налогов, страховых взносов и других обязательных платежей в бюджет и контроль за полнотой и своевременностью их уплаты. Впоследствии, в 2021г. ГНС был передан в ведение Министерства финансов КР.

Если проследим хронологию становления и развития Налоговой службы КР, то схема выглядит следующим образом (схема):

Схема 1

**Государственная налоговая служба
(в составе Государственная налоговой инспекции**

МФ КР)

1990г.



**Государственная налоговая инспекция
при Правительстве КР**

1992г.



**Государственная налоговая служба
при МФ КР**

1994г.



Комитет по доходам при МФ КР

2002г.



**Государственная налоговая инспекция
при Правительстве КР**

2005г.



Государственный комитет КР по налогам и сборам

2007г.



Государственная налоговая служба при Правительстве КР

2009г.



Государственная налоговая служба при Министерстве финансов КР

2021г.

Можно сказать, что со временем претерпела изменение не только организационная структура налоговой службы, но и статус налоговых органов. Изменение статуса налоговых органов (при МФКР, при Правительстве КР, снова при МФ КР), безусловно, влияет и на внутреннюю структуру подведомственных органов.

На сегодняшний день существует немалые возможности для сочетания трех типов функционального анализа – вертикального, горизонтального и системного. Очевидно, что конечным результатом проведения функционального анализа должен появиться отчет, описывающий подробности проделанной работы, методологию, источники информации, основные выводы и рекомендации. В этой связи при проведении функционального анализа

важной составной является четкое определение типа проведения функционального анализа в зависимости от размера страны, уровня развития²⁶[147] <https://cyberleninka.ru/article/n/typy-funktsionalnogo-analiza-deyatelnosti-gosudarstvennogo-organa/viewer>.

Все типы функционального анализа дают основу для построения оптимальной структуры государственного органа управления, перераспределения имеющихся человеческих и материальных ресурсов. Полагаем необходимым, что в рамках функционального анализа должны рассматриваться только организации входящие в состав правительства и финансируемые из республиканского бюджета.

2.3. Применение современных методов оценки результативности работы налоговых органов

Вопрос о том, как и с помощью каких критериев нужно оценивать работу налоговых органов, по-прежнему остается открытым, хотя разработано и предложено к использованию немало методик, различных по информационной базе и целям. В нашем научном исследовании они представлены в следующем виде.

Первую группу методик можно условно назвать авторскими. Они подготовлены различными исследователями и являются, по существу, теоретическими разработками, применение которых в практической деятельности налоговых органов затруднительно.

Так, А.Т. Щербинин предлагает для комплексной оценки эффективности работы налогового органа использовать коэффициент начисления налогов, который рассчитывается как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налогов в общей сумме начислений. По мнению автора методики, данный показатель позволяет учесть характер взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками и дать комплексную

²⁶ <https://cyberleninka.ru/article/n/typy-funktsionalnogo-analiza-deyatelnosti-gosudarstvennogo-organa/viewer>

характеристику их работы²⁷ [148] <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-otsenki-deyatelnosti-nalogovyh-organov/>

Метод А.Т. Шербинина содержит рациональное зерно, поскольку взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками способствуют полному, качественному и своевременному представлению отчетности по налогам и сборам и своевременной уплате платежей по ним в бюджетную систему государства. Здесь имеется в виду работа по разъяснению законодательства о налогах и сборах в ходе семинаров и индивидуальных консультаций или через СМИ, сверка взаиморасчетов по платежам с бюджетом и др.

Автор методики акцентировал внимание только на суммах начислений налогов и сборов, но не принял во внимание второй очень важный показатель, характеризующий конечный результат взаимоотношений с налогоплательщиками. Это фактическая уплата налогов, сборов и других платежей в бюджет самостоятельно налогоплательщиками, которая по г. Бишкек, например, составляет порядка 80 % от общего объема данных поступлений.

Несколько иной теоретический подход предложен в работе *Д.В. Крылова*²⁸[149]

https://vuzlit.com/1981388/metodiki_otsenki_effektivnosti_kontrolnoy_deyatelnosti_nalogovyh_organov

Критерий эффективности налогового администрирования данный автор определяет на основе коэффициента собираемости налогов:

$$K_c = \frac{\Pi}{\text{НП}}, \quad (1)$$

где K_c – коэффициент собираемости налогов;

Π – общий объем налоговых поступлений по региону;

НП – налоговый потенциал региона.

²⁷ <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-otsenki-deyatelnosti-nalogovyh-organov>

²⁸ https://vuzlit.com/1981388/metodiki_otsenki_effektivnosti_kontrolnoy_deyatelnosti_nalogovyh_organov

При этом под термином «налоговый потенциал региона» автор понимает сумму потенциалов налогооблагаемой базы, контрольной работы налоговых органов и задолженности по налоговым платежам, штрафным санкциям и пеням налогоплательщиков контролируемой территории.

В рамках предлагаемого метода под потенциалом налогооблагаемой базы понимается состояние базы налогообложения, выраженное через величину начисленных налоговых платежей. Потенциал контрольной работы характеризуется величиной возможных доначислений налоговых платежей, штрафных санкций и пеней по результатам действий налогового контроля. Под потенциалом задолженности предлагается рассматривать величину задолженности, реальную к взысканию в отчетном периоде. Определение величины реальной к взысканию задолженности является сложной процедурой и должно предусматривать как качественную оценку задолженности, так и разработку плановых и методических мероприятий по ее снижению.

На основе разработанных критериев коэффициент экономической эффективности налогового администрирования ($K_{\text{э}}$) выводит Д.В. Крылов следующим образом:

$$K_{\text{э}} = \frac{\Pi}{3} \times \frac{\text{НП}}{\text{НП}} = \frac{\Pi}{\text{НП}} \times \frac{\text{НП}}{3}. \quad (2)$$

В этой модели отношение объема налоговых поступлений к величине налогового потенциала региона определено как коэффициент собираемости налогов, а отношение налогового потенциала региона к фактическому объему затрат налоговой администрации – как коэффициент бюджетоотдачи.

На наш взгляд, в данной методике речь идет о прогнозировании коэффициента собираемости налоговых платежей в бюджетную систему. Однако в отношении показателя налогового потенциала региона сделаны некоторые некорректные допущения. Так, в формирование этого показателя включены суммы фактически начисленных к уплате сумм налоговых платежей, а не ожидаемых, то есть скорректированных на коэффициент инфляции. В то

же время потенциалы контрольной работы и задолженности предлагается определять в виде возможных (ожидаемых) значений.

Кроме того, в данном контексте некорректно говорить о потенциале контрольной работы по причине невозможности практически определить предполагаемый объем сумм доначислений за проверяемый период до проведения проверки. Для его вычисления необходимо знать структуру объемов производства, затраты основные и косвенные, достоверность отражения производственных и финансовых показателей в регистрах бухгалтерского и налогового учета и другие аспекты работы налогоплательщика.

В соответствии с законодательством о налогах налогоплательщик представляет в налоговые органы строго определенную документацию, свидетельствующую о его доходах, исчислении налогов и сборов, но этой документации недостаточно для определения возможного размера доначислений. В связи с этим в сумму налогового потенциала необходимо включать фактические величины доначислений, имевших место в ходе контрольной работы налоговых органов. К тому же в данной методике заложено двойное использование сумм доначислений в ходе контрольной работы – как в размере задолженности (при неуплате они войдут в состав недоимки), так и в общем размере доначисленных платежей.

Для расчета коэффициента собираемости нужно использовать из объема совокупной задолженности фактический размер недоимки по налоговым платежам и неурегулированной задолженности по пеням, поскольку из общего объема задолженности только эти суммы подлежат взысканию.

Что касается коэффициента бюджетоотдачи, то считаем, что для расчета необходимо использовать показатели, характеризующие объем поступлений налогов, сборов и иных доходов на одного работника и расходов на содержание одного работника налогового органа.

Г.Н. Карташова, разрабатывая концептуальные подходы к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения, приходит к выводу,

что в качестве объективного критерия, позволяющего оценить эффективность функционирования налоговой системы, можно использовать разность между ожидаемой и реально перечисленной в бюджет суммой налоговых платежей²⁹

[150] <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=41481>

Это так называемый резерв налогового потенциала для доначислений в бюджет при документальных проверках предприятий. Чем меньше величина такого «резерва», тем более успешной следует признать работу налоговой службы. Эффективность функционирования налоговой системы она считает целесообразным оценивать по тому, насколько полно налоговый потенциал превращается в реальные налоговые поступления.

Автор методики не раскрывает способ формирования ожидаемой величины поступлений. Кроме того, так называемый резерв налогового потенциала созвучен понятию возможных доначислений налоговых платежей, предлагаемому в методике Д.В. Крылова, рассчитать который, учитывая вышеизложенные обстоятельства, на практике невозможно.

Вторая группа методик объединяет те критерии оценки, которые внедряются или когда-либо использовались налоговыми органами.

Большинство мировых налоговых органов использовали методику оценки контрольной работы на базе сравнения следующих показателей:

– изменений налогооблагаемой базы против предыдущего отчетного периода или отчетного периода предшествующего года по основным видам налогов с соответствующей динамикой поступления налоговых платежей, а также удельного веса этих налогов по отношению к налогооблагаемой базе; оценки хода поступления налоговых платежей по сравнению с контрольными цифрами, предусмотренными в бюджетной системе. Производится сопоставление указанных показателей также с другими аналогичными территориями;

²⁹ <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=41481>

- сумм платежей, дополнительно начисленных в бюджет по результатам проверок за отчетный период по сравнению с предыдущим отчетным периодом либо с соответствующим периодом предшествующего года;
- удельного веса суммы платежей, дополнительно начисленных в бюджет по результатам проверок, в общей сумме поступивших платежей, с этим же показателем за предыдущий отчетный период либо за соответствующий отчетный период предшествующего года. Полученные относительные значения данных показателей сравниваются с аналогичными значениями показателей по стране или региону;
- суммы платежей, дополнительно начисленных в бюджет по результатам проверок, приходящейся на одного работника налогового органа, с соответствующим показателем за предыдущий период и со средним уровнем по стране или региону;
- суммы платежей, дополнительно начисленных в бюджет в ходе налоговых проверок, приходящейся на одну проведенную проверку, с аналогичными суммами за предшествующие периоды и со средним уровнем по стране или региону;
- удельного веса предприятий, учреждений и организаций (плательщиков), охваченных проверками по каждому виду налога, с соответствующими показателями за предыдущий отчетный период и со средним уровнем по стране или региону;
- удельного веса плательщиков, у которых выявлены нарушения при документальной проверке, с таким же показателем за предшествующие отчетные периоды и средним уровнем по стране или региону – в целом и по видам налогов;
- удельного веса финансовых санкций в сумме дополнительно начисленных платежей в бюджет с аналогичным показателем за предшествующие отчетные периоды, а также со средним уровнем по стране или региону;

- суммы недоимки с данными на предшествующие даты и динамики ее роста (снижения) со средним темпом по стране или региону;
- удовлетворенных обращений в налоговые органы юридических и физических лиц по поводу действий налоговых работников (количество обращений и сумма претензий) со значениями аналогичных показателей за предшествующие периоды, а также со средним уровнем по стране или региону; количества дел, рассмотренных по результатам проверок в арбитражных судах и решенных в пользу налогоплательщика, со значением соответствующего показателя за предшествующие отчетные периоды и со средним уровнем по стране или региону.³⁰ [47 с.56-60] Джумабаева Г. Вопросы оценки эффективной работы налоговой службы, Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана – Б.: №11 – 2018. С.56-60

В рамках этой методики рекомендовано использовать также данные проверок налоговых органов о состоянии налоговой работы и другие материалы, включая решения местных органов власти и управления, характеризующие работу налоговиков. В настоящее время, исследования выявили еще одну методику с помощью, которой исследуются и сравниваются уже не только количественные показатели, но и качественные. Предполагается, помимо вышеуказанных, сравнение еще и по следующим показателям:

Количественные показатели

- Удельный вес дополнительно начисленных проверками налогов и других платежей в общей сумме налоговых поступлений.
- Рост дополнительно начисленных проверками налогов и других платежей в общей сумме налоговых поступлений (как в абсолютных цифрах, так и по удельному весу в общей сумме налоговых поступлений).
- Удельный вес финансовых санкций в сумме дополнительно начисленных платежей.
- Удельный вес доначислений по камеральным и выездным проверкам (отдельно) в общей сумме дополнительно начисленных налогов и платежей

³⁰Джумабаева Г. Вопросы оценки эффективной работы налоговой службы, Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана – Б.: №11 – 2018. С.56-60

- Рост дополнительно начисленных сумм по налоговым проверкам (в абсолютных цифрах и по удельному весу в общей сумме доначислений).
- Процент взыскания (удельный вес взысканных в общей сумме доначислений).

Качественные показатели

- Сумма доначислений на одного работника налоговых органов
- Сумма доначислений на одного документально проверенного налогоплательщика.

В современных условиях рассчитываются следующие качественные и количественные показатели:

1) количество проверенных юридических лиц или проверенных на месте физических лиц, т.е. количество выездных и камеральных проверок;

2) количество проверенных юридических лиц на одного работника налоговых органов;

3) сумма доначисленных налогов и штрафных санкций (всего);

4) сумма доначисленных налогов и штрафных санкций (на одного работника налоговых органов);

5) доля взысканных платежей в общей сумме доначислений;

6) доля доначислений в сумме поступивших налогов и платежей и др.

Сопоставление количественных и качественных показателей позволяет вполне объективно оценить организацию контрольной работы, акцентировать внимание на «узких» местах и нацелить коллективы на решение выявленных проблем. Вместе с тем, сопоставление данных нижестоящей и вышестоящей службы позволяет определить эффективность работы нижестоящего налогового органа.

В данной методике используется немало как количественных, так и качественных показателей. В этом ее неоспоримое достоинство. Другим достоинством является возможность ее использования при анализе проблемных участков работы налоговых органов, сравнения результатов конкретных инспекторов. А недостаток ее состоит в применении большого количества

сравниваемых показателей для анализа эффективности работы налоговых органов. Причем, каждому налоговому инспектору присваивается место (балл) с учетом «весомости» конкретного показателя. Таким образом, сравнение осуществляется по всем рассчитываемым показателям на основе присвоенных баллов. Неизбежный субъективизм оценки «весомости» конкретных показателей контрольной работы налоговых органов – второй недостаток данной методики.

На наш взгляд, основополагающими показателями являются общие суммы доначислений, а на них в ходе контрольной работы влияют многие субъективные и объективные факторы (табл. 2.2):

Таблица 2.2. - Факторы, влияющие на эффективность контрольной работы налогового инспектора

| № п/п | Факторы, влияющие на эффективность контрольной работы налогового инспектора |
|-------|---|
| 1 | квалификация налоговых инспекторов и бухгалтеров проверяемых предприятий и организаций; |
| 2 | возможности недвусмысленного толкования налогового законодательства; |
| 3 | законопослушание налогоплательщиков; |
| 4 | общий размер налогооблагаемой базы по конкретной проверке (малое предприятие или крупное с дочерними или зависимыми организациями). |

В случае если взять за основу предложенную профессором Д.Г. Черником методику оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, необходимо ежегодно уточнять общие рекомендации, содержащие в основном количественные показатели. Многие налоговые органы рассчитывают такие показатели по предлагаемой методике и применяют их для рейтинговой оценки нижестоящих налоговых служб.

Итоговая оценка результатов контрольной работы каждого отдельного управления ГНС осуществляется при суммировании всех показателей, приведенных выше. Оценка результатов контрольной работы производится

ежеквартально по показателям форм статистической налоговой отчетности управлений ГНС.

Таковы известные нам на настоящий момент методики оценки эффективности работы налоговых органов, которые широко применяются в мировой практике. Однако, по нашему мнению всем перечисленным методам присущи некоторые *недостатки*:

1. Нечеткое определение терминов и понятий. При оценке работы налоговых структур, прежде всего, необходимо определить, что понимать под эффективностью контрольной работы. Очевидно, что для различных общественных институтов эффективность может выражаться в различных показателях. Для внутренней оценки деятельности налоговых органов возможно применение одного показателя, а для работы службы какой-либо территории – другого.

2. Сложность практической реализации предложенных теоретических разработок. Многие разработанные методики требуют значительного времени для проведения анализа, а иногда и специальных программных продуктов. Это снижает возможность внедрения системы оценок.

3. Недоступность полного объема информации для проведения расчетов. Сведения, на которых базируется расчет показателей в рамках существующих методик, доступны только самим налоговым органам. Таким образом, разработанные методы оценки пригодны лишь для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно.

Между тем, распространение практики «сторонней» оценки эффективности могло бы способствовать росту общественной значимости работы налоговых органов. Подобная «внешняя» оценка также может проводиться с разными целями, более того, у различных институтов в этой связи могут быть свои критерии и цели. Необходимо учитывать также, что часть информации не может быть распространена на внешний уровень в связи с

ограничениями, установленными законодательством о налогах и сборах в части, касающейся налоговой тайны.

Несоответствие доступной информации целям и задачам анализа эффективности – вот та проблема, с которой чаще всего сталкиваются сторонние пользователи. Применение только доступной информации, а не всей необходимой для расчетов, может привести к искажению результатов.

4. Несмотря на все положительные моменты рейтинговых методик, их существенным недостатком является способ установки баллов. «Вес» показателей, используемых при оценке эффективности работы, «спускается сверху»; таким образом, вопрос, как определить значимость того или иного показателя, остается открытым.

5. Для оценки работы налоговых органов используются данные форм статистической налоговой отчетности, в которых невозможно отразить региональные особенности.

6. Частое изменение налогового законодательства затрудняет анализ некоторых показателей эффективности работы налоговых органов, связанных с налоговыми поступлениями, налоговой базой и т.д., не позволяет выявить временную динамику. В связи с изменением объектов налогообложения, отменой или введением льгот, изменением порядка расчета сумм налогов база будет по качественному компоненту существенно отличаться от той, что была в предыдущем году или будет в очередном налоговом периоде. Данные, отражающий реальный прирост налоговой базы, налоговых поступлений, объектов налогообложения, можно получить лишь в условиях стабильного законодательства.

На наш взгляд, для реальной оценки эффективности работы налоговых органов необходимо использовать различные критерии для уровней управлений, отделов, секторов на центральном уровне, а также территориальных и подведомственных налоговых органов с учетом возложенных на них функций.

Для контроля за деятельностью органов местного уровня могут быть использованы мероприятия дистанционного контроля и непосредственного контроля на месте, в конкретном налоговом органе. Дистанционный контроль должен осуществляться путем анализа отчетности по направлениям деятельности и разработки показателей, характеризующих деятельность налогового органа, а также путем сбора необходимой дополнительной информации.

Результаты дистанционного контроля позволят сделать определенные выводы о качестве работы низовых служб. При низкой результативности работы для выяснения реальных обстоятельств необходим выход в данную службу. При этом опыт успешно работающих органов следует обобщать и распространять. А итоги проверок местного уровня в определенной степени могут свидетельствовать о качестве контроля Управления за их деятельностью.

Так, деятельность налоговых органов по снижению задолженности по налоговым платежам, пеням и штрафным санкциям пока не оцениваются, хотя в этом направлении налоговые органы проводят большую организационную работу, связанную со значительными трудозатратами. Не исследуется пока и влияние информационно-разъяснительной работы, проводимой налоговыми органами с налогоплательщиками по применению законодательства о налогах и сборах, на уровень собираемости налоговых и других платежей в бюджетную систему.

В связи с вышеизложенным следует вывод, что построение единой системы оценки деятельности налоговых органов с учетом всех вышеперечисленных обстоятельств проблематично. Очевидно, что типовая методика должна представлять собой модель, учитывающую вариабельность признаков, возможность исключения или добавления необходимых элементов в зависимости от уровня оценки работы конкретного налогового органа.

Налоговые органы, как фискальные, всегда относились к группе исполнительной ветви власти, которая механически занималась сбором налоговых поступлений и платежей. Однако впоследствии с развитием

рыночных взаимоотношений между хозяйствующими субъектами и государством возникает ряд проблем и трудностей, которые необходимо решать. Кроме того, возникает объективная потребность поиска путей целенаправленного улучшения работы налоговых органов, решении вопросов в части организационной структуры, модернизации и автоматизации работы налоговых органов и проведения широкомасштабной антикоррупционной политики, что способствует выработке оптимальных, апробированных вариантов исполнения доходной части госбюджета, повышению уровня теоретической и практической основы управления фискальными органами. Система налогообложения в Кыргызской Республике, ориентированная на рынок, была введена в действие в начале 1992 года. Так, в 1996 году был принят Налоговый кодекс Кыргызской Республики, которым были введены простые и прозрачные формы уплаты НДС, подоходного налога и налога на прибыль, акцизного налога и земельного налога, в результате чего изменились законодательная и экономическая основы налогообложения, а также организационная форма деятельности налоговой службы. Анализ действующего на тот момент Налогового кодекса показал, что отдельные его положения требуют совершенствования, в связи, с чем в соответствии с распоряжением Президента Кыргызской Республики от 13 января 2004 года N3 была начата работа над проектом новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики, который был одобрен и принят в 2008 году. Деятельность Налоговой службы в условиях рынка должна была быть направлена на определение основных направлений, способствующих созданию максимально благоприятных экономических условий для активизации деятельности хозяйствующих субъектов и притока прямых инвестиций в экономику страны, а также исполнение государственных программ развития. Для этого необходимо добиться стабильных налоговых поступлений за счет повышения собираемости налогов и сокращения случаев их неуплаты, улучшить обслуживание налогоплательщиков, создать им комфортные условия для исполнения ими налоговых обязательств, а также повысить

эффективность функционирования самой налоговой службы.

Государственная налоговая служба является единой системой контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей. При этом работа данного органа организована на следующих принципах:

1. Принцип единства.

Этот принцип построения системы проистекает из принципа единства налоговой политики: для обеспечения единообразного применения налогового законодательства в стране требуется наличие единого контрольного органа. Налоговая служба осуществляет свои полномочия в отношении как государственных, так и местных налогов.

2. Принцип независимости

Независимость понимается, прежде всего, как независимость от местных органов власти. Она является конкретным проявлением принципа разделения властей, системы «сдержек и противовесов»: праву местных органов власти вводить местные налоги, устанавливать ставки платежей, определять льготы, противостоит обязанность налоговых инспекций действовать в строгом соответствии с буквой и духом закона. Налоговые инспекции выполняют только те решения и постановления по налоговым вопросам местных органов власти, которые приняты в соответствии с законом и в пределах предоставленных им прав. Местные органы власти и администрация не имеют права изменять или отменять решения налоговых органов, а также давать им оперативные руководящие указания.

3. Принцип централизации

Государственная налоговая служба является централизованной системой налоговых органов. Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время Государственная налоговая служба при МФ Кыргызской Республики (далее ГНС) является государственным органом исполнительной власти, осуществляющим сбор налогов, страховых взносов и других обязательных

платежей в бюджет и контроль за полнотой и своевременностью их уплаты. К основным задачам ГНС можно отнести:

- обеспечение полноты и своевременности поступлений налоговых и страховых взносов и других платежей;
- предоставление качественных налоговых услуг налогоплательщикам;
- улучшение организации деятельности налоговых органов;
- совершенствование налогового законодательства и законодательства по социальному страхованию в установленном законодательством порядке [2].

В соответствии с возложенными на него задачами налоговые органы выполняют следующие задачи:

- организует сбор, контроль за поступлением налогов, страховых взносов и других платежей, контроль за соблюдением налогового законодательства и законодательства по государственному социальному страхованию в пределах полномочий, установленных законодательством Кыргызской Республики;
- организует, проводит и контролирует работу в подведомственных и территориальных органах;
- контролирует своевременность представления налогоплательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением платежей в бюджет, а также проверяют достоверность этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет и бюджет Социального фонда;
- проводит налоговые проверки юридических и физических лиц по вопросам соблюдения ими налогового законодательства Кыргызской Республики, законодательства Кыргызской Республики о государственном социальном страховании;
- осуществляет контроль за применением контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, проводит рейдовый

налоговый контроль, хронометражные обследования и установку налоговых постов в целях полноты учета оборота товаров и денежных средств хозяйствующих субъектов и соблюдения ими налогового законодательства, наличия регистрации в соответствии с законодательством Кыргызской Республики, ведения учета доходов, необходимых бухгалтерских и налоговых документов, наличия и правильности, применения акцизных марок на маркируемые подакцизные товары;

– проводит в министерствах, иных органах исполнительной власти, органах местного самоуправления, учреждениях, предприятиях и организациях, независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности, включая предприятия, учреждения и организации с особым режимом, совместные и иностранные предприятия, банки и другие финансово-кредитные учреждения, а также у граждан Кыргызской Республики, иностранных граждан и лиц без гражданства, проверки документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет, в бюджет Социального фонда или во внебюджетные фонды, а также получает необходимые объяснения;

– получает от юридических и физических лиц, финансовых органов, учреждений банков республики, а также граждан документы, на основании которых ведут оперативно-бухгалтерский учет (по каждому плательщику и виду платежей) сумм налогов, страховых взносов и других платежей, подлежащих уплате и фактически поступивших в государственный бюджет, в бюджет Социального фонда или во внебюджетные фонды, а также сумм финансовых санкций и административных штрафов;

– осуществляет контроль и проверки за правильностью взимания и обеспечения сохранности учреждениями и организациями денежных средств, полученных в уплату государственной пошлины и других неналоговых платежей, проверки местных органов власти (айыл окмоту, местных кенешей и др.) по вопросу соблюдения установленных требований при приеме от

населения денежных средств в счет уплаты налогов, страховых взносов и других платежей;

– проводит работу по осуществлению контроля за полнотой и правильностью предоставления хозяйствующими субъектами, а также банками, информации об открытых расчетных, валютных и иных счетах в банках и отражении операций по этим счетам;

– участвует в составлении прогноза доходной части государственного бюджета и бюджета социального фонда;

– вносит предложения по внесению изменений в доходную часть республиканского бюджета по налогам, страховым взносам в бюджет Социального фонда;

– осуществляет своевременную и в полном объеме передачу страховых взносов в Социальный фонд Кыргызской Республики;

– осуществляет передачу в Социальный фонд Кыргызской Республики сообщений о занятости и заработной плате на электронных носителях;

– вносит в Правительство Кыргызской Республики предложения по установлению форм налоговых расчетов, отчетов, деклараций и иных документов, связанных с начислением и уплатой налогов, страховых взносов и других обязательных платежей в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда;

– относит сумму превышения уплаченного налога на счет обязательства налогоплательщика по другим видам налогов, с согласия налогоплательщика включают любую оставшуюся сумму денежных средств в счет обязательств налогоплательщика по предстоящим текущим платежам;

– обеспечивает правильность применения и своевременность взыскания финансовых санкций, процентов и пени, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики, за нарушение обязательств перед государственным бюджетом и бюджетом Социального фонда, а также административных

штрафов за эти нарушения, допущенные должностными лицами предприятий, учреждений, организаций и гражданами;

– по письменному заявлению налогоплательщика принимает решение об изменении сроков уплаты налогов и страховых взносов в пределах своих полномочий, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики;

– направляет налогоплательщикам уведомления о суммах начисленных налогов и страховых взносов, об уплате задолженности по налогам и страховым взносам, а также уведомления о взыскании и изъятии сумм, причитающихся налогоплательщику с третьих лиц;

– осуществляет в установленном порядке взыскание и изъятие сумм, причитающихся налогоплательщику с третьих лиц, а также взыскание и изъятие иностранной валюты;

– предъявляет в суде иски к юридическим и физическим лицам, а также гражданам о взыскании в доход бюджета налогов, страховых взносов и других платежей, штрафов, процентов, пени и иных санкций, не уплаченных в установленный срок;

– применяет специальные налоговые режимы по обращениям хозяйствующих субъектов;

– отменяет (приостанавливает действие) решения своих подведомственных и территориальных органов и их должностных лиц;

– осуществляет свою контрольную работу в тесном взаимодействии с местными органами власти, правоохранительными, финансовыми и другими контролирующими органами;

– осуществляет сотрудничество и взаимодействие с налоговыми и иными компетентными органами иностранных государств в пределах, предусмотренных двусторонними и многосторонними соглашениями;

– участвует в проведении экспертной оценки проектов, вносимых поправок в налоговое законодательство и законодательство Кыргызской Республики о государственном социальном страховании;

- участвует в экспертной оценке проектов межправительственных экономических соглашений, подготовленных министерствами и иными органами исполнительной власти Кыргызской Республики в пределах своей компетенции;
- участвует в качестве налоговых экспертов в работе комиссий и рабочих групп, созданных по инициативе правоохранительных органов, а также вышестоящих органов законодательной и исполнительной власти;
- устанавливает формы отчетов о проведенной налоговыми органами работе, получает, обобщает и анализирует информацию подведомственных и территориальных органов о проделанной работе по сбору платежей в бюджет и вносит предложения по его совершенствованию;
- представляет в вышестоящие органы отчеты, справки и информацию о результатах работы налоговых органов по сбору налогов, страховых взносов и других платежей в государственный бюджет и в бюджет Социального фонда;
- организует разъяснительную работу среди налогоплательщиков и в подведомственных и территориальных органах по порядку применения нормативных правовых актов по налогам, страховым взносам и другим обязательным платежам в бюджет;
- организует и контролирует в установленном законодательством Кыргызской Республики порядке работу по осуществлению государственной регистрации, перерегистрации и регистрации прекращения деятельности юридических лиц, их филиалов и представительств и физических лиц - плательщиков налогов, страховых взносов и других платежей, в части присвоения им единого идентификационного налогового номера;
- проводит работу по регистрации и постановке на учет в соответствующий налоговый орган контрольно-кассовых машин, допускаемых к использованию на территории Кыргызской Республики;
- выписывает заключение налогоплательщику на сумму переплаты по налогам, подлежащую выплате, с начислением процентов по учетной ставке

Национального банка Кыргызской Республики в порядке, установленном Налоговым кодексом Кыргызской Республики;

– рассматривает в установленном порядке заявления, предложения и жалобы граждан, юридических и физических лиц по вопросам налогообложения, уплаты страховых взносов и на неправомерные действия должностных лиц налоговых органов;

– обеспечивает создание, функционирование и совершенствование единой автоматизированной информационной системы налоговых органов Кыргызской Республики;

– проводит аудит (в том числе комплексный) организации работы налоговых органов всех уровней в соответствии с нормативными правовыми актами Кыргызской Республики, по результатам которых принимает меры к устранению выявленных недостатков и нарушений, изучает положительный опыт в этой работе и распространяет его в системе налоговой службы;

– осуществляет подбор и расстановку кадров в системе ГНС, выявляет потребность в квалифицированных кадрах, организует подготовку специалистов, а также ведет работу по повышению квалификации работников;

– реализует государственную налоговую политику и политику Кыргызской Республики в государственном социальном страховании;

– участвует в установленном порядке в разработке нормативных правовых актов, направленных на совершенствование налогового законодательства и законодательства по социальному страхованию;

– осуществляет финансирование мероприятий по развитию налоговой службы в Кыргызской Республике и др [2].

Многолетняя практика функционирования сложившейся структуры налоговых органов показала, что основная нагрузка по обеспечению сбора налогов и платежей приходится на подведомственные территориальные налоговые органы - налогооблагаемые территории, которые имеют свои особенности в администрировании налогов, а именно:

– аграрный характер экономики регионов усложняет сбор налогов, в частности: отдаленность, неразвитость коммуникаций, низкий потенциал, необходимость подворного обхода для обеспечения сбора отдельных видов налогов;

– из-за имеющихся проблем в технической оснащенности, низкого уровня автоматизации большую потребность в численности, испытывают, районные налоговые органы, находящиеся в сельских и отдаленных регионах, где весь учет хозяйствующих субъектов, начисления и поступления налогов ведется «ручным» способом.

Поэтому, в целях приведения порядка занятия экономической деятельностью граждан, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов с нашей стороны поддерживается передача администрирование местных налогов, сборов и земельного налога, согласно перечня, утвержденного Правительством КР, местным органам власти, что позволит поднять их авторитет на более высокий уровень и принимать конкретные решения по пополнению местных бюджетов. Районные (городские) государственные налоговые органы выполняют основную нагрузку по непосредственному контролю за исполнением налогового законодательства всеми физическими и юридическими лицами на обслуживаемой территории, в частности:

– обеспечивают своевременный и полный учет плательщиков налогов и других обязательных платежей, правильность начисления платежей гражданам КР, иностранным гражданам и лицам без гражданства, а также поступление этих платежей в бюджет;

– контролируют своевременность представления плательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет, а также проверяют достоверность этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налогов и обязательных платежей; производят осмотр, фиксацию, содержание и изъятие у организаций документов,

свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или иных объектов от налогообложения;

- получают от предприятий, учреждений, организаций, финансовых органов и банков документы, на основании которых ведут оперативно-бухгалтерский учет по каждому плательщику и виду платежа сумм доходов и других платежей, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, а также сумм финансовых санкций и административных штрафов;

- приостанавливают операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления (или отказа представить) должностным лицам налоговых органов бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой в бюджет.

Кроме этого, к компетенции районных (городских) государственных налоговых служб относятся:

- применение финансовых санкций, предусмотренных законодательством КР и ее субъектов за нарушение обязательств перед бюджетом;

- административных штрафов за эти нарушения, допущенные должностными лицами организаций и гражданами;

- возврат излишне взысканных и уплаченных налогов, и других обязательных платежей в бюджет через банки и иные кредитно-финансовые учреждения;

- учет, оценка и реализация конфискованного, бесхозяйного имущества и имущества, принадлежащего по праву наследования государству, также кладов.

Необходимо подчеркнуть, что разработка структурных схем налоговых служб должна строиться с учетом региональных особенностей: размеров территории и его экономического потенциала, количества налогоплательщиков и их социально-демографических характеристик, других

обстоятельств. Все различия в организационном построении должны быть связаны на наш взгляд, в конечном счете, с созданием такой рабочей модели, которая в конкретных условиях будет наиболее эффективно решать стоящие перед налоговой службой задачи. Таким образом, на них возлагаются: организация работы, нижестоящих налоговых органов по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и других платежах в бюджет; обобщение и анализ отчетов о проделанной работе; комплексные и тематические проверки; обобщение и внедрение в налоговую практику передового опыта; проведение мероприятий по профессиональной подготовке и переподготовке кадров; осуществление мер по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работ. Следует отметить, что основным структурным элементом налоговых органов являются отделы, которые создаются в зависимости от направления деятельности и видов налогов, по которым они осуществляют контроль. Для сравнения ниже представлены структуры налоговых органов по Ленинскому району г. Бишкек и Нарынскому району.

Схема 2

Структура большого района

Структура Управления Государственной налоговой службы по Ленинскому району г. Бишкек

- Начальник
- Заместитель начальника
- Заместитель начальника
- Сектор по финансовым вопросам
- Отдел учета доходов и обработки деклараций
- Сектор приема налоговых отчетов и деклараций
- Отдел по взысканию налоговой задолженности
- Отдел по работе с не подающими и прекратившими подачу деклараций

- Сектор анализа и прогноза
- Отдел по работе с налогоплательщиками
- Сектор налоговой регистрации
- Отдел налоговых проверок
- Сектор анализа и планирования проверок
- Сектор выездных проверок
- Сектор камеральных проверок
- Отдел рейдового налогового контроля и хронометражного обследования
- Сектор разъяснения и обучения
- Сектор регистрации ККМ, выдачи патентов и регистрации бланков строгой отчетности
- Сектор учета доходов
- Сектор контроля за оборотом ГСМ и производителями подакцизной продукции
- Сектор по правовым вопросам
- Главный специалист по кадровым вопросам
- Сектор выдачи и учета счетов-фактур по НДС
- Сектор по работе с уведомлениями
- Сектор принудительного взыскания
- Сектор по работе над ошибками
- Сектор обработки деклараций

Как видно из названий отделов и секторов данный налоговый орган охватывает практически полный объем функциональных обязанностей налоговой службы. Представленная структура была разработана в соответствии с объемом налоговой базы района, численности сотрудников и налогоплательщиков, потребностями в работе каждого подразделения и объемом работы в целом по Ленинскому району. Теперь рассмотрим, организационную структуру одного из малых территориальных налоговых органов.

Структура малого района

Структура УГНС по Нарынскому району

- Начальник
- Заместитель начальника
- Главный специалист по финансовым вопросам
- Главный специалист по кадровым и правовым вопросам
- Отдел по работе с налогоплательщиками, учета доходов и обработки деклараций
- Отдел по взысканию налоговой задолженности и налоговых проверок

Так, в соответствие с территориальными особенностями и малой численностью сотрудников налоговой службы Нарынского района была разработана структура с возложением на сотрудников дополнительных обязанностей по работе. Например, отдел по взысканию налоговой задолженности параллельно проводит налоговые проверки по соблюдению налогового законодательства, что по нашему мнению допускается, так как при проведении налоговой проверки можно отследить и степень обоснованности образования налоговой задолженности у налогоплательщика.

Кроме этого, как и в любой другой управляющей структуре, в составе подведомственных и территориальных налоговых служб функционировали отделы кадров, финансового обеспечения, юридический, хозяйственный и другие. При этом общность задач, стоящих перед структурными подразделениями по контролю за уплатой конкретных видов налогов и сборов, находит свое отражение в положениях о соответствующих отделах утверждаемых руководителями налоговых органов. В этих нормативных документах содержатся общие требования, определяющие место отдела в структуре налогового органа, его полномочия, принципы организации работы, другие вопросы, входящие в компетенцию этого структурного подразделения. В положении, как правило,

закрепляются и пути решения поставленных задач, указывается, что сотрудники отдела проводят и организуют контроль государственных налоговых служб по районам и городам без районного деления за уплатой конкретного налога или группы налогов, готовят обзорные письма и указания по применению законов и подзаконных актов; проводят налоговые проверки бухгалтерских отчетов и балансов юридических и физических лиц по выплате того или иного налога; рассматривают письма, заявления и жалобы на действия сотрудников налоговых органов о нарушениях законодательства при изыскании конкретного налога. В отдельных случаях в положении указывается перечень видов налогов, которые контролируются тем или иным отделом. Высшую ступеньку в иерархии налоговых органов республики занимает центральный аппарат ГНС, который в настоящее время включает 16 управлений и 7 самостоятельных отделов.

Необходимо отметить, что в рамках решения поставленных задач управления и отделы изучают и анализируют практику применения действующего налогового законодательства на местах, с учетом отечественного и зарубежного опыта ведут разработку актуальных аспектов налоговой политики, участвуют в подготовке законодательных актов по конкретным видам налогообложения, разрабатывают инструкции, методические рекомендации, указания о порядке исчисления и взимания того или иного вида налога. Они вправе осуществлять либо принимать участие в комплексных и выездных проверках территориальных налоговых служб. Непосредственные задачи других подразделений центрального аппарата реализуются в основном в рамках обеспечительных и вспомогательных функций. К примеру, подразделение по правовым вопросам должен обеспечивать соответствие действующему законодательству всех нормативных актов, издаваемых ГНС, защищать права и законные интересы ГНС в судах, а также органах государственной власти и управления,

участвовать в разработке и совершенствовании законов о налогах и налоговых органах, осуществлять методическое руководство правовой работой и т. д.

Итак, если центральный уровень управления предполагает исполнение в своем подавляющем большинстве функций отраслевой политики, то территориальные налоговые органы и их подведомственные структуры должны заниматься реализацией государственной политики в соответствующей отрасли, хотя и здесь часто присутствуют функции политики в части планирования и организации работ в пределах административных территорий. Также здесь в части выполняемых функций происходит уклон в сторону исполнения функций координации, контроля, надзора и, конечно же, предоставления услуг. Таким образом, реформа налоговых органов в условиях развивающегося рынка влечет за собой передачу ответственности от центрального аппарата к подведомственным организациям, территориальным органам.

Выводы по второй главе

Налоговое администрирование – сложный процесс, осуществляемый на основе принципов и методов, присущих налоговому администрированию в целом, а также налоговому планированию и прогнозированию, налоговому регулированию, налоговому контролю, учету и анализу налоговых поступлений.

В связи с вышеизложенным, следует более детально проводить функциональный анализ работы налоговых органов, особенно в части контроля и мониторинга налоговых проверок и эффективности работы налоговой службы.

Индикаторы эффективной деятельности должны служить стимулом для сотрудников налоговых органов и дальнейшего улучшения системы налогового администрирования в стране.

Необходима модернизация государственного управления, что приведет к повышению профессионализма налоговых служащих, внедрению систем информационных технологий и обеспечению эффективного контроля.

ГЛАВА 3 СОСТОЯНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

3.1. Современная государственная политика в системе налогового администрирования

На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением, включая широкий арсенал различного рода надстроечных инструментов (налоговых ставок, налоговых льгот, способов обложения и др.). Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства.

Во-первых, налоговый механизм - это область налоговой теории, трактующей это понятие в качестве организационно-экономической категории, а, следовательно, как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, складывающимися при обобществлении части созданного в производстве национального дохода. Всю сферу отношений, складывающихся в этом процессе, можно разграничить на три подсистемы: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Теоретическое определение специфики этих подсистем подчиняется фундаментальным положениям экономической теории, ибо все они являются слагаемыми воспроизводственных отношений, развивающихся на фундаменте реального экономического базиса.

Однако, во-вторых, практика привносит свои коррективы в концептуально определяемые сферы налогового планирования, регулирования и контроля. Поэтому налоговый механизм должен рассматриваться и в качестве свода конкретных налоговых действий, т. е. в узком смысле этого слова. Это реальное налоговое производство. С таких позиций налоговый механизм выступает как экономический рычаг субъективного (императивного) регламентирования системы налоговых отношений. Подчиненность таких действий закону исключает субъективизм в регулировании налоговых отношений. Все названные подсистемы (элементы) налогового механизма разграничены

условно, поскольку на практике они нередко пересекаются, а налоговое регулирование и контроль выступают вовсе органичным целым, ибо они есть проявления регулирующей налоговой функции. В процессе текущего налогового регулирования применяются как поощрительные методы в виде системы налоговых льгот, так и санкционные методы в виде начисления штрафов, обращения сумм недоимки на имущество налогоплательщика или его дебиторов, процедур банкротства и т. д. Все эти действия раскрывают регулирующее назначение налогообложения в целом. Элементы налогового механизма являются в то же время относительно самостоятельными комплексами налоговых действий, и каждый из них подчиняется своим правилам организации, оценки и обобщения. В рамках каждого из элементов налогового механизма применяются только ему свойственные приемы или техника налоговых действий. Различия методов налогового планирования, регулирования и контроля позволяют исследовать эти области как относительно самостоятельные, установить, присущие им закономерности. На этой основе вырабатываются направления совершенствования налогового механизма как системы. Более того, все три элемента налогового механизма - области, суть которых предопределена не только налоговой наукой и практикой. Так, налоговое планирование осуществляется исходя из рекомендаций общей теории и практики планирования, маркетинга и других наук. Тем же правилам подчиняются налоговое регулирование и контроль. Большое значение для них имеют рекомендации, выработанные общей теорией управления и права.

Налоговый механизм, рассматриваемый через призму реальной практики, различен в конкретном пространстве и во времени. Так, неоднозначны налоговые действия на разных уровнях власти и управления, а также существенны различия и во временном отношении. Налоговый механизм как свод практических налоговых действий есть совокупность условий и правил

реализации на практике положений налоговых законов³¹ [70 с.37] Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с. 37 Поэтому так важно при каждом практическом действии придерживаться буквы закона с тем, чтобы не нарушать основного принципиального требования налоговой теории - субъективное и объективное начала процесса налогообложения представляют собой единое целое. Иными словами, любое налоговое действие, не базирующееся на объективной основе, выступает как субъективистское вмешательство в воспроизводственные процессы, что неминуемо ведет к их деформации. Налоговый механизм, так же как и хозяйственный, соединяет два противоположные начала.³²[71 с.40] Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с. 40.

– планирование, т.е. волевое регулирование экономики центральной властью с учетом объективно действующих экономических законов путем сбалансирования развития всех отраслей и регионов народного хозяйства, координации экономических процессов в соответствии с целевой направленностью развития общественного производства;

– стихийно-рыночная конкуренция, где свободно на основе прямых и обратных связей взаимодействуют производители и потребители. Вследствие обособленности производителей и противоречивости их интересов неизбежно возникают разрушительные явления.

Таким образом, рыночные отношения приводят, с одной стороны, к развитию производства отдельных субъектов в условиях жесткой конкуренции, а с другой, - к разрыву хозяйственных связей между обособившимися предприятиями в результате несовпадения производственной массы товара и его сбытом.

Отсюда вытекает необходимость государственного регулирования рыночных отношений для предотвращения сбоев в производстве и кризисных

³¹ Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с.37.

³² Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с. 40

тенденций рынка. Таким регулятором в настоящее время стал налоговый механизм, который признан во всех странах. Эффективность использования налогового механизма зависит от того, насколько государство учитывает внутреннюю сущность налогов и их противоречивость. В налоговой политике проявляется относительная самостоятельность государства. Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. В плане изучения взаимодействия государства и налоговой политики необходимо обозначить одну из характеристик государственной налоговой политики, которая была особенно сильна в советский период и в видоизмененном виде сохраняется и в настоящий момент - это этатизм. При этом, характерными признаками этатизма являются: во-первых, приоритет интересов государства; во-вторых, приоритет обязанностей субъектов перед их правами; в-третьих, налоговый произвол государства. Налоговый произвол государства с неизбежностью следует из монополии государства на правовое регулирование отношений в области финансов³³ [104 с.95-104] Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. С. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. - С.95-104.

В то же время, государство не может абсолютно произвольно и неограниченно вторгаться в налоговую сферу, поскольку налогообложение обусловлено объективно существующими экономическими возможностями, общественными взглядами, политической обстановкой и другими факторами. Именно поэтому налоги можно рассматривать не только как способ содержания государства, но и как способ его контроля, как неотъемлемый элемент демократии. В идеале налоги должны стать средством для ограничения произвола государства от неоправданного изъятия имущества собственников. Однако в ряде случаев государство допускает так называемый налоговый произвол, который означает нарушение государством им же установленных принципов и правил налогообложения. Нарушение государством «правил игры» оправдывается тем, что государство обладает фискальным

³³ Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. С. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. - С.95-104.

суверенитетом и может проявляться в осуществлении государством налоговой политики, прямо противоречащей соответствующим нормативным актам. Защитой прав налогоплательщиков в этой ситуации могут служить абсолютное соблюдение режима законности, основным содержанием которого является верховенство закона и полная независимость отправления правосудия. Другой гарантией против налогового произвола следует считать упрочение статуса налогоплательщика. Внутреннее содержание налогового механизма составляют организационно-экономические и правовые отношения, складывающиеся при формировании доходов бюджета, перераспределении налоговых сумм между территориями. Основу этих отношений формирует налоговое право наряду с другими отраслями права.

Определив цели и задачи налоговой политики, государство выбирает методы и инструменты ее осуществления. Использование того или иного метода зависит от конкретной обстановки, а также традиции. Как правило, государство применяет комплексный подход. Обычно цели и задачи налоговой политики определяются в зависимости от конкретной экономической конъюнктуры. «Основы налоговой политики закладываются на каждый финансовый год через принятие государственного бюджета. Проведение же самой налоговой политики оформляется путем принятия соответствующих нормативных актов: законов, Указов Президента, Постановлений Правительства и иных подзаконных актов»³⁴ [90 с.123] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.-1997.- С. 123. Базовые экономические функции любого правительства, используемые при обосновании выбора налоговой политики, являются трехступенчатыми:

первая - обеспечение макроэкономической стабилизации, прогресса экономики, низкого уровня безработицы и контроля роста инфляции;

вторая - перераспределение дохода или предотвращение обнищания населения;

³⁴ Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.-1997.- С. 123.

третья - обеспечение надзора за эффективным распределением ограниченных экономических ресурсов.

Налогообложение является составляющей этих трех функций. Налоговая политика влияет на макроэкономическую стабилизацию (так же, как и общая государственная налоговая политика), налоги влияют на процесс перераспределения дохода (пример влияния прогрессивного подоходного налога), а также на распределение ресурсов частного сектора через изменение рыночных показателей. В рамках широкого контекста базовых функций существует ряд принципов, посредством которых можно оценить налоговую систему:

- достаточность - обеспечивает ли налоговая система достаточное финансирование;
- стабильность - обеспечивает ли налоговая система устойчивость положений, определяющих экономический порядок, способный создать и поддерживать благоприятный инвестиционный и предпринимательский климат;
- предсказуемость - способность налогоплательщика планировать налоговые обязательства;
- равенство - воспринимается ли налоговая система как справедливая система;
- эффективность администрирования - каковы затраты налогоплательщика и правительства при исполнении налоговых обязательств;
- нейтральность - как влияет налог на принимаемые экономические решения;
- конкурентоспособность - каким образом данная налоговая структура в сравнении со структурами других регионов привлекает инвестиции и способствует развитию региона.

Разумеется, каждый из этих общих принципов связан с экономическим развитием. Первые два - достаточность и стабильность - влияют

непосредственно на доходы и расходы, финансируют баланс или дефицит и, как следствие, макроэкономическую стабильность. Остальные принципы воздействуют на процесс распределения доходов и ресурсов и, как следствие, инвестиции, потребление и экономический рост в целом. Принципы налогообложения должны рассматриваться в контексте основных экономических целей государства, таких, как макроэкономическая стабильность, низкий уровень безработицы, оптимальное перераспределение доходов. Часто налоговая политика рассматривается как способ экономического и социального регулирования через перераспределение ресурсов между экономическими агентами, что в условиях Кыргызстана приводит к неэффективным и нежелательным последствиям. Следовательно, обеспечение нейтральной налоговой политики является неотложной задачей.

Налоговая политика любой страны должна строиться на основных принципах, согласованных с известными принципами, обобщающими мировую налоговую практику. Это позволяет оценивать и анализировать современную налоговую политику Кыргызской Республики с позиций проявления этих принципов в экономической жизни страны. Если предположить, что роль налоговой системы заключается в обеспечении достаточного уровня дохода для финансирования расходов и наоборот, то текущая налоговая система Кыргызстана не показывает в этом смысле хороших результатов, поскольку она не обеспечивает достаточного уровня дохода для финансирования выполнения основных функций государства. Таким образом, меры налоговой политики направленные на реформирование налоговой системы Кыргызской Республики преследуют следующие основные задачи:

- снижение общей налоговой нагрузки;
- исключение неэффективного налогообложения;
- создание гарантий для обеспечения поступлений в бюджет в необходимых размерах».

Кроме того, с нашей точки зрения необходимо проработать вопросы по совершенствованию налогового и таможенного администрирования в

высокодоходных сферах предпринимательской деятельности; пересмотру ставок и механизма обложения акцизным налогом отдельных видов подакцизной группы товаров; пересмотру специальных режимов для малого и среднего бизнеса (возможно сокращения сфер действия патента, стимулирование перехода на упрощенный режим путем предоставления права уплаты единого налога для субъектов с оборотом, превышающим 8 млн. сом. и др); сокращению сферы действия и количества налоговых льгот, предоставляемых субъектам СЭЗ, а также внесению изменений и дополнений в НК КР в целях поддержки развития лизинга.

В процессе исследовательской деятельности мы изучили основные нормативно-законодательные акты, регламентирующие работу налоговых органов. В своей деятельности налоговые органы руководствуются, прежде всего, Конституцией Кыргызской Республики, Налоговым кодексом Кыргызской Республики, Законом Кыргызской Республики "О государственном социальном страховании", законами Кыргызской Республики, иными нормативными правовыми актами, указами и распоряжениями Президента Кыргызской Республики, постановлениями Жогорку Кенеша Кыргызской Республики и Правительства Кыргызской Республики, международными договорами Кыргызской Республики и своим Положением.

Пройдя сложный путь реформирования государственного управления, налоговые органы в настоящее время состоят из:

- 1) уполномоченного налогового органа;
- 2) налоговых органов (статья 55 НК КР).

Так, на органы налоговой службы возлагаются следующие задачи:

- 1) контроль соблюдения налогового законодательства Кыргызской Республики;
- 2) оказание содействия налогоплательщику или его налоговому представителю по исполнению налогового обязательства в соответствии с требованиями, установленными налоговым законодательством Кыргызской Республики.

Следует отметить, что как орган исполнительной власти налоговые органы также руководствуется Трудовым кодексом КР, утвержденным Регламентом работы, различными приказами и положениями. Подчеркнем, что нами в свое время был разработан и переработан Регламент работы ГНС, который определяет основные правила организации работы налоговой службы.

Кроме того, необходимо отметить, что налоговые органы относятся к государственной службе и порядок приема, увольнения и ротации на другую работу проводится в соответствии с Законом КР «О государственной гражданской и муниципальной службе». Однако следует отметить, что трудовые отношения в первую очередь регулируются Трудовым кодексом КР, который согласно Закона о нормативных и правовых актах КР имеет высшую юридическую силу. В последнее время наблюдается рост претензий и обжалований со стороны сотрудников на действия налоговых органов в части увольнения. За последние 5 лет восстановлено судебными органами на работу в связи с незаконным увольнением около 15 сотрудников. При этом потери бюджета в связи с выплатой заработной платы за вынужденные прогулы составили порядка 1 млн. сом. В связи с вышеизложенным, нами предлагается внести дополнительный пункт в Регламент работы налоговых органов в следующей редакции: *«Приказы об увольнении и переводе на другой участок работы сотрудников согласовывается с Профсоюзным комитетом налогового органа.»* Считаем, что предлагаемое дополнение защитит трудовые права сотрудников налоговой службы, тем самым оградит проведение непоследовательной и незаконной кадровой политики руководства налоговых органов. В условиях развития свободного демократического общества создаются отдельные условия для обращения в налоговые органы. Причем граждане могут обратиться как на неправомерные действия представителей налоговых органов, так и на обжалования решений по проведенным налоговым проверкам. В целях своевременного рассмотрения вопросов граждан по различным направлениям налоговые органы руководствуются Законом о порядке рассмотрения обращений граждан.

В настоящее время, в целях достижения поставленных целей, отраженных в Национальной Стратегии развития Кыргызской Республики на 2018-2040 годы и Национальной программе развития Кыргызской Республики до 2026 года проводится работа по разработке и проведению единой государственной налоговой политики, разъяснению положений налогового законодательства Кыргызской Республики, и проведению анализа и оценки влияния проектов нормативных правовых актов Кыргызской Республики, предусматривающих налоговые меры на предмет их влияния на экономическое развитие.

Так, в рамках проводимой налоговой политики за последние годы принято ряд мер (более 36 нормативных правовых акта), направленных на стимулирование роста экономики посредством улучшения бизнес-среды и инвестиционного климата. Только за 2023 год налоговые и таможенные доходы составили 294,4 млрд сомов, в том числе 182,9 млрд сомов обеспечены налоговой службой, а 111,5 млрд сомов таможенной службой. Также увеличилась база налогоплательщиков, например, налоговые и таможенные поступления по сравнению с аналогичным периодом прошлого года увеличились на 28,6 процента, или на 65,4 млрд сомов.

При этом структура поступления налогов и их доля по категориям налогоплательщиков показывает следующее:

Крупные плательщики, составляя 0,6% от всех субъектов, обеспечивают 81,4% налоговых поступлений,

Средние плательщики, составляя 0,6% от всех субъектов, обеспечивают 5,6% налоговых поступлений,

Малые плательщики, составляя 98,8% от всех субъектов, обеспечивают всего 13,0% налоговых поступлений.

Значительное количество плательщиков малого бизнеса осуществляли деятельность на основе патентов, по которым сложно отследить учет и прозрачность деятельности. Стоит отметить, что и по старому Налоговому кодексу, и по Новому кодексу по патенту могли работать, только если оборот не превышает 8,0 млн. сом в год. При этом на практике выявлялись случаи,

когда указанный оборот превышали во много раз, что доказывает теневую составляющую патентов.

В целях реализации Указов Президента Жапарова С.Н. от 2 декабря 2021 года «О поддержке субъектов малого предпринимательства, создании благоприятного налогового климата», от 26 июля 2022 года «О поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства», от 17 сентября 2022 года «О мерах по восстановлению и развитию Баткенской и Ошской областей», а также по обращениям бизнес-сообщества приняты:

- Закон Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения» от 3 апреля 2023 года №78;

- Закон Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения» от 28 декабря 2023 года.

В частности, в рамках принятых Законов КР внесены большие изменения в сфере торговли и основные из них следующие.

Субъектам по патенту в случае превышения порога свыше 8,0 млн. сом необходимо было переходить на общий режим или на Единый налог, но так получилось, что очень много субъектов, работая на патенте, превышали этот порог и работали. В ходе усиления рейдового контроля, например, в одном магазине был товар на 25,0 млн. сом, но документы были только на 1 млн. сом.

По поручению Председателя Кабинета Министров Жапарова А.У. была создана рабочая группа с участием 20 представителей малого бизнеса, которая проработала больше месяца и большинство из 20 представителей бизнеса сами признавались, что превышают порог 8,0 млн. сом в год.

Также есть сведения, что так называемые обезличенные субъекты, которые, не имея налоговой регистрации, покупали товары у крупных производителей и импортеров и далее продавали по регионам страны без уплаты налогов.

Отдельные крупные субъекты сами предложили, чтобы данную часть нагрузки возложить на них в виде повышенного налога с продаж, но далее чтобы были сниженные ставки по Единому налогу.

В этой связи были выработаны компромиссные решения по снижению ставки Единого налога, а также ряд больших изменений в сфере торговли.

1) Для ИП, осуществляющий реализацию товаров, услуг населению до 15,0 млн. сом(было до 8,0 млн.сом) установлена ставка 0% (при условии, что ИП не осуществляет экспортно-импортные операции, с обязательным применением ККМ, привлечением не более двух наемных работников).

Прошедший год показал, что принятое решение об освобождении субъектов малого предпринимательства от уплаты налогов, уплачиваемой от деятельности, в значительной мере достиг своей цели. Так как, до принятия данной нормы среднее количество налогоплательщиков якобы являющихся субъектами малого предпринимательства с годовым оборотом до 8,0 млн сомов и уплачивающих налог на основе патента составляла порядком 58 тысяч человек, однако, по данным налоговых органов по состоянию на 1 декабря 2023 года количество субъектов, зарегистрированных в качестве в данном налоговом режиме составило 10 819 субъектов, тем самым установлено, что более 47 тысяч предпринимателей имея фактический оборот более 8,0 млн сомов уплачивали налог в форме патента, тем самым скрывали реальные обороты и не уплачивали налоги в полном объеме.

2) Для субъектов, осуществляющих торговую деятельность с объемом выручки:

- до 30,0 млн.сом ставка 0,5%;
- от 30,0 до 50,0 млн.сом ставка 1,0%.

По данным налоговой службы на 1 декабря 2023 года количество индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных (перешедших) по единому налогу по ставкам 0,5-1 процентов составляет – 19 741 субъектов.

3) Для субъектов для торговой деятельности на рынках и мини рынках, определенных Кабинетом Министров Кыргызской Республикпо ставке 0,1%;

4) Также предусмотрен налог на деятельность в зоне торговли с особым режимом. Данный режим применяется только в отношении налогоплательщиков, работающих на территории торговых рынков, отнесенных к стратегическим объектам (к стратегическим объектам относятся только ТРК «Дордой» и «Тураталы эл базары – Кара-Суу»)

5) Кроме того, установлена повышенная ставка НсП в связи со снижением ставок единого налога.

Необходимо отметить, что по данным налоговых органов с момента запуска системы электронных счетов-фактур с 1 июля 2020 года по 31 октября 2022 года (28 месяцев) всего выписано со стороны 28 566 субъектов на почти 1,7 млн. счет-фактур на сумму около 2,9 трлн.сом, из них 48,5% выписано индивидуальным предпринимателям и физическим лицам на сумму 1,4 трлн.сом и 51,5% юридическим лицам на сумму 1,5 трлн. сом.

Из выписанных индивидуальным предпринимателям и физическим лицам счет-фактур на сумму 1,4 трлн.сом, 97,3% выписано только физическим лицам, где нет дальнейшего учета на сумму 1 трлн 356,0 млрд.сом.

В связи с чем, установлены следующие ставки налога с продаж:

- 3 % (при наличном расчете) и 2 % (при безналичном расчете) - в случае реализации товаров в адрес субъектов, осуществляющих деятельность:

- по патенту;
- по единому налогу с пониженной ставкой налога;
- в зонах торговли с особым режимом.
- 4 % - в случае реализации товаров в адрес обезличенных субъектов.

Кроме этого, с 1 января 2023 года отменена ставка 0% налога с продаж при оплате в безналичной форме. Дополнительное поступление по данным нормам налога с продаж за 2023 год составил 12,7 млрд.сом.

В результате данных изменений режим уплаты для субъектов торговой деятельности, выглядит следующим образом:

Первый сценарий реализации товаров — это когда производитель или импортер реализует товары субъекту общего налогового режима или Единого

налога с общими ставками 4% и 2% - в данном случае никаких изменений нет НДС 12%, НСП 1%. Далее субъекты общего налогового режима или Единого налога с общими ставками реализуют товары или сами напрямую населению или малому бизнесу в магазины и тогда ставки общего режима НДС 12%, НСП 1% или Единый налог 4% при наличном обороте и 2% при безналичном.

Второй сценарий реализации товаров - производитель или импортер реализует товары в адрес субъектов со сниженной ставкой единого налога, субъектов, работающих по патенту или в зоне торговли с особым режимом, то в данном случае получается НДС 12 %, НсП - 3% (наличный расчет) или 2 % (безналичный расчет), далее данные субъекты реализуют товары в адрес субъектов, освобожденных от налогов, или населению со ставкой Единого налога 0,5 % при обороте 30 млн. сом в год, 1 % при обороте от 30 до 50 млн. сом, 0,1% до 100,0 млн.сом в год работающих на рынках и мини-рынках.

Третий сценарий реализации товаров — это когда производитель или импортер реализует товары в адрес обезличенных субъектов, тогда ставки составляют НДС 12%, НСП 4%, т.е. субъектам без налоговой регистрации, возможно, через ККМ под видом реализации товаров населению, но по факту это субъекты предпринимательства, которые реализуют товары по цепочке дальше в регионы.

б) По обращениям бизнеса в Законе предусмотрен режим Единого налога без ограничения выручки, т.е. субъекты с обычными ставками 4% и 2 % могут работать без ограничения выручки (до принятия Закона был порог до 30 млн сомов). В результате чего количество субъектов, плательщиков единого налога по состоянию на 1 января 2024 года составило 139 664 субъекта или по сравнению с 2023 годом по состоянию на 1 апреля 2023 года увеличилось на 53 475 субъекта. Сумма уплаченного налога в 2023 году составила 7 094,9 млн сомов или больше в сравнении с 2022 годом на 4 651,5 млн сомов или 2,9 раз.

При этом, с учетом поступления единого налога от субъектов, ранее осуществлявших свою деятельность в других режимах дополнительное поступление налога за 2023 год составило 3 944,9 млн.сом.

Необходимо отметить, что анализ налоговой нагрузки по налогам, уплачиваемый от деятельности (налога на прибыль, налога с продаж и НДС) за 2021 год составил от 1 до 6 процентов или в среднем 3%, например, по торговле -1,1%, по производству пищевых продуктов-2,6%, гостиницы и рестораны-2,0%, транспорт – 2,4%, и т.д.

7) Для более мягкого перехода с патента, в целях оптимизации патентной системы и в связи с более широким распространением упрощенной системы налогообложения на основе единого налога был установлен срок действия патентов для торговой деятельности до 1 января 2024 года. Однако, Законом Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения» от 28 декабря 2023 года срок продлен до 1 июля 2024 года.

По данным налоговой службы на 1 апреля 2023 года количество налогоплательщиков, приобретающих патенты на торговую деятельность, составляло 81 198 субъектов, а по состоянию на 1 декабря 2023 года данное количество снизилось до 18 148 субъектов.

8) Внесена норма, где НДС за приобретенные материальные ресурсы не подлежит зачету, в случае если такой НДС, начисленный на стоимость, определяемую в соответствии с законодательством Кыргызской Республики превышает сумму НДС, начисляемую на фактурную стоимость импортируемых материальных ресурсов. Так, например: сумма НДС по фактурной стоимости составляет 100 000 сом, по таможенной стоимости 110 000 сом, сумма НДС, не подлежащая зачету, рассчитывается как разница между таможенной и фактурной стоимости товаров $110\ 000 - 100\ 000 = 10\ 000$ сом. Сумма НДС в размере 10 000 сом не принимается к зачету и подлежит вычету из совокупного годового дохода. В связи с чем, субъекты предпринимательства при импорте товаров начали указывают в договорах/инвойсах более реальную стоимость. Соответственно, такое изменение значительно повлияло на увеличение собираемости НДС на импорт.

9) Также, Законом предусмотрено, что стоимость материальных ресурсов, приобретенных без оформления счета-фактуры на территории Кыргызской Республики для создания поставок товаров и услуг, за исключением сельскохозяйственной продукции не подлежат вычету.

Данная норма является ключевым механизмом для прослеживаемости оборота товаров, таким образом, введение этих ограничений предусматривает предотвращение недобросовестных практик и минимизацию рисков уклонения уплаты налогов. Кроме того, они обеспечивают соблюдение норм налогового законодательства, способствуя честной конкуренции.

Вместе с тем, в Кодекс Кыргызской Республики о правонарушениях внесена норма, предусматривающая, что неприменение счета-фактуры, а равно приобретение товаров, работ и услуг без оформления и получения счета-фактуры в случаях, когда оформление или получение счета-фактуры установлено налоговым законодательством Кыргызской Республики в обязательном порядке влекут наложение штрафа. Следовательно, обе стороны несут административную ответственность в случае невыдачи или неоформления счет-фактуры. Данная норма была введена в целях стимулирования предпринимателей оформлять счет-фактуру в соответствии с налоговым законодательством.

10) В целях пресечения уклонения от уплаты налогов расширен механизм применения рыночной цены со снижением на 30 процентов от цены реализации в адрес субъектов, осуществляющих деятельность на общем налоговом режиме. На практике выявляются случаи, когда производители или импортеры товаров реализуют однородные товары разным покупателям – субъектам предпринимательства по сильно отличающимся ценам. Например, в адрес субъектов общего режима по высоким ценам, а в адрес субъектов специальных режимов (к примеру, кто на патенте) согласно документам по низким ценам, причем разница между ценами товаров может отличаться в несколько раз. В этой связи, в целях пресечения уклонения от уплаты налогов предлагается, что в случае, когда рыночная цена на товар определяется в отношении

налогоплательщика, у которого цены реализации в адрес субъектов, обладающими признаками бездействующего лица или применяющими специальный налоговый режим, отличаются более чем на 20 процентов от цены реализации в адрес субъектов, осуществляющих деятельность на общем налоговом режиме, в качестве рыночной цены применяется средневзвешенная цена однородных товаров, реализованных в адрес субъектов, осуществляющих деятельность на общем налоговом режиме.

11) Вводится понятие «с/х заготовитель» и предусматривается для них налоговая ставка в размере 0,5 % и отдельно для с/х заготовителя молока ставка в размере 0,25 %. Внедрение статуса сельскохозяйственного посредника позволит государству вывести большую часть посредников в правовое поле.

Учитывая отмену с 1 июля 2024 года патентной системы для торговли, посредники купли-продажи с/х сырья (например, молока и др) были вынуждены бы платить Единый налог по ставке 4% в наличном расчете и 2% в безналичном расчете, т.к. они имеют оборот свыше 50,0 млн. сом в год (в настоящее время они платят патент 2000 сом в месяц). В таком случае был большой риск повышения цен на с/х продукцию, что могло вызвать социально-экономическое недовольство. При этом, настоящая норма позволит обеспечить полноту учета выручки и выявить реальный оборот субъектов, создаст благоприятную конкурентную среду между субъектами предпринимательства и сократить сектор теневой экономики.

Отдельно стоит отметить, что в сфере торговли в целях создания благоприятных условий для развития малого и среднего предпринимательства, обеспечения плавного перехода с уплаты налога на основе патента на другой налоговый режим принято распоряжение Кабинета Министров КР от 6 декабря 2023 года 759-р по установлению временного запрета (моратория) на проверки субъектов предпринимательства, осуществляющих свою деятельность на рынках и мини-рынках органами налоговой службы.

Кроме этого, также необходимо отметить, что взамен налога на прибыль введен налог на доход при реализации руд и концентратов, содержащих

серебро, медь, сурьму, ртуть, олово и вольфрам по аналогии с действующим механизмом налогообложения золота. До принятия данной нормы законодательством было предусмотрено, что при реализации руд и концентратов, содержащих серебро, медь, сурьму, ртуть, олово и вольфрам, а также готовой продукции серебра, меди, сурьмы и ртути, олова и вольфрама уплачивается налог на прибыль. Необходимо отметить, что динамика мировых цен на серебро и медь неуклонно растет. По оценкам специалистов, производство серебра рентабельно только в том случае, если унция будет стоить 5,5 доллара США. В связи с чем, при рентабельности добычи серебра 5,5 доллара США мировая цена на серебро превышает 21 доллара США за унцию, а меди при себестоимости добычи 3 086,4 долларов США за тонну, мировая цена на рынке превышает 9100 доллара США, в связи с чем, компании получают сверх доходы, но при этом практически не уплачивают налог на прибыль. Таким образом, для прозрачности налогообложения введен налог на доход, зависящий от цены на металлы в замен налога на прибыль. До принятия данной нормы поступления налога на прибыль составлял всего 52,7 млн.сом за 2021 год. С момента введения данной нормы поступление налога на доход за 2023 год составило - 551,5 млн.сом, то есть дополнительное поступление налога на доход составило 500,0 млн.сом или увеличилось в 11 раз.

В целях улучшения налогового администрирования внесены изменения в части предоставления банками информации по операциям, отраженным на счетах налогоплательщика, а также информацию о текущем состоянии его счета на основании запроса органов налоговой службы или посредством системы межведомственного электронного взаимодействия. В целях эффективной автоматизации проектов налоговой службы, от учета товаров и услуг до реальной оплаты за них, необходимо получать фактические данные об оплате за товары и услуги с банковских переводов между участниками товарооборота и информацию с банковских счетов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. В случае успешной реализации проектов,

Налоговая служба значительно сократит выездные проверки. При выявлении несоответствий между сопроводительными документами на товар и перемещениями денежных средств, Налоговая служба путем оповещений начислит налоговые обязательства, без надобности проведения выездной проверки. По данным Всемирного Банка информационные системы налоговых органов большинства стран (из 58 государств) активно используют данные финансовых учреждений. Особо отметим, что в странах СНГ как Россия, Белоруссия, Узбекистан и Казахстан денежные расчеты контролируются налоговыми органами.

Кроме этого, также предусмотрена возможность осуществлять деятельность застройщикам по Единому налогу со ставкой 6%. Анализ налоговой нагрузки по налогам, уплачиваемый от деятельности застройщиков за 2021 год (налога на прибыль, налога с продаж и НДС) показал, что налоговая нагрузка составляет в среднем 4-6%.

В целях стимулирования субъектов предпринимательства в сфере креативной экономики и увеличения инвестиционной привлекательности для резидентов Парка креативных индустрий установлены ставки единого налога в размере:

- а) в 2023 и 2024 годах – 0,5 процента;
- б) в 2025 и 2026 годах – 1 процента;
- в) с 2027 года – 2 процента.

В настоящее время успешно развивается интернет индустрия и для субъектов IT-индустрии предусмотрена уплата налогов на основе единого налога в размере 4 % в наличной форме, 2 % в безналичной форме.

Для резидентов Парка высоких технологий предоставлено освобождение от обязанности налогового агента в отношении иностранной организации, оказывающей услуги, местом поставки которой является Кыргызской Республика («обратного НДС»).

По итогам обсуждения с представителями субъектов общественного питания снижены ставки по единому налогу с 8 процентов до:

- 1) в городах Бишкек и Ош:
 - а) 6 процентов – в наличной форме;
 - б) 4 процента – в безналичной форме.
- 2) на остальной территории:
 - а) 4 процентов – в наличной форме;
 - б) 2 процента – в безналичной форме.

В целях развития туристической отрасли турагентской деятельности установлены для туроператорской деятельности ставки единого налога:

- а) 4 процента – в наличной форме;
- б) 2 процента – в безналичной форме.

Внесена норма, где Кабинетом Министров определяется перечень организаций, имеющих национальное и/или государственное и/или инвестиционное значение, которым будут предоставлены льготы по налогу на прибыль, НДС и НсП. Данная норма позволит предоставить преференции для масштабных проектов и привлечь значительные инвестиции в экономику Кыргызской Республики.

Также, в целях развития нефтеперерабатывающего и нефтехимического производства и импорто замещения предоставлено освобождение в этой сфере субъектов от уплаты НДС на товары, ввозимые в качестве основного средства.

Отечественным организациям, включенным в перечень стратегических объектов, может быть предоставлена отсрочка или рассрочка без банковской гарантии со сроком не более 18 месяцев.

Предоставлено право Кабинету Министров изменять ставки налогов на социально значимые товары, в пределах ставок налогов, установленных Налоговым Кодексом. Эта норма позволит оперативно реагировать на изменения в регионе и повышение цен на социально значимые товары и стабилизировать ситуацию с продовольственной безопасностью.

Снижены коэффициенты функционального назначения при исчислении налога на имущество для гостиниц с 1,6 до 0,8. Данная норма была включена в Закон по обращениям гостиничного бизнеса и для развития туризма. Также для

игорных заведений коэффициент установлен в размере - 2,2 на здания и 10,0 на земли.

В настоящее время налоговое законодательство Кыргызской Республики имеет множество видов освобождений и льгот в различных отраслях экономики. При этом, не всегда налоговые льготы предоставлялись с учетом социальной, экономической и бюджетной эффективности. Последствиями наличия налоговых льгот являются не только прямые бюджетные потери, но и усложнение администрирования, а также создание дополнительных возможностей уклонения от налогообложения. По оценкам сумма налоговых льгот, предоставленных в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики для отдельных налогоплательщиков составляет порядка 6,6% от ВВП по итогам 2022 года или 60,3 млрд. сомов. Несмотря на значительную сумму и количество предоставленных налоговых льгот, освобождений и преференций, периодически выдвигаются инициативы по предоставлению дополнительных льгот для отдельных налогоплательщиков или секторов экономики, не имеющие под собой реального обоснования.

В связи с чем, в целях реализации норм Налогового кодекса Кыргызской Республики по оценке эффективности налоговых льгот, постановлением Кабинета Министров Кыргызской Республики «Об оценке эффективности налоговых льгот» от 4 августа 2023 год №388, утвержден Порядок оценки эффективности налоговых льгот. При этом, оценка эффективности действующих налоговых льгот проводится ежегодно по Перечню налоговых льгот, подлежащих оценке эффективности налоговых льгот. Оценка эффективности налоговых льгот предполагает реализацию оценки с 2023 по 2027 годы. Данный подход позволит провести качественный и объективный анализ.

В целях создания эффективного правового механизма легализации посредством добровольного декларирования физическими лицами принадлежащих им активов:

– принят Закон Кыргызской Республики «О добровольной легализации и амнистии активов физических лиц» от 6 июня 2023 года №117.

– принят Закон Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты КР в сфере добровольного декларирования и амнистии активов физических лиц» от 22 июня 2023 года №122.

Количество заверенных специальных деклараций по состоянию на январь 2024 года – 879. Количество субъектов, превышающих декларационный порог по состоянию на январь 2024 года – 29, при этом срок окончания легализационной компании - 9 июня 2024 года.

Также в целях упорядочения механизма реализации Закона КР «О добровольной легализации и амнистии активов физических лиц» принято распоряжение Кабинета Министров КР от 6 декабря 2023 года № 760-р по предоставлению государственных гарантий декларантам, а также номинальным владельцам активов в виде освобождения от уплаты, налоговых, таможенных и иных платежей, предусмотренных законодательством КР. В соответствии с данным распоряжением до окончания срока добровольного декларирования активов запрещается проведение камеральных проверок в отношении физических лиц по вопросу соблюдения требований налогового законодательства в части уплаты налогов, возникших вследствие приобретения, использования либо распоряжения активами, указанными в специальной декларации, в том числе реализации движимого и недвижимого имущества.

В Таблице 3.1. показаны предварительные результаты норм новой редакции Налогового Кодекса Кыргызской Республики, Закона Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения» от 3 апреля 2023 года №78 и Закона Кыргызской Республики «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения» от 28 декабря 2023 года.

Таблица 3.1. – Налоговые поступления в результате изменений в НПА

| Нормы | Сумма налогов (млн сомов) |
|--|---------------------------|
| Дополнительное поступление за 2023 год - ВСЕГО | 24 896,4 |
| Введение акцизного налога на сахаросодержащие напитки | 717,8 |
| Применение «обратного НДС» | 1 552,9 |
| Налог на Google | 438,1 |
| Применение льготного режима исполнения налогового обязательства | 2 477,3 |
| Специальный налоговый режим на деятельность в сфере электронной торговли | 13,5 |
| Расширение режима на основе единого налога без ограничения объема выручки | 3 944,9 |
| Применение режима условного начисления НДС на импорт | 236,1 |
| Ограничение выезда за пределы КР налогоплательщиков, имеющих налоговую задолженность | 2 169,4 |
| Налог на доход на серебро, медь, ртуть, сурьма | 500,0 |
| Повышающие коэффициенты для относительно нового автотранспорта | 5,9 |
| <p>По налогу с продаж:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Реализация товаров в адрес субъектов, осуществляющих деятельность по патенту, единому налогу, Дордой и обезличенных субъектов. 2. Отмена ставки 0% при оплаты в безналичной форме. 3. Реализация жилых и не жилых помещений. | 12 789,0 |

Исходя из вышеизложенного, необходимо подчеркнуть, что проведенные реформы способствуют увеличению доходной части бюджета.

Вместе с тем следует отметить, что современная экономика подвергается постоянным изменениям, и налоговые реформы не исключение. Таким образом, к основным задачам на 2024 год можно отнести:

- Переход субъектов, осуществляющих торговую деятельность на основе патента на упрощенную систему налогообложения на основе единого налога и другие режимы;
- Оценка эффективности действующих налоговых льгот;
- Анализ налогообложения швейного сектора и сектора строительства жилых и нежилых зданий;
- Продолжение работы по завершению легализационной компании;
- Разработка и продвижение проекта НПА по снижению ставок тарифов страховых взносов для субъектов предпринимательства;
- Продолжение работы по фискализации налоговых процедур и совершенствования налогового законодательства страны.

3.2. Налоговая проверка как технология контроля качества администрирования

Необходимым условием эффективного налогового администрирования является налоговый контроль. Основная цель налогового контроля – противодействие уходу от налогов и развитию теневого сектора экономики, а также обеспечение устойчивого поступления бюджетных доходов. Налоговый контроль определяется в литературе как контроль за правильностью уплаты налогов и сборов юридическими и физическими лицами, как проверка соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах; выявление налоговых нарушений; обеспечение поступлений налоговых платежей в бюджет всех уровней. Некоторые исследователи указывают, что

налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов налоговой администрации, реализуемая в различных формах с целью получения информации о соблюдении норм налогового законодательства и проверки полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и иными обязанными лицами. В ходе настоящего исследования определены следующие основные формы налогового контроля:

- а) контроль за своевременным поступлением платежей;
- б) камеральные налоговые проверки;
- в) выездные налоговые проверки;
- г) реализация материалов налоговых проверок;
- д) контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных пени, финансовых санкций и штрафов.

При этом эффективность налогового контроля характеризуется: уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей; полнотой учёта налогоплательщиков и объектов налогообложения и снижением числа судебных разбирательств, жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля³⁵ [91 с.544]. Налоги и налогообложение. 2-е издание./Под ред. М.В.Романовского, О.В. Врублевской - СПб : Питер, 2001. - 544 с.

Надо отметить, что целью налогового регулирования является достижение равновесия общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых отношений. Налоговое регулирование преследует интересы государства в бюджетно-налоговой сфере деятельности, т.е. направлено на максимальное финансовое обеспечение общественных интересов. В качестве форм налогового регулирования можно назвать: систему налогового стимулирования; оптимизацию налоговых ставок; систему налоговых льгот и меры санкционного действия. Так, система налогового стимулирования предполагает: во первых, изменение сроков уплаты налога и сбора, а также пени и во вторых, предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога. Налоговый контроль за деятельностью

³⁵ Налоги и налогообложение. 2-е издание./Под ред. М.В.Романовского, О.В. Врублевской - СПб : Питер, 2001. - 544 с.

налогоплательщиков усиливается в настоящее время за счет увеличения числа проводимых углубленных камеральных проверок и повышения их результативности. Особое внимание при проверках налоговые органы уделяют организациям, имеющим "нулевые" отчеты или не подающим отчетность в налоговые органы. Так, по состоянию на 01.01.2024г. зарегистрировано всего 618402 хозяйствующих субъектов, из них отчитываются 364320 налогоплательщиков, в том числе с нулевыми показателями – 116367 налогоплательщик. Как видно около 42% налогоплательщиков вовсе не представляют налоговую отчетность в налоговые органы. Таким образом, в системе налогообложения может увеличиться уровень развития теневого сектора экономики, что отрицательным образом отразится на исполнении доходной части госбюджета в целом. В отношении большинства юридических лиц, не представлявших отчетность в налоговые органы, материалы направляются в органы службы противодействия экономическим преступлениям для оказания содействия в розыске и установления местонахождения руководителей налогоплательщиков. Кроме того, налоговые органы вправе приостанавливать операции по счетам организаций, которые не представляли отчетность. Если организация длительное время не представляла отчетность в налоговый орган, то материалы о ее ликвидации направляются в судебные органы по соответствующей процедуре. Следует отметить, что в ходе проведения налоговых проверок, например, по налогу на прибыль организаций, нарушения налогового законодательства выявлены у каждой пятой из проверенных организаций, по НДС - у каждой третьей проверенной организации. Здесь налогоплательщики используя законодательство по приобретенным материальным ресурсам необоснованно ставят к зачету суммы по приобретенным ресурсам по НДС. Необходимо отметить, что мировая практика налоговых систем в большинстве стран отказалась от применения зачетных сумм по НДС и тем самым снизила уровень «лжепредпринимательства» в экономике. Таким образом, наше мнение сводится к использованию положительного опыта развитых стран в деле

снижения серых схем по взысканию НДС, и отказаться от использования зачетных сумм в налогообложении. Безусловно, необходимо внести изменения в Налоговый кодекс в части администрирования НДС.

В ходе научного исследования нами рассмотрены типичные нарушения налогового законодательства, которые выявляются в результате проведения налоговых проверок. Так, среди нарушений, касающихся всех видов налогов следует выделить следующее:

- уклонение от подачи налоговой декларации, несвоевременную подачу или подачу налоговой декларации с заведомо неверными данными;
- нарушение порядка хранения документов, связанных с налогообложением, неправильное оформление документов (в том числе договоров, счетов-фактур, платежных документов). Это относится, в первую очередь, к документам, подтверждающим право на налоговые вычеты, а также к документам, подтверждающим достоверность и целесообразность осуществления хозяйственных операций;

действия налогоплательщиков, направленные на неправомерное уменьшение налогов или уклонение от их уплаты, а именно представление налогоплательщиком документов или сведений, содержащих недостоверную информацию, на основании которых уменьшается сумма налогов, фактически причитающаяся к уплате. При этом налогоплательщики часто объясняют такие случаи необходимостью налоговой оптимизации в целях снижения налогового бремени, хотя разница между уклонением от уплаты (с использованием не вполне законных способов) и налоговой оптимизацией (которая предполагает четкое следование законодательным актам) вполне очевидна; несвоевременную уплату налогов³⁶ [44с.232] Джумабаева Г., Карагулова А. Налоговая проверка как технология контроля качества администрирования, Вестник Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына. Выпуск 1-Б.: 2012.-230.

Следует отметить, что оптимизация налоговых ставок занимает особое место в налоговом регулировании. Целью оптимизации налоговых ставок

³⁶ Джумабаева Г., Карагулова А. Налоговая проверка как технология контроля качества администрирования, Вестник Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына. Выпуск 1-Б.: 2012.-230.

является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями – фискальной и регулирующей. Оптимальное соотношение перечисленных методов и форм налогового стимулирования обеспечивает результативность налоговой политики государства. История свидетельствует, что налоговые стимулы всегда были неотступными спутниками налогов. Механическое сокращение льгот может отрицательно сказаться на финансовом состоянии хозяйствующего субъекта и даже на экономике страны в целом. Проблема всегда заключалась в повышении эффективности существующих в действующем законодательстве налоговых стимулов. Применение налоговых стимулов не должно наносить ущерба доходам бюджета, корпоративным и личным экономическим интересам. К налоговым стимулам примыкают налоговые льготы. Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налоговые стимулы являются более широким понятием, а налоговые льготы являются лишь их составляющей. Совокупность налоговых льгот следует рассматривать как часть системы налогового стимулирования. В частности к ним можно отнести: льготы, предоставляемые посредством сокращения налоговой базы и льготы, предоставляемые посредством уменьшения налоговой ставки.

Исследования в части системы налогового стимулирования привели к тому, что отсроченные налоговые обязательства это, прежде всего, налоговые стимулы в форме изменения сроков уплаты обязательств перед государством. Отсроченные налоговые обязательства могут возникать вследствие переноса срока уплаты налога или сбора по соглашению с органами государственной власти о предоставлении отсрочки или рассрочки, либо вследствие имеющих место в отчётном периоде налогооблагаемых временных разниц. Временные

разницы – это различия между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Их можно подразделить на две группы:

а) отсроченные налоговые обязательства, возникающие вследствие предоставляемых налоговых каникул органами государственной власти;

б) отсроченные налоговые обязательства, возникающие вследствие распределения налогов между отчётными периодами³⁷ [66 с.54] Налоги и налогообложение. 2-е издание./Под ред. М.В.Романовского, О.В. Врублевской - СПб : Питер, 2001. - 544 с.

Рассмотренные элементы налогового стимулирования непосредственно оказывают стимулирующее действие на деятельность хозяйственного субъекта, поэтому их можно рассматривать как элементы прямого налогового стимулирования. Однако перечень элементов, оказывающих стимулирующее действие на деятельность субъекта хозяйствования, этим не исчерпывается. Нами исследованы то, что с помощью государства происходит межотраслевой перелив капитала в размерах, немыслимых при свободных рыночных отношениях. Реалии современной экономики приводят к необходимости поддержки государством целого ряда отраслей и производства. Это осуществляется по экономическим и социальным причинам, а также в целях национальной безопасности. Отметим, что одним из наиболее действенных государственных стимулирующих инструментов является финансовая помощь, получаемая хозяйствующими предприятиями из средств государственного бюджета в денежной или материальной формах. Этот вид стимулирования может иметь форму: а) государственных субсидий; б) государственных субвенций; в) государственных дотаций. Получение субсидий, дотаций или субвенций должно стимулировать организацию к производству определённых видов продукции, выполнению определённых работ или оказанию определённых услуг, но при этом возникает необходимость уплачивать в бюджет все налоги и сборы, установленные законодательством. Эффект данного вида стимулирования, помимо заинтересованности организации в получении бюджетных средств, кроется в том, что в величину этих средств

³⁷ Налоги и налогообложение. 2-е издание./Под ред. М.В.Романовского, О.В. Врублевской - СПб : Питер, 2001. - 544 с.

заложены подлежащие к уплате налоги и сборы. Здесь можно говорить об элементах косвенного налогового стимулирования. Рассмотренные выше виды налогового стимулирования различны по своей экономической природе и могут быть представлены в форме:

а) уменьшения обязательств перед государством: здесь средства, освободившиеся благодаря налоговым льготам, при выполнении определённых законодательством условий являются собственными средствами хозяйствующего субъекта;

б) изменения сроков уплаты обязательств перед государством: здесь средства, появившиеся благодаря отсрочке налоговых платежей, являются заёмными средствами хозяйствующего субъекта. И те, и другие средства появляются у хозяйствующего субъекта в результате изменения обязательств, поэтому в момент их возникновения не проводятся операции по передаче товарно-материальных или денежных ценностей;

в) государственной помощи, которая предоставляется хозяйствующему субъекту на определённые цели и носит безвозвратный характер, т.е. полученные материальные или денежные средства становятся собственностью хозяйствующего субъекта.

Совершенствование системы налогового контроля может быть осуществлено посредством повышения эффективности камеральных и выездных проверок, что может быть достигнуто в результате проведения следующих мероприятий:

- создания единой информационной базы налоговых органов, включающей в себя данные о налогоплательщиках и социально-экономическом состоянии регионов, среднестатистические данные по отраслям и категориям налогоплательщиков, а также другие сведения, отражающие деятельность хозяйствующих субъектов;
- разработки методов проведения по отраслям анализа достоверности информации, приведенной в налоговой отчетности;

- разработки и внедрения автоматизированной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок;
- разработки эффективных методов определения налоговой базы в отношении различных видов деятельности и косвенных параметров, характеризующих деятельность организаций;
- совершенствования порядка определения очередности налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и выявления приоритетных отраслей экономики, в отношении которых необходимо разработать методики камеральных проверок;
- создания базы данных налоговых нарушений, выявленных в результате проведения камерального контроля, для использования в выездных налоговых проверках и т.д.

Необходимо отметить, что в настоящее время отдельные из перечисленных выше мер уже применяются налоговыми органами, а содержание и методика других находится только на стадии разработки. Реформирование современной налоговой системы подчинено главному направлению – приоритетом деятельности налоговых органов должна стать проверка исполнения налогового законодательства, а не выполнение плана-прогноза по сбору налогов и неналоговых платежей. Настоящим исследованием установлено, что основными методами налогового администрирования были и остаются налоговые проверки. Законодательно определены следующие виды налоговых проверок: выездная и камеральная проверка. Выездная проверка подразделяется на следующие виды³⁸: [2] Статья 117 Налогового кодекса КР

- 1) плановая проверка - проверка исполнения налогового обязательства по всем видам налогов;
- 2) внеплановая проверка - проверка, осуществляемая в следующих случаях:
 - а) при реорганизации организации, за исключением реорганизации путем преобразования;
 - б) при ликвидации организации;

³⁸ Статья 117 Налогового кодекса КР

- в) при прекращении деятельности индивидуального предпринимателя;
 - г) при получении заявления налогоплательщика;
 - д) при получении органами налоговой службы документально подтвержденных сведений, свидетельствующих о том, что у налогоплательщика имеются факты неправильного исчисления налога;
- 3) встречная проверка - проверка, проводимая органами налоговой службы в отношении третьих лиц в случае, если при проведении налоговой проверки у органа налоговой службы возникает необходимость в проверке, в том числе по запросам от налоговых органов других государств, отдельных документов, непосредственно связанных с операциями, осуществляемыми налогоплательщиком с указанными лицами;
- 4) перепроверка - проверка, осуществляемая органами налоговой службы при получении ими документально подтвержденных сведений, свидетельствующих о том, что у ранее проверенного налогоплательщика имеются факты неправильного исчисления налогов, не выявленные плановой проверкой, и мотивированного заявления должностного лица органа налоговой службы, с указанием причин, по которым документы не были проверены ранее. Перепроверка производится исключительно по этим документальным сведениям за указанный период. При этом перепроверка должна быть проведена должностным лицом органа налоговой службы, не участвовавшим в налоговой проверке, результаты которой перепроверяются. Перепроверка, назначенная по результатам произведенного запроса, экспертизы, встречной проверки, полученным после периода завершения выездной проверки, может осуществляться должностным лицом органа налоговой службы, проводившим данную выездную проверку.

Камеральная налоговая проверка – это одна из важнейших форм налогового контроля. Это проверка, проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также других документов о деятельности

налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, без специального решения руководителя или заместителя налогового органа о проведении налоговой проверки. Целями камеральной налоговой проверки являются:

- контроль за соблюдением налогоплательщиком соответствующего законодательства;
- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;
- подготовка информации для рационального отбора плательщиков для последующего включения их в план проведения выездной налоговой проверки.

При этом объектом камеральной проверки является налоговая декларация, представленная налогоплательщиком. Направления, по которым проводится камеральная проверка, позволяют выделить следующие ее виды: формальную проверку, арифметическую проверку, нормативную проверку, непосредственную камеральную проверку.

Так, формальная проверка включает в себя проверку наличия всех установленных законодательством форм отчетности и документов (например, документов, подтверждающих предоставление налоговых льгот или подтверждающих экспорт продукции и т.д.). Проверяется также наличие и четкое заполнение всех предусмотренных правовыми актами обязательных реквизитов. Заполнение отчетности должно осуществляться ручкой, фломастером или методами машинной обработки. Не допускаются неоговоренные исправления. В случае отсутствия каких-либо данных в соответствующей строке ставится прочерк или делается ссылка об отсутствии оснований по заполнению определенных строк (форм). В ходе формальной проверки проверяется также наличие подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера) и соответствии этих подписей имеющимся образцам. На представляемом втором экземпляре налоговой отчетности ставится отметка налогового органа о дате получения отчетности.

Арифметическая проверка дает возможность оценить правильность арифметического подсчета того или иного показателя, например,

налогооблагаемой прибыли. При арифметической проверке контролируется правильность подсчета итоговых сумм в документе, как по горизонтали, так и по вертикали.

Нормативная проверка - это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующему законодательству. Именно этот метод позволяет выявить незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции, неправильности применения ставок налогов и т.д. При нормативной проверке налоговый инспектор руководствуется нормативной базой о налогах и сборах.

Непосредственная камеральная проверка представляет собой логическую проверку корреспонденции цифровых данных, в соответствии с которыми налогоплательщик определяет сумму налога, подлежащую внесению в бюджет. Так, приемы и методы проведения камеральной налоговой проверки являются закрытой информацией, которая представляет собой основные способы определения занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы без проведения выездной налоговой проверки.

Таблица 3.2. - Количество налоговых проверок с 2012 по 2022гг.³⁹

| Годы | Количество проведенных налоговых проверок | Дополнительно начисленная сумма (млн сом) | Поступило в доход бюджета | |
|--------------|---|---|---------------------------|-----------|
| | | | млн сомов | % |
| 2012 | 9302 | 3105,1 | 2155,9 | 69 |
| 2013 | 9795 | 3211,3 | 2185,8 | 68 |
| 2014 | 10123 | 4648,8 | 2655,8 | 58 |
| 2015 | 10750 | 5962,8 | 2446,4 | 41 |
| 2016 | 10815 | 9327,8 | 4805,7 | 52 |
| 2017 | 11634 | 11964,2 | 7356,9 | 62 |
| 2018 | 11615 | 18873,5 | 8569,7 | 46 |
| 2019 | 11 712 | 17300,4 | 8342,8 | 49 |
| 2020 | 7121 | 10740 | 0 | 0 |
| 2021 | 10 797 | 54005,9 | 5792,3 | 11 |
| 2022 | 16621 | 19716,9 | 22850,1 | 116 |
| ИТОГО | 110983 | 155751,6 | 65005,5 | 42 |

³⁹ Составлено по данным ГНС

При этом сопоставляется информация, представленная налогоплательщиком (его отчетность), с данными проведенных проверок налогоплательщика и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Как видно из Таблицы 3.2. в 2020 году наблюдается наименьший уровень налоговых проверок порядка 7121. Это связано с пандемией (COVID). Из общей суммы доначисленных налоговых платежей в бюджет как видно, наибольший объем налоговых платежей поступил в 2022г. в сумме 22850,1 млн сомов, тогда как в 2012г. поступило в доход бюджета 2155,9 млн сомов, т.е. можно сказать, что за 10 лет сумма налоговых поступлений дополнительно начисленных в результате проверок выросла на 20694,2 млн сомов. Таким образом, сумма поступивших доначисленных налогов, по результатам налоговых проверок за период с 2012г. по 2022г. составила 65005,5 млн сомов.

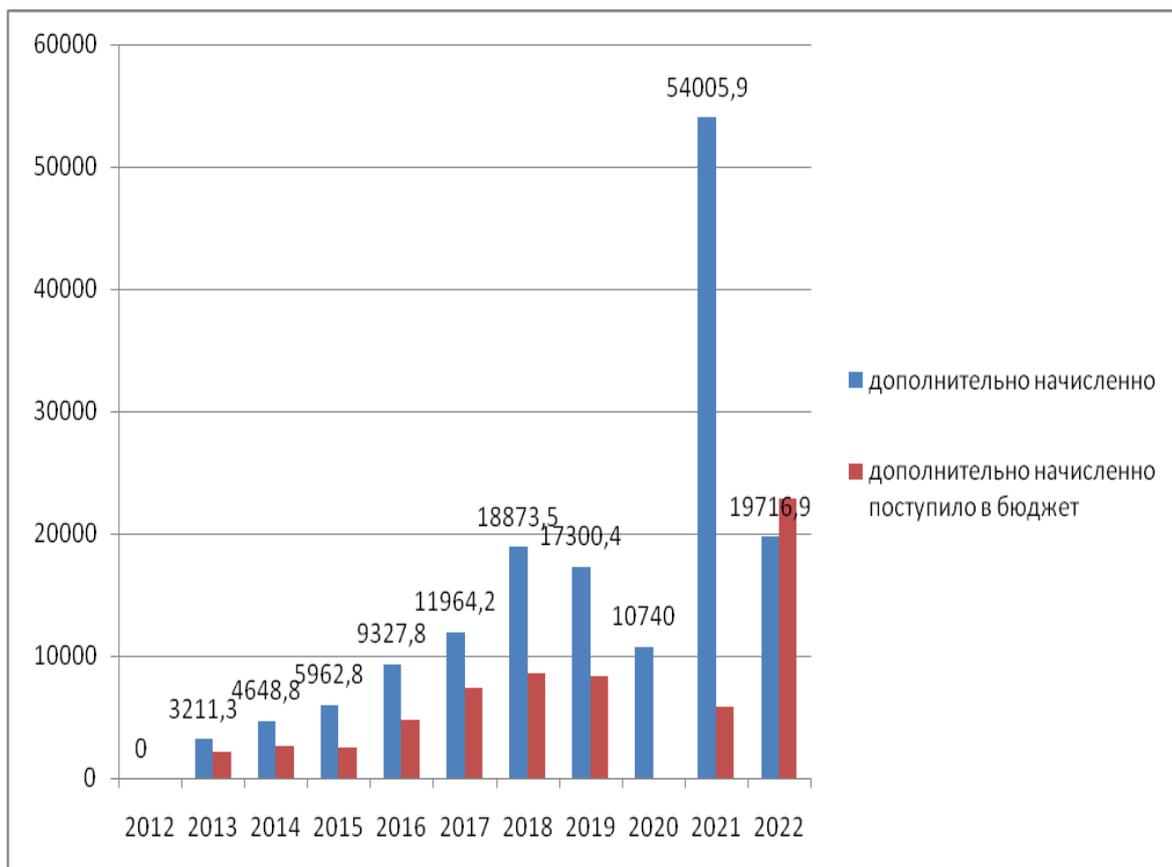


Диаграмма 3.1. Суммы дополнительно начисленных налогов за период с 2012 по 2022 гг. (млн сомов)

Как видно из Диаграммы 3.1. наибольшие начисления составили суммы налогов за 2021г. на сумму 54005,9 млн сомов. В результате нашего исследования выявлен ряд проблемных вопросов по проведению налоговых проверок, в частности:

- создание лжефирм и использование их счет фактур для зачета НДС по мнимым поставкам;
- применение ККМ по оптовым поставкам со складов, железнодорожных тупиков, и в других местах не относящиеся к торговой розничной сети;
- при осуществлении экономических сделок по ценам, отличающимся от рыночных, то есть отсутствуют достаточные основания для применения косвенных методов оценки и применения рыночных цен (например, при реализации товаров через ККМ по ценам ниже рыночной и/или учетной стоимости;
- отсутствие достаточной информации из внешних источников, ввиду наличия соответствующих ограничений, в частности тайна сведения, предусмотренная нормативными актами о банковской деятельности (необходимая информация – о наличии и движении денежных средств на расчетных счетах в банках при осуществлении соответствующих запросов, о выдаче и размерах кредитов и т.д);
- не применение ИНН налогоплательщиков при формировании базы данных в министерствах и ведомствах, что затрудняет идентифицировать налогоплательщика и использовать информацию для осуществления соответствующего автоматизированного анализа в целях выявления риска неуплаты налогов.

В настоящее время в доходах бюджетов Кыргызской Республики первостепенную роль играют налоги, а неналоговые доходы отступили на второй план. Отметим, что появление налоговых платежей уходит корнями к появлению государства и поэтому система налогообложения имеет древнюю историю становления и взимания налогов. Сегодня налоговое законодательство Кыргызской Республики это система нормативных

правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения. Следует отметить, что Налоговый кодекс в КР был принят самым первым в 1996 году среди стран Средней Азии. Безусловно, с тех пор налоговая система правоотношений претерпела различные изменения не только в администрировании процедур налогообложения, но и в самом подходе современного видения системы налоговых правоотношений, процедур взимания налогов, предоставления современных технологий электронных услуг и т.д. В отличие от налоговых платежей, неналоговые доходы чрезвычайно разнообразны и по своей природе имеют между собой мало общего, за исключением того отрицающего признака, что они не могут быть отнесены к налогам. При этом процедуры извлечения неналоговых доходов различны и по своему техническому совершенству уступают налоговым процедурам системы администрирования налогов.

В настоящее время налоговые органы проводят контрольные мероприятия не только своевременности и правильности уплаты налогов, но и неналоговых платежей в доход бюджета. Так, в соответствии со статьей 16 Кодекса о неналоговых доходах налоговые органы имеют соответствующие полномочия по контролю по вопросам своевременности и правильности оплаты неналоговых доходов в государственный бюджет. Хотелось бы отметить, что в настоящее время налоговые органы администрируют учет поступлений и отчетность по двум видам неналоговых доходов:

- сбор за вывоз мусора населенных пунктов;
- отчисление на содержание и развитие инфраструктуры местного значения.

Отметим, что по другим неналоговым сборам, платежам, платам и отчислениям имеются администраторы или главные администраторы, которые ведут учет и отчетность по закрепленным платежам. При этом с каждым годом вопросы своевременности и полноты внесения в доход бюджета неналоговых доходов проявляют все больше актуальный характер, при этом поступления неналоговых доходов в бюджет ежегодно растут.

Сегодня, можно сказать, что и неналоговые платежи играют ключевую роль в финансовой стратегии страны как для бизнеса, так и для частных лиц. Прежде всего, в соответствие со ст.18 Бюджетного кодекса КР «**Неналоговые доходы** - это доходы государственного бюджета, предусмотренные законодательством о неналоговых доходах и не являющиеся налогами, таможенными платежами, взносами по государственному социальному страхованию и официальными трансфертами»⁴⁰[3]. Другими словами это различные сборы, отчисления, платежи, уплачиваемые в доход государственного бюджета, включая стоимость государственных и муниципальных услуг, при этом они не являются налогами, таможенными платежами, взносами по государственному социальному страхованию и официальными трансфертами. В группу неналоговых доходов включаются довольно разнородные платежи, получение которых бюджетом имеет самые различные основания. Всех их объединяет тот факт, что все они не являются налогами и не регламентируются налоговым законодательством КР. Важную роль в функционировании бюджетной системы играет принцип единства, призванный сохранить целостность бюджетной системы при наличии относительно самостоятельных бюджетов. Одним из инструментов, обеспечивающих этот принцип, является бюджетная классификация⁴¹ [129 с.99]. При этом каждый вид неналогового платежа имеет свой код по элементу бюджетной классификации.

Постановлением Жогорку Кенеша Кыргызской Республики от 14 апреля 1994 года № 1481-ХП введен Закон КР «О неналоговых платежах» (далее по тексту Закон), который состоял из 34 статей и определил понятие и перечень неналоговых платежей, создал законодательную основу для добровольного взноса и принудительного взыскания. Кроме того, были установлены неналоговые платежи, поступающие в бюджет в виде сборов, платежей, отчислений, доходов и санкций, кроме платных государственных услуг.

⁴⁰ Бюджетный кодекс КР

⁴¹ Под ред. к.э.н.Н.Ю.Исаковой, учебник «Финансы», Екатеринбург, 2019. Стр.99.

Впоследствии с развитием рыночных отношений возникали все больше новых сборов и платежей, которые нуждались в контроле и четком администрировании со стороны государственных органов. В связи с чем, с 2004г. по 2016г. было принято 23 закона о внесении изменений и дополнений в Закон КР «О неналоговых платежах». Однако необходимо отметить, что в Законе отсутствовали нормы по вопросам взыскания задолженности, ответственности плательщиков и полноты внесения каждого неналогового платежа в доход бюджета. Законом было предусмотрено возложение функций по контролю за правильностью и своевременностью уплаты неналоговых платежей в бюджет на налоговые органы. Однако были утрачены процедурные вопросы по проведению проверок, обжалованию решений, и в целом контролю и администрированию неналоговых платежей, сборов и отчислений со стороны государственных органов.

В настоящее время мы имеем Кодекс КР о неналоговых доходах, который вступил в силу с 1 января 2019г. , в котором имеется четкое разграничение между каждым видом неналогового дохода. Настоящий Кодекс имеет 155 статей, а на сегодняшний день принято 17 законов о внесении изменений и дополнений. Однако в данном Кодексе отсутствует порядок и процедура проведения проверок неналоговых доходов со стороны администраторов и главных администраторов. Кроме этого, мы считаем, что сами администраторы и главные администраторы по неналоговым доходам не должны себя контролировать, так как это противоречит самой системе проведения аудита и может привести к конфликту интересов. На наш взгляд, в Кодекс КР о неналоговых доходах требуется статья по возложению нормы толкований и разъяснений о стороны уполномоченного государственного органа по проведению политики в области неналоговых доходов. Данная потребность возникает по причине возникновения вопросов по применению норм настоящего Кодекса у плательщиков и особенно необходима при исполнении обязательства по оплате неналоговых платежей в бюджет.

Следует отметить, что в отличие от Закона КР «О неналоговых платежах», действующий Кодекс устанавливает:

- систему неналоговых доходов,
- виды неналоговых доходов,
- порядок установления, изменения и отмены неналоговых доходов,
- основания возникновения, изменения, исполнения и прекращения обязательства по уплате неналоговых доходов,
- права и обязанности плательщиков и других участников правоотношений, возникающих при уплате неналоговых доходов,
- формы контроля за начислением и уплатой неналоговых доходов,
- порядок обжалования решений органов, осуществляющих сбор неналоговых доходов, контроль за их уплатой, а также законности и обоснованности действий и/или бездействия их сотрудников[4].

Необходимо отметить, что в Кодексе указаны конкретные участники правоотношений при оплате неналоговых доходов, в частности субъект, признаваемый плательщиком неналоговых доходов, главные администраторы неналоговых доходов, администраторы неналоговых доходов и органы налоговой службы. С 2017г. с вступлением в силу Бюджетного кодекса КР в бюджетной сфере возникло разграничение, которое необходимо для правильного учета доходов в рамках бюджетной классификации. В настоящее время около 50 видов неналоговых доходов и платежей как элемент имеет свой код платежа по бюджетной классификации и бюджет, в который зачисляется тот или иной платеж. Итак, если доля налоговых доходов в разные года за период с 2012 по 2022гг. составила 66 - 76%, то неналоговые доходы составили от 17 до 27% доходов государственного бюджета. При этом особо отметим, что налоговые органы в результате проверок по неналоговым доходам выявляет дополнительные

Таблица 3.3. - Сравнительный анализ налоговых и неналоговых доходов в государственный бюджет за 2012-2022гг. (млн сомов)⁴²[153]

| Наименование показателей | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Доходы, в том числе: | 87 008,1 | 101 940,9 | 119 428,1 | 128 422,9 | 130 669,9 | 149 547,5 | 151 607,0 | 167 412,2 | 152 139,8 | 209 937,1 | 300 741,6 |
| Налоговые доходы | 63 911,4 | 72 842,4 | 82 639,1 | 84 655,2 | 93 809,0 | 103 367,9 | 116 613,7 | 121 525,5 | 106 929,2 | 151 185,3 | 228 961,5 |
| Доля в общих доходах,% | 73,0 | 71,0 | 69,0 | 66,0 | 72,0 | 69,0 | 77,0 | 73,0 | 68,0 | 72,0 | 76,0 |
| Неналоговые доходы | 17 252,4 | 19 770,5 | 26 780,5 | 34 328,0 | 26 816,2 | 30 255,0 | 25 710,6 | 32 314,3 | 33 303,8 | 44 903,2 | 52 168,6 |
| Доля в общих доходах,% | 20,0 | 19,0 | 22,0 | 27,0 | 20,0 | 20,0 | 17,0 | 19,0 | 22,0 | 21,0 | 17,0 |

⁴² Составлено по данным НСК КР, <http://www.stat.kg>

резервы в доход бюджета. Только за последние 3 года налоговой службой обеспечено в доход бюджета неналоговых платежей порядка 40,0 млн сомов.

По итогам 2023 года основные показатели роста по неналоговым доходам: план по дивидендам составил 16 770,97 млн. сомов, выполнение к годовому плану составило 196,6 %, а по сравнению с предыдущим годом поступило на 12 498,18 млн. сомов больше. Поступления от оказания платных услуг составили 21 928,30 млн сомов, по сборам за государственную регистрацию и перерегистрацию поступило 2 728,68 млн сомов, а также от предприятий работающих в горнодобывающей отрасли на территории республики от отчислений на содержание и развитие инфраструктуры местного значения поступило 1 827,31 млн сомов, а перевыполнение по сравнению с прошлым годом 430,81 млн сомов, при этом темп роста составил 130,8% .

Согласно Закону Кыргызской Республики от 17 января 2023 года № 3 «О плановом периоде республиканского бюджета Кыргызской Республики на 2023 год» неналоговые доходы согласно утвержденному плану составляют 43,5 млрд сомов. В том числе:

- проценты по предоставленным бюджетным займам и кредитам - 1 493,1 млн сомов;
- начислены дивиденды на государственный пакет акций - 3 200,0 млн сомов;
- Прибыль Национального банка КР - 5 000,0 млн сомов;
- прибыль государственных и муниципальных предприятий - 100,0 млн сомов;
- плата за пользование недрами и ископаемым топливом - 351,4 млн сомов;
- сборы и платежи за пользование природными ресурсами - 1 679,8 млн сомов;

- плата за загрязнение окружающей среды - 257,0 млн сомов;
- плата за аренду имущества - 1 187,6 млн сомов;
- платежи-1 152,6 млн сомов;
- госпошлины - 841,6 млн сомов;
- сборы - 756,6 млн сомов;
- поступления от платных услуг - 21 432,4 млн сомов;
- штрафов, штрафов, санкций и конфискации - 1 900,0 млн сомов.

В настоящее время каждый неналоговый платеж, сбор, отчисление, плата, штраф и т.д. имеет своего администратора, на которого возложены обязательства по контролю начисления, поступления, учета и методов взыскания задолженности по неналоговым платежам. Однако администрирование по закрепленным неналоговым доходам осуществляется слабо, а в отдельных случаях отсутствует контроль и автоматизация неналоговых платежей со стороны администраторов. В некоторых ведомствах отсутствует автоматизированная система контроля и администрирования неналогового дохода. Считаем, что эффективное администрирование неналоговых доходов может привести к выявлению дополнительных резервов в бюджет страны. Значительную долю поступлений неналоговых доходов занимают Доходы от собственности и проценты, которые составили в 2023г. – 32 447,4 млн.сом или 44% от всех поступлений неналоговых доходов за 2023г. и Доходы от продажи товаров и оказания услуг – 29322,3 млн.сом или 40%.

Итак, исследования структуры и особенности неналоговых доходов позволили сделать следующие выводы:

- Политика регулярного улучшения качества обслуживания плательщиков приведет к построению совершенного исполнения доходной части бюджета республики по неналоговым платежам.

– Модернизация на основе современных технологий автоматизации, позволит осуществить эффективное управление бюджетом республики:

- а) контролировать исполнение бюджета не только на республиканском уровне, но и на местном;
- б) обеспечить полный учет поступлений неналоговых платежей;
- в) установить целевой характер совершаемых операций.

– Внедрение автоматизированных программ в систему учета и отчетности позволит усовершенствовать методику проведения текущего и последующего контроля и ускорит оборот бюджетных средств в системе администрирования неналоговых доходов.

– Использование автоматизированной системы документооборота позволит преобразовать документооборот в компьютеризованную систему, функционирующую в режиме реального времени.

В связи с этим, считаем необходимым провести следующие мероприятия:

- провести аналитическую работу по риск-ориентированным отраслям (энергетика, строительство, в т.ч строительство дорог и т.д.);
- разработать автоматизированную систему выявления риска неуплаты налогов на основе сопоставления реестров облагаемых поставок и приобретенных материальных ресурсов по налоговым отчетам НДС;
- внедрение автоматизированной системы оценки разработанных критериев риска неуплаты налогов на основе результатов выездных налоговых проверок;
- доработка действующих и разработка новых критериев риска неуплаты налогов и неналоговых платежей;
- разработать и внедрить модуль «НЕНАЛОГ», необходимы для определения рисков неоплаты неналоговых платежей в доход государственного бюджета;
- разработать риск-ориентированную программу для плановых проверок по неналоговым доходам;

- распространение действующей автоматизированной риск-ориентированной системы проведения выездных проверок в остальных территориальных и подведомственных налоговых органах;
- уменьшение количества выездных проверок, в том числе плановых за счет внедрения автоматизированной системы проведения проверок по всей республике и более детальной аналитической работы.

3.3. Обеспечение простоты и прозрачности собираемости налогов в государственный бюджет республики

Организация налогового администрирования представляет собой комплексную деятельность по созданию специфического продукта (услуги), способного удовлетворять потребности общества в сборе налогов, что указывает на двухуровневый характер функций администрирования. С одной стороны, функции администрирования направлены на постановку целей, выбор средств, мотивирование, координацию и контроль персонала непосредственно налоговых органов, а с другой стороны, они направлены на активизацию и побуждение налогоплательщиков к эффективному взаимодействию с государством. Таким образом, миссия налоговых органов формулируется как максимизация собираемости налогов при минимизации ее издержек, обеспечивающих приоритетное обслуживание налогоплательщиков. Прежде всего, отметим, что собираемость налогов это соотношение между величиной реально собранных налогов и величиной налогов, которые должны быть собраны в соответствии с величиной налогооблагаемой базы и налоговыми ставками, предусмотренными налоговым законодательством страны. На собираемость налогов в большей степени влияет проводимая в стране налоговая политика, от которой зависит и налоговое бремя налогоплательщика. Можно сказать, что в этих условиях возникает ряд отдельных требований к проведению налоговой политики:

- создание налоговой системы, справедливо распределяющей налоговое бремя среди налогооблагаемых субъектов, и сбор требуемого уровня дохода от налоговых поступлений.
- создание стимулов для развития эффективного производства.
- создание стимулов для труда, когда эффективно использовались бы трудовые ресурсы.
- создание стимулов для рекапитализации старых эффективных предприятий.
- создание стимулов для эффективных иностранных инвестиций.
- создание стимулов для развития производства и дальнейшей переработки сырья внутри страны, а не экспорта основных его видов.
- государственные методы контроля за коррупцией и сбором налогов, подлежащих уплате.
- решение проблем теневой экономики. Соединение вместе основных требований с приоритетом в сторону косвенных налогов, в частности НДС, является стимулом для развития экономики.

Нами установлено, что в целом налоговая политика на сегодняшний день остается неизменной и вопрос о повышении налогового бремени не должен даже рассматриваться. Тем не менее, продолжается совершенствование системы налогового администрирования для достижения разумного баланса прав предпринимателя и контролирующих органов. В условиях неизменности налогового бремени, величина поступлений, которые собирают фискальные органы, зависят только от темпов роста ВВП и улучшения собираемости, а также от принятых мер в рамках модернизации и автоматизации налогового администрирования.

Следует отметить, что налоговая политика формируется на политической арене, и это во многом затрудняет ее применение для стабилизации экономики. При этом для ее проведения должны учитываться три важнейшие функции государственного управления налогообложением:

- обеспечение полноты финансирования государственных расходов;
- поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных групп с целью сглаживания неравенства между ними и выравнивания бремени налогообложения между разными видами предпринимательской деятельности;
- государственное противoinфляционное, отраслевое и региональное регулирование экономики (применение регулирующей функции налогов).

Прежде всего, необходимо отметить, что источником налоговых платежей (взносов) независимо от объекта налогообложения является валовой национальный доход (ВНД), который количественно не совпадает с ВВП. ВНД образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как организатора хозяйственной жизни в национальном масштабе⁴³ [135]. Экономическая реформа в Кыргызстане: позитивы и негативы. /ИЭИ, -Б. 2007.

С развитием рыночных отношений в республике, претерпела изменение структура и динамика собираемости налоговых платежей. Рассмотрим, какова была доля собираемости налоговых платежей с 2001 по 2007 годы до введения Налогового кодекса в 2008 году. Так, основными видами доходобразующих налогов были подоходный налог, налог на прибыль и таможенные платежи. Для этого построим таблицу следующего вида.

Таблица 3.4. - Виды налоговых поступлений в доход государственного бюджета за период с 2001 по 2007гг. (млн сомов)

| Наименование налогов | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Налоги всего | 2432,2 | 2947,0 | 3839,2 | 4865,0 | 5972,5 | 7675,8 | 9187,9 |
| Подоходный налог | 287,0 | 288,2 | 331,8 | 405,4 | 546,2 | 753,8 | 960,9 |
| Налог на прибыль | 433,2 | 372,1 | 336,1 | 452,4 | 567,6 | 572,8 | 993,7 |

⁴³ Экономическая реформа в Кыргызстане: позитивы и негативы. /ИЭИ, -Б., 2007

| | | | | | | | |
|-----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Таможенные пошлины | 134,3 | 196,6 | 244,9 | 380,5 | 306,6 | 275,0 | 301,4 |
| Другие | 1577,7 | 2090,1 | 2926,4 | 3626,7 | 4552,1 | 6074,2 | 6931,9 |

Как видно из Таблицы 3.4. налоговые поступления за анализируемый период возросли на 6755,7 млн сомов с 2001 по 2007гг. В разрезе налогов наибольший рост наблюдается по подоходному налогу и таможенным пошлинам. Рост подоходного налога составил 10,2 раза, что связано с некоторым ростом заработной платы (пусть даже и инфляционным). Рост налога на прибыль небольшой - 2,5 раза, это объясняется большими размерами теневого бизнеса и неучтенных доходов. Однако с развитием рыночных отношений, налоговая система не могла отвечать по развивающимся потребностям субъектов предпринимательства – развивался рынок предоставляемых услуг, отсутствовали отдельные методы налогового контроля, отсутствовали законодательные нормы по начислениям штрафов, пени и санкций по субъектам предпринимательства. В связи с чем, назрела необходимость в принятии нового Налогового кодекса КР в 2008году.

Из Таблицы 3.5. видно, что налоговые поступления в 2012г. составили 23 788,20 млн сомов, и в течение последующих 10 лет возросли до 154 650,7 млн сомов в 2022г. В ходе настоящего исследования установлено, что самыми доходообразующими налогами являются подоходный налог, налог на прибыль и налог на добавленную стоимость (НДС). Необходимо отметить, что доля налоговых поступлений к государственному бюджету выросла с 27% в 2012г. до 51% в 2022г., так как поступления выросли с 2012г. по 2022г. в 6,5 раза.

Таблица 3.5.- Сравнительный анализ фактических поступлений за период с 2012 по 2022гг⁴⁴ (млн сомов)

| Наименование дохода | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|--------------------------------------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|
| Государственный бюджет | 87 008,10 | 101 940,80 | 119 428,10 | 128 422,90 | 130 669,90 | 149 547,40 | 151 607,10 | 167 412,20 | 152 139,90 | 209 937,20 | 300622,3 |
| ВВП | 310 471,3 | 355 294,8 | 400 694,0 | 430 489,4 | 476 331,2 | 530 475,7 | 569 385,6 | 654 015,2 | 639 688,6 | 782 854,3 | 1 020 744,6 |
| Налоговые доходы ГНС, в том числе: | 23 788,20 | 35 201,50 | 40 040,30 | 52623,9 | 64 472,90 | 69 191,90 | 79 585,90 | 78 229,3 | 78 026,4 | 104 296,9 | 154 650,7 |
| Под.налог, уплач. нал. агентом | 4006,2 | 6259,2 | 7108,5 | 7634,9 | 8495,2 | 9132,8 | 9937,7 | 10 623,9 | 10 515,9 | 12 717,9 | 17 161,5 |
| Налог на прибыль | 23416,1 | 4233,6 | 4300,5 | 4111,1 | 3659 | 4301,4 | 5504,1 | 5 770,7 | 4 926,3 | 7 759 435,3 | 18 002,5 |
| Налог на имущество | 628,9 | 1168,8 | 1287,1 | 1332,2 | 1504,6 | 1572,9 | 1681,8 | 2958,9 | 2803,8 | 3080,6 | 3188,2 |
| Налог на добавленную стоимость (НДС) | 5442,5 | 7978,9 | 8783,3 | 13908,5 | 24004,1 | 27705,4 | 29820,6 | 30049,1 | 28065,8 | 40073,8 | 51749,5 |
| % к госбюджету | 27% | 35% | 34% | 41% | 49% | 46% | 52% | 47% | 51% | 50% | 51% |
| % к ВВП | 8% | 10% | 10% | 12% | 14% | 13% | 14% | 12% | 12% | 13% | 15% |
| Налоговые доходы ГТС | 30 079,10 | 36 995,80 | 42 586,10 | 32 031,30 | 29 338,7 | 34 179,70 | 41 671,80 | 43 296,10 | 28 902,80 | 46 888,50 | 52 895,20 |
| % к госбюджету | 35% | 36% | 36% | 25% | 22% | 23% | 27% | 26% | 19% | 22% | 18% |
| % к ВВП | 1% | 10% | 11% | 7% | 6% | 6% | 7% | 7% | 5% | 6% | 5% |

⁴⁴ Составлено по данным ГНС

Кроме этого, этого следует подчеркнуть, что налоговые поступления также выросли с 8% к ВВП в 2012г. до 15% к ВВП в 2022г., что говорит об улучшении системы налогового администрирования и модернизации работы налоговой службы.

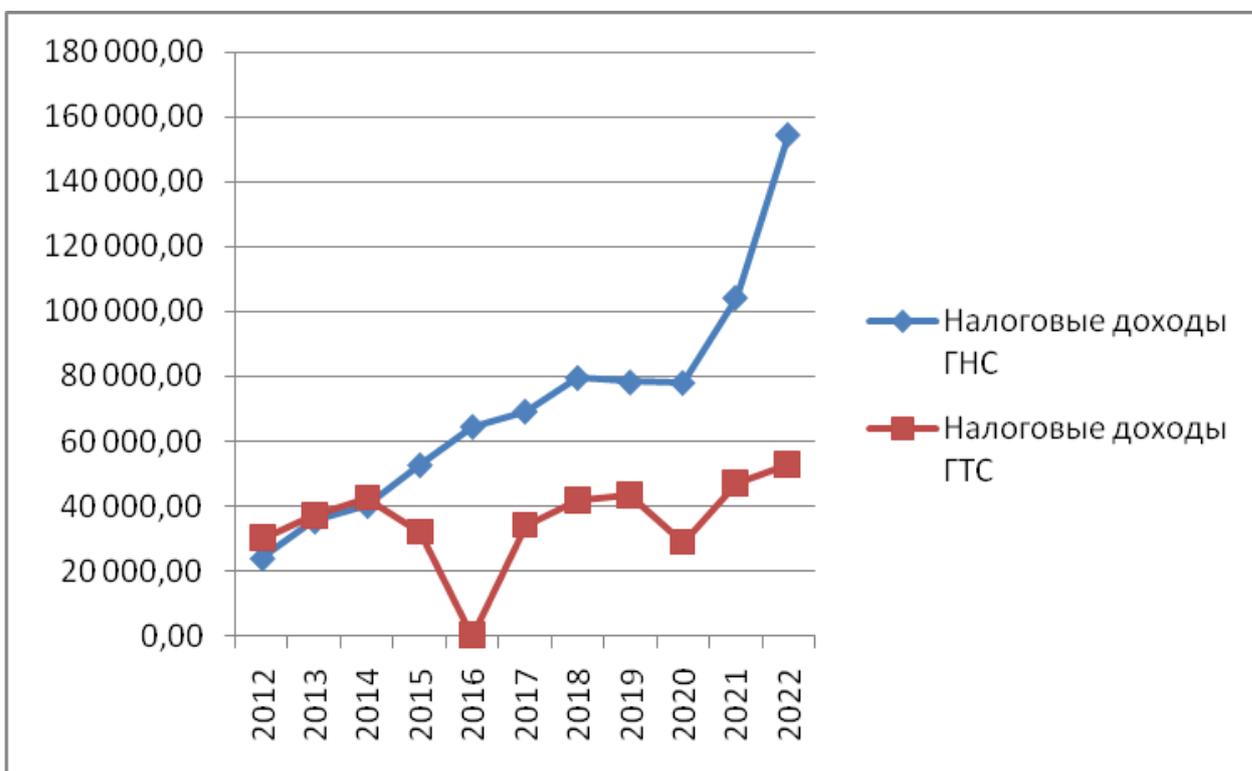


График 3.1. – Сравнительный анализ налоговых доходов ГНС и ГТС за 2012-2022гг.

Из данного графика видно, что налоговые доходы имеют тенденцию к постоянному увеличению с каждым годом. При этом наблюдается спад налоговых доходов и ГНС и ГТС в 2020г., которое связано с пандемией коронавируса, и рост доходов с 2021г.

Отметим, что в структуре налоговых поступлений в бюджет Кыргызской Республики, значительную долю средств занимает косвенный налог – НДС. На его долю приходится более 30 % налоговых поступлений (НДС внутренний и на импорт).

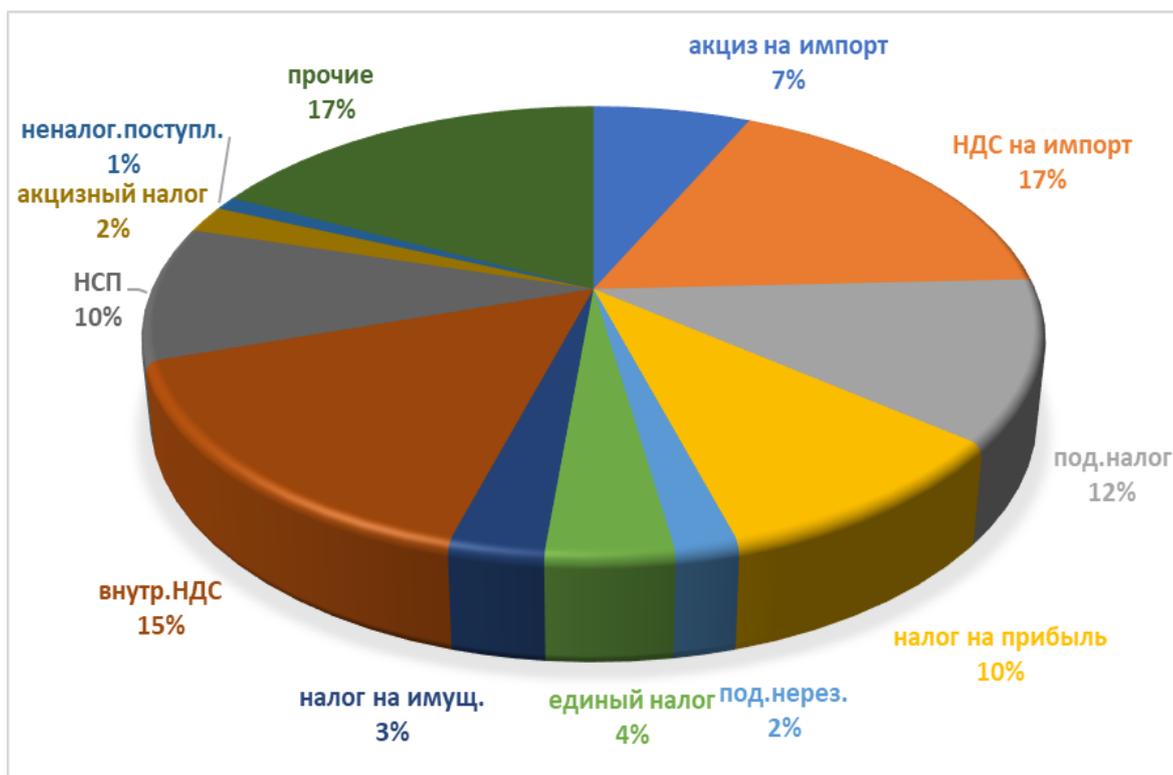


Диаграмма 3.2.- Доля налоговых поступлений в государственном бюджете за 2023 г.

Так, за 2023 год налоговыми органами собрано налогов и страховых взносов в сумме 249 403,9 млн. сом при прогнозе 246 410,5 млн.сом, выполнение составило 101,2% или перевыполнено на 2 993,4 млн.сом, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления налогов и платежей увеличились на 41 321,3 млн.сом или темп роста составил 119,9%.

В том числе страховых взносов при плане 62 878,0 млн. сом, обеспечено поступление в сумме 64 387,4 млн. сом или на 1 509,4 млн.сом больше что составило 102,4%, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года страховых взносов собрано больше на 12 644,2 млн. сом (51 743,2 млн. сом за 2022г.) или темп роста составил 124,4%.

Сумма собрано налогов и платежей в сумме 185 016,4 млн. сом при прогнозе 183 532,5 млн.сом, выполнение составило 100,8% или перевыполнено на 1 483,9 млн.сом, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления налогов и платежей увеличились на 28 677,0 млн.сом или темп роста составил 118,3%. Без учета Кумтор поступления составили 172 177,8

млн.сом при прогнозе 170 396,2 млн.сом, выполнение составило 101,0%, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления налогов и платежей увеличились на 43268,0 млн.сом или темп рост составил 133,6%.

В том числе поступления в республиканский бюджет составили 156 206,0 млн.сом при прогнозе 155 858,3 млн.сом, выполнение составило 100,2% или перевыполнено на 347,6 млн.сом, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления увеличились на 25 779,8 млн.сом или темп роста составил 119,8%. Поступления в местный бюджет составили 28 810,4 млн.сом при прогнозе 27 674,2 млн.сом, выполнение составило 104,1% или перевыполнено на 1 136,3 млн.сом, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления увеличились на 2 897,1 млн.сом или темп роста составил 111,2%⁴⁵ [152] <https://sti.gov.kg/>

Таблица 3.6. - Исполнение государственного бюджета по доходам ГНС за период с 2012 по 2022г. (млн сом)⁴⁶

| Годы | Плановый прогноз | Фактическое выполнение | Отклонение (+/-) | Процент выполнения % |
|------|------------------|------------------------|------------------|----------------------|
| 2022 | 154033,4 | 154650,7 | +617,3 | 100,4 |
| 2021 | 103 948,4 | 104 296,9 | +348,5 | 100,3 |
| 2020 | 63 490,7 | 78 026,4 | +14535,7 | 122,8 |
| 2019 | 83 978,7 | 78 229,3 | -5749,4 | 93,1 |
| 2018 | 81 403,9 | 79 585,90 | -1818 | 97,8 |
| 2017 | 75 221,1 | 69191,9 | -6029,2 | 91,9 |
| 2016 | 72 431,9 | 64472,9 | -7959 | 89,0 |
| 2015 | 60 797,1 | 52623,9 | -8173,2 | 86,5 |
| 2014 | 41 388,8 | 40040,3 | -1348,5 | 96,7 |
| 2013 | 38 658 | 35201,5 | -3456,5 | 91,0 |

⁴⁵ <https://sti.gov.kg/>

⁴⁶ Составлено автором по отчетным данным ГНС

| | | | | |
|------|---------|---------|----------|------|
| 2012 | 35832,6 | 23788,2 | -12044,4 | 66,4 |
|------|---------|---------|----------|------|

Из Таблицы 3.6. видно, что с 2012г. по 2022г. фактические налоговые поступления выросли с 23788,2 млн сом до 154650,7 млн сом или в 6,5 раза. При этом с 2012 до 2019гг. плановые показатели по поступлениям налогов не выполнялся в полном объеме, а в 2012г. выполнение плана составило лишь 66,4%.

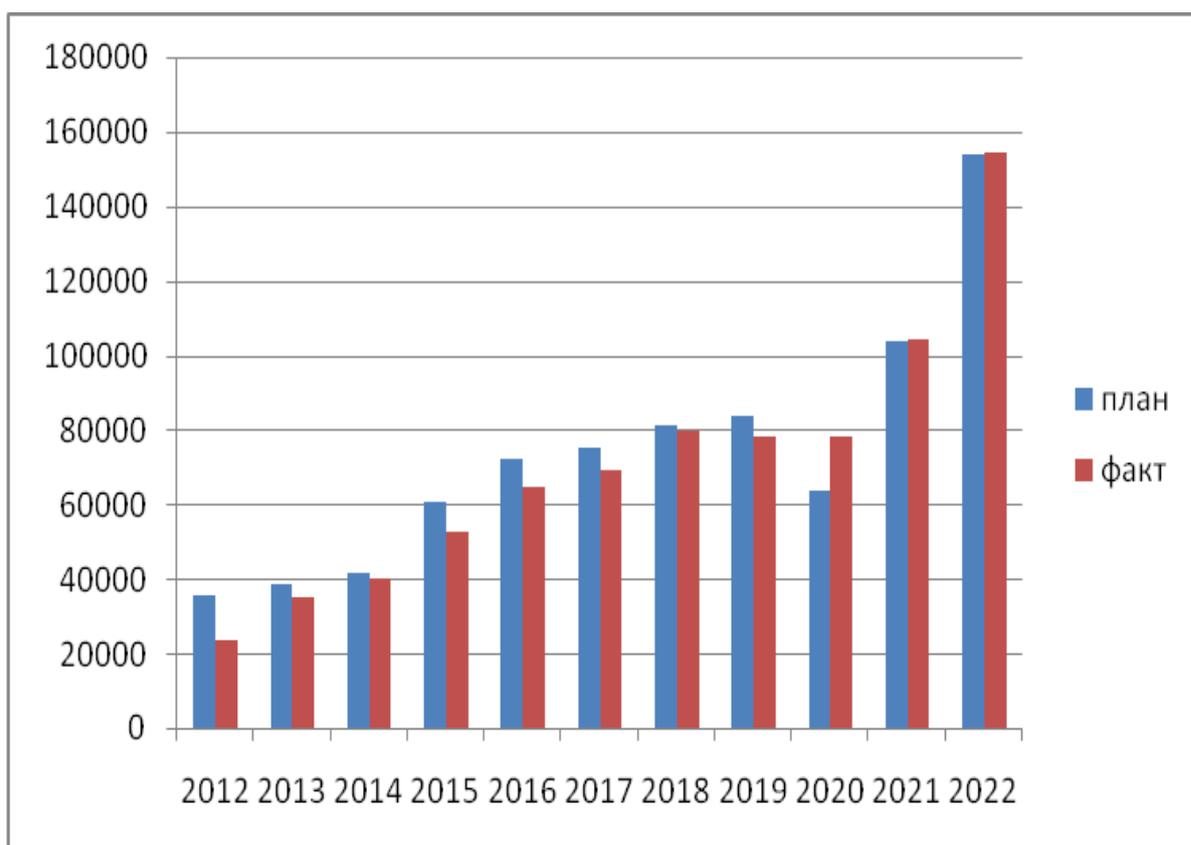


Диаграмма 3.3. - Сравнительный анализ собранных налогов с плановыми показателями за 2012-2022гг. (млн сомов)

Так, за 2022г. сумма налоговых поступлений по отраслевой структуре бюджета составила 78 856,7 млн. сом, которая по сравнению с аналогичным периодом прошлого года увеличилась на 32 995,0 млн. сом. Наиболее существенные налоговые отчисления произведены цветной металлургией – 39%, предприятиями торговли – 13%, системой связи – 5%, прочей деятельностью – 4%, строительством – 3%, профессиональной деятельностью – 4%, электроэнергетикой – 3%, финансовыми услугами – 7%, транспортом – 3%,

прочей отраслью промышленности – 2%. В структуре сбора налогов и платежей доля подоходного налога с физических лиц - резидентов Кыргызской Республики составила – 11,0%, налога на доходы лиц – нерезидентов – 2,0%, налога на прибыль – 9,0%, налога на основе патента – 2,0%, налога на валовой доход от Кумтор – 20,0%, налога на недвижимое имущество – 1,0%, налога на движимое имущество – 1,0%, НДС на товары и услуги, производимые на территории Кыргызской Республики – 13,0%, налога с продаж – 4,0%, акцизного налога на товары, производимые на территории Кыргызской Республики – 1,0%, налога за пользование недрами – 2,0%, земельного налога – 1,0%, неналоговым поступлениям – 1,0%, Акциз на импорт из ЕАЭС – 6,0%, НДС на импорт из ЕАЭС – 20,0%.

Фактические налоговые поступления составили 123 898,8 млн.сом при прогнозе 123 912,0 млн.сом исполнен на 100,0% недобор составил 13,2 млн.сом, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления увеличились на 39 292,4 млн.сом или темп роста составил 146,4%. Налоги. Поступления подоходного налога составили 13 669,6 млн. сомов при прогнозе 12 625,3 млн.сом исполнен на 108,3% или перевыполнено на 1044,2 млн.сом, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 3502,5 млн.сом или темп роста составил 134,4%. Доля данного налога к ВВП увеличился на 0,17% и составила 1,98 процентных пункта. Налоги на доходы лиц - нерезидентов КР составили 2 345,7 млн.сом при прогнозе 2 384,8 млн.сом выполнение составило 98,4% недобор составил 39,2 млн.сом, по сравнению с прошлогодним показателем поступления увеличились на 251,7 млн.сом или темп роста составил 112,0%. Поступления налога на прибыль составило 11 010,2 млн.сом при прогнозе 8 512,2 млн.сом выполнение составило 129,3% или перевыполнено на 2 497,9 млн.сом или по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 4 872,5 млн.сом или темп роста составил 179,4%. Поступления по налогу на доходы золотодобывающих компаний составили 6 071,0 млн.сом при прогнозе 6 548,0 млн.сом недобор составил 476,9 млн.сом или 92,7%, по сравнению с прошлогодним периодом

поступления увеличились на 1 207,3 млн.сом или темп роста составил 124,8%. Удельный вес к ВВП увеличился на 0,01 процентов и составил 0,88 процентных пункта. Поступления НДС на товары и услуги, производимые на территории Кыргызской Республики составили 16 757,9 млн.сом при прогнозе 17 823,1 млн.сом исполнен на 94,0% недобор составил 1 065,1 млн.сом, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 4 083,7 млн.сом или темп роста составил 132,2%. Поступления НДС на товары, ввозимые на территорию Кыргызской Республики из государств - членов ЕАЭС составили 24 891,2 млн.сом при прогнозе 30 675,1 млн.сом выполнение составило 81,1%, недобор составил 5783,9 млн.сом, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 4 516,3 млн.сом или темп роста составил 122,2%. Налог с продаж составил 5 175,6 млн.сом при прогнозе 4 951,7 млн.сом перевыполнен на 223,9 млн.сом или выполнен на 104,5%, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 1142,9 млн.сом или темп роста составил 128,3%. Доля данного налога к ВВП увеличился на 0,03 процентных пункта и составила 0,75 процентных пункта. Поступления акцизного налога на товары, производимые на территории Кыргызской Республики составили 1265,6 млн.сом при прогнозе 1148,1 млн.сом или исполнен на 110,2%, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 434,9 млн.сом. Удельный вес акцизного налога к ВВП составил 0,18 процентных пункта. Поступления акцизного налога на товары, ввозимые на территорию Кыргызской Республики от государств-членов ЕАЭС составили 7 675,4 млн.сом при прогнозе 10 264,0 млн.сом выполнение составило 74,8% или недобор 4 составил 2588,6 млн.сом, по сравнению с прошлогодним периодом поступления уменьшились на 634,4 млн.сом. Фактический объем поступившего земельного налога составил 951,6 при прогнозе 831,5 млн.сом или перевыполнен на 120,1 млн.сом или исполнен на 114,4%. Поступления по налогу на имущество 1,2,3 группы (недвижимое имущество) составили 1018,3 млн.сом при прогнозе 1007,2 млн.сом, исполнен на 101,1%, по сравнению с прошлогодним периодом поступления увеличились на 151,2 млн. сом или темп

роста составил 117,4%. Поступления по налогу на имущество 4 группы (движимое имущество) составили 861,3 млн.сом при прогнозе 891,3 млн.сом или исполнен на 96,6%, по сравнению с прошлым периодом поступления увеличились на 87,0 млн. сом или темп роста составил 111,2%. Налоги на основе патента составили 2 083,1 млн.сом при прогнозе 2 101,8 млн.сом исполнен на 99,1% или недобор составил 18,7 млн.сом, по сравнению с прошлым периодом поступления данного налога увеличились на 129,0 млн. сом или темп роста составил 106,6%. Поступления по единому налогу составили 1 912,7 млн.сом при прогнозе 1406,2 млн.сом перевыполнен на 506,5 млн.сом или 136,0%, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года сборы увеличились на 1 585,9 млн.сом или темп роста составил 585,3%. По налогу на валовой доход от Кумтор поступило 25 059,3 млн.сом при прогнозе 19 597,6 млн.сом, выполнение составило 127,9% или перевыполнено на 5 461,7 млн.сом, по сравнению с прошлым периодом поступления увеличились на 18 497,2 млн. сом или темп роста составил 381,9%. Доля данного налога к ВВП составила 3,64 процентных пункта и по сравнению с прошлым периодом увеличился на 2,47 процентных пункта. Поступления по налогу за пользование недрами (Роялти, Бонус) составили 3 126,5 млн.сом при прогнозе 3 119,1 млн.сом перевыполнен на 7,3 млн.сом или 100,2%, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года сборы увеличились на 360,7 млн.сом или темп роста составил 113,0%. Объем неналоговых поступлений составил 1 388,5 млн. сом при прогнозе 1 373,2 млн.сом перевыполнен на 15,3 млн.сом или исполнен на 101,1%, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления увеличились на 224,6 млн.сом или темп роста составил 119,3%.

Таким образом, исследования в области динамики поступлений отдельных налогов в период с 2007 по 2022 гг. показали картину ежегодной тенденции к увеличению, подтверждая общую способность налоговой системы Кыргызской Республики работать эффективно, подвергаясь соответствующим изменениям.

Эффективность налоговой системы по собираемости налогов можно определить через налоговое бремя, которое определяет «налоговый гнет» и показывает связь государства и налогообложения⁴⁷ [126] Х.А. Фынчина. Налоговое бремя отраслей экономики Кыргызской Республики//Вестник КРСУ, том 9, №9

Проблема расчета показателей налогового бремени в настоящее время является одной из важных и наиболее дискутируемых в теории налогообложения. В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на микроуровне. Особенности их применения проявляются в трактовке таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. Основная идея поиска оптимальной методики состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным, что позволило бы сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства и разных странах мирового хозяйства, если исходить из перспективы глобализации. Однако мы считаем, что в стремлении достичь максимальной точности в расчетах нельзя добиться упрощения и лаконичности.

На наш взгляд, таким установкам в полной мере отвечает двухпараметрическая модель совокупной налоговой нагрузки А.В. Игнатова. Она позволяет определить налоговую нагрузку юридического лица по четырем основным налогам, уплачиваемым им как в качестве налогоплательщика, так и в качестве агента. Это следующие налоги и отчисления: налог на добавленную стоимость (НДС), подоходный налог с физических лиц (ПДН), отчисления в Социальный фонд (СФ), налог на прибыль (НП). В качестве параметров выступают показатели трудоемкости (l) и материалоемкости (m).

Если принять ставки действующей налоговой системы Кыргызской Республики, то суммарная налоговая нагрузка в брутто-выручке составит:

⁴⁷ Х.А. Фынчина. Налоговое бремя отраслей экономики Кыргызской Республики//Вестник КРСУ, том 9, №9

$$0,2 + 0,1l + 0,29l - 0,2m + 0,1x[1 - (1 + 0,29)l - m] + 29) + 0,1x(I - 0,1)l / (l + m)x[1 - (1 + 0,29)l - m],$$

где l – доля расходов на оплату труда в выручке нетто, принятой за 1;

m – удельный вес материальных затрат, амортизации, услуг и прочих расходов в выручке-нетто.

Ниже приведена таблица, характеризующая современный уровень налоговой нагрузки по отраслям экономики КР.

Таблица 3.7. - Современный уровень налоговой нагрузки по отраслям экономики Кыргызской Республики

| Отрасль | Показатель | | Налоговая нагрузка | | |
|---|--|---|--|---------------------------|---------------------------------|
| | материало- емкость (% в нетто- выручке) | трудоемкость (% в нетто- выручке) | сом. от каждых 120 сом. выручки- брутто | % к выручке- брутто | % к добавленной стоимости |
| Горнодобывающая промышленность | 76,2 | 17,5 | менее 11,5 | 9,6 | 17,5 |
| Добыча топливно- энергетических полезных ископаемых | 62 | 26,4 | менее 18,7 | 15,6 | 28,4 |
| Добыча металлических руд | 115 | 55,3 | - | - | - |
| Обрабатывающая промышленность | 85 | 9,7 | 7,1 | 5,9 | 10,7 |
| Производство пищевых продуктов, включая напитки | 87,3 | 8,4 | менее 7,1 | 5,9 | 10,7 |
| Производство табачных изделий | 73,1 | 10,5 | 10,2 | 8,5 | 15,5 |
| Текстильное и швейное производство | 89,6 | 11,1 | менее 7,1 | 5,9 | 10,7 |
| Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви | 92,9 | 7,2 | менее 4,3 | 3,6 | 6,5 |

| | | | | | |
|--|------|------|------------|------|------|
| Обработка древесины и производство изделий из дерева | 41,4 | 32,4 | менее 26,7 | 22,2 | 40,4 |
| Целлюлозно-бумажное производство, издательская деятельность | 80,3 | 19,7 | менее 12,7 | 10,6 | 19,3 |
| Производство резиновых и пластмассовых изделий | 84,7 | 5,4 | 5,8 | 4,8 | 8,7 |
| Производство прочих неметаллических минеральных продуктов | 71,9 | 10,3 | 8,7 | 7,2 | 13,1 |
| Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий | 94,3 | 3,9 | менее 4,3 | 3,6 | 6,5 |
| Производство машин и оборудования | 64,6 | 19,1 | 15,9 | 13,2 | 24,0 |
| Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования | 81,7 | 36,2 | менее 19,9 | 16,6 | 30,2 |
| Производство транспортных средств и оборудования | 92,5 | 16,2 | менее 8,7 | 7,2 | 13,1 |
| Прочие отрасли обрабатывающей промышленности | 80,7 | 9,2 | менее 8,7 | 7,2 | 13,1 |
| Производство и распределение электроэнергии, газа и воды | 74 | 24 | 12,7 | 10,6 | 19,3 |
| Строительство | 82,8 | 11,2 | менее 9,9 | 8,2 | 14,9 |
| Торговля, сфера услуг | 61,7 | 8,4 | менее 15,0 | 12,5 | 22,7 |
| Гостиницы и рестораны | 62,7 | 21,8 | менее | 12,5 | 22,7 |

| | | | | | |
|---|------|------|---------------|------|-------|
| | | | 15,9 | | |
| Транспорт | 67,2 | 19,1 | менее | 12,5 | 22,7 |
| Связь | 56,4 | 16,9 | 17,9 | 14,9 | 27,12 |
| Организации финансовой деятельности | 54,2 | 39,1 | более | 22,6 | 18,8 |
| Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг потребителям | 63,8 | 29,6 | менее 19,9 | 16,6 | 30,2 |

Следовательно, средний (приемлемый) уровень налоговой нагрузки (15–20%) отмечается на предприятиях по производству и распределению электроэнергии, газа и воды, в строительстве, торговле, сфере услуг, транспорте, гостиничном и ресторанном бизнесе. На наш взгляд, именно несправедливое распределение налогового бремени, наблюдающееся в действующей системе налогообложения Кыргызской Республики, и порождает масштабную “теневую” экономику или “серые” схемы (по заработной плате за счет уменьшения слагаемых, связанных с налогом на прибыль и отчислениями из фонда оплаты труда), а также манипуляции с документами, позволяющими увеличить материальные затраты с целью уменьшения налога на прибыль и получения зачета по НДС.

Из Таблицы 3.8. видно, что поступления по регионам в 2012г. составили 11488,3 млн сомов, а в к 2023г. увеличились почти в 8 раз и составили сумму 89993,19 млн сомов. Наибольшую долю поступлений по регионам составили налоговые доходы по г.Бишкек – 40578,25 млн сомов или 45% от общих поступлений по регионам. В таком же ключе можно анализировать отрасли, по которым показатели трудоемкости намного меньше принятых 17% (3,9% в металлургическом производстве и производстве готовых металлических изделий; 8,4% – в торговле, сфере услуг; 11,2% – в строительстве).

Таблица 3.8. - Фактические поступления налогов по регионам Кыргызской Республики за 2012 - 2023 гг.⁴⁸

(млн сомов)

| Наименование региона | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|------------------------|---------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| г.Бишкек | 5291 | 8674,83 | 9526,66 | 12899,95 | 18231,53 | 20235,8 | 18434,62 | 19875,13 | 18338,8 | 20514,76 | 24682,65 | 40578,25 |
| Чуйская область | 2502,34 | 3584,87 | 4073,55 | 3874,73 | 4286,76 | 4607,78 | 4707,58 | 5096,6 | 5459,97 | 6252,89 | 7366,1 | 12578,53 |
| Иссык-Кульская область | 772,21 | 1205,03 | 1205,03 | 1487,62 | 1644,35 | 1745,61 | 1895,68 | 2041,49 | 1893,21 | 2052,81 | 2586,2 | 3613,29 |
| Таласская область | 163,5 | 350,37 | 380,9 | 764,39 | 486,88 | 428,27 | 523,55 | 683,18 | 886,63 | 2648,86 | 5339,79 | 5878,73 |
| Нарынская область | 149,85 | 418,67 | 568,13 | 655,99 | 680,48 | 651,77 | 645,24 | 669,86 | 704,06 | 758,61 | 1095,25 | 1373,91 |
| Ошская область | 706,06 | 1199,37 | 1385,26 | 1488,88 | 1627,73 | 487,28 | 1974,08 | 2352,23 | 2146,15 | 2948,71 | 3528,14 | 4698,75 |
| Джалал-Абадская обл. | 834,1 | 2017,15 | 2491,38 | 3914,94 | 2908,56 | 3242,74 | 3435,56 | 3884,16 | 5177,32 | 7011,81 | 8767,54 | 13932,05 |
| Баткенская область | 449,79 | 1038,39 | 1065,14 | 1215,31 | 1035,85 | 1162,42 | 1141,57 | 1023,04 | 1021,15 | 1134,14 | 1483,49 | 2267,51 |
| г.Ош | 619,45 | 997,83 | 1142,51 | 1445,57 | 1748,57 | 2150,17 | 2111,34 | 2111,34 | 2135,29 | 2289,33 | 3023,34 | 5072,17 |
| Итого | 11488,3 | 19486,51 | 21838,56 | 27747,38 | 32650,71 | 34711,84 | 34869,22 | 37737,03 | 37762,58 | 45611,92 | 57872,54 | 89993,19 |

⁴⁸ Составлено по данным ГНС

Таким образом, рассчитанные данные налоговой нагрузки субъектов экономической деятельности показывают, что разброс колебаний уровня налогового бремени достаточно широк, дифференциация уровня налогового бремени у различных хозяйствующих субъектов велика, что противоречит основополагающему принципу справедливости, присущему классической теории налогообложения. Произведенные расчеты позволяют указать на негативное воздействие, прежде всего, НДС и отчислений в Социальный фонд, вследствие их зависимости от специфики формирования нетто-выручки на развитие экономики в целом, когда одни отрасли изначально получают налоговые преференции, а другие за счет настоящего налогового пресса не могут получить необходимый импульс для ускоренного развития.

Одной из основных задач налоговых органов на современном этапе становится обеспечение полноты и своевременности внесения в бюджет законодательно установленных налогов и сборов. На практике большой проблемой на пути решения данной задачи является существование у хозяйствующих субъектов налоговой задолженности, которая, на наш взгляд, может быть названа одним из существенных дестабилизирующих социально-экономических факторов, поскольку ее значительная сумма значимым образом ограничивает объем финансовых ресурсов государства

Анализ проводимой работы налоговых органов: по вручению уведомлений, описи имущества, передаче материалов в судебные органы для обращения имущества на погашение задолженности по налогам, выставлению НПТ на расчетные счета показывает, что работа в этом направлении по сравнению с результатами прошлого года улучшилась, но по отдельным вопросам имеются недостатки. По состоянию на 1 января 2023 года сумма налоговой задолженности составила 39 900 млн сомов, из них безнадежная задолженность - 2200 млн сомов (Диаграмма 3.4).

Согласно действующего законодательства решение о списании безнадежного долга по налоговому обязательству налогоплательщика принимается, специально созданной, комиссией в случаях:

- 1) истечения срока исковой давности по налоговому обязательству, установленному налоговым законодательством;
- 2) смерти физического лица - в случае отсутствия правопреемника или наследника;
- 3) признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным - в случае отсутствия или недостаточности его имущества;
- 4) списания задолженности субъектов принятием отдельного закона;
- 5) ликвидации юридического лица или индивидуального предпринимателя, в отношении которых завершены процедуры банкротства.

Необходимо подчеркнуть, что налоговые органы республики в 2022 году провели определенную работу по взысканию налоговой задолженности, где в результате принятых мер в бюджет поступило в доход бюджета около 19200 млн сомов. Исследование показало что, показатели налоговой задолженности в налоговых органах значительно увеличились.

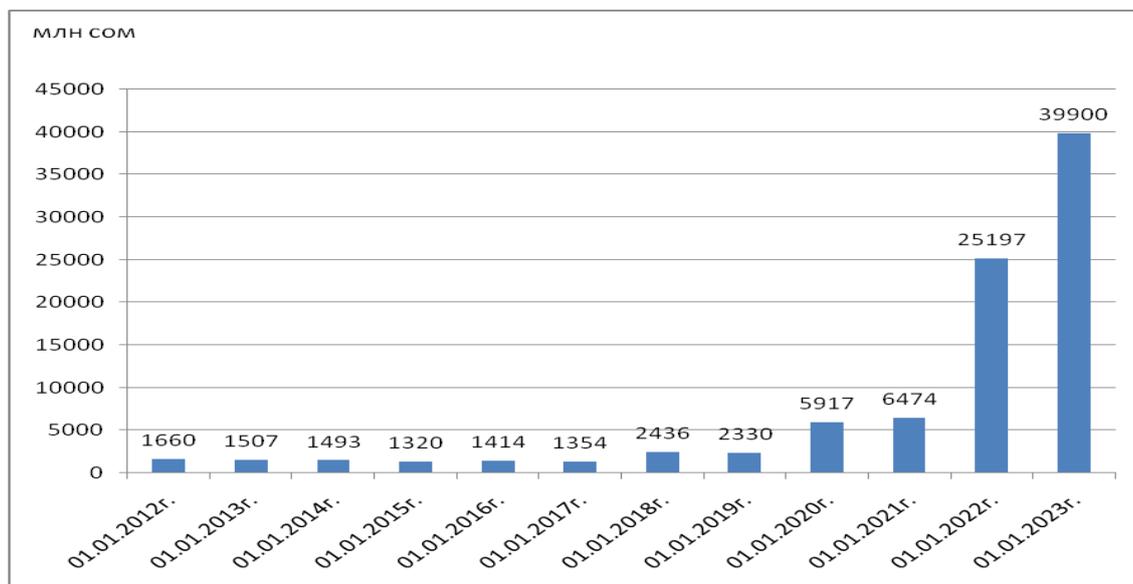


Диаграмма 3.4 – Суммы налоговой задолженности по период с 2012 по 2022г. (млн сомов)⁴⁹.

⁴⁹ Составлено автором по отчетным данным ГНС

Хотя, в 2022 году налоговыми органами республики проведено 16 621 налоговых проверок субъектов предпринимательства, по результатам проверок дополнительно начислены в бюджет заниженные (сокрытые) суммы налогов в размере 19 716,9 млн. сомов

Налоговая задолженность в 2022 году составила 39900 млн. сомов, против 1660 млн. сомов в 2012 году или этот показатель увеличился более чем в 24 раза.

Так, по состоянию на 1 января 2023 года задолженность по страховым взносам составила порядка 2300 млн сомов. В 2022 году в результате принятых мер в счет погашения задолженности поступило около 1600 млн сомов. А в результате работы по реструктуризации задолженности по налогам и страховым взносам по 24 645 субъектам, погасившим задолженность, было списано порядка 16600 млн сомов пени, санкций и штрафов. В результате в доход государственного бюджета уплачено более 12600 млн сомов основной суммы задолженности по налогам и страховым взносам. Считаем, что необходимо своевременно принимать меры для снижения налоговой задолженности и не допустить образования безнадежной задолженности. В связи с чем, необходимо:

- усилить контроль своевременности выставления налогового платежного требования на расчетные счета налогоплательщиков;
- проводить регулярный анализ налогоплательщиков, имеющих признанную налоговую задолженность;
- проводить мониторинг налогоплательщиков, у которых возникла налоговая задолженность более 100,0 тыс.сом;
- своевременно принимать меры в отношении налогоплательщиков, у которых была проверка по результатам которых начислены дополнительные налоги.

Реформирование отечественной налоговой системы, направленное на оптимизацию структуры налогов и снижение уровня налоговой нагрузки, на начальном этапе приводит к сокращению доходов государственного бюджета.

В свою очередь, решение социальных задач общества, поддержание высокого уровня социальной защищенности граждан республики требует значительных бюджетных расходов. Возникающая в исполнении бюджета напряженность создает необходимость изыскания дополнительных источников финансирования государственных расходов. Сложность решения данной проблемы заключается в том, что традиционные налоговые источники увеличения доходной части в большинстве своем исчерпаны, дальнейшее увеличение налоговой нагрузки на реальный сектор экономики приведет к падению эффективности производства и снижению конкурентоспособности отечественной продукции на внутреннем и внешних рынках. Поэтому одной из главных экономических задач является изыскание резервов увеличения доходной части бюджета за счет привлечения дополнительных неналоговых доходов. От того, насколько оперативно и качественно решается эта задача, и будет зависеть уровень исполнения бюджета. Работа по увеличению государственных доходов и изысканию дополнительных источников финансирования бюджетных расходов ведется с момента обретения республикой суверенитета. Но в последние годы это направление деятельности приобретает системный характер. В системе анализа налогообложения и получения эффективного результата при исполнении доходной части госбюджета нами использован корреляционно-регрессионный метод исследования. Существующие между явлениями формы и виды связей в системе налогообложения весьма разнообразны по своей классификации. Предметом статистики являются только такие из них, которые имеют количественный характер и изучаются с помощью количественных методов. Рассмотрим метод корреляционно-регрессионного анализа, который является основным в изучении взаимосвязей явлений. Данный метод содержит две свои составляющие части — корреляционный анализ и регрессионный анализ.

Корреляционный анализ — это количественный метод определения тесноты и направления взаимосвязи между выборочными переменными величинами.

Регрессионный анализ — это количественный метод определения вида математической функции в причинно-следственной зависимости между переменными величинами. Для оценки силы связи в теории корреляции применяется шкала английского статистика Чеддока: слабая — от 0,1 до 0,3; умеренная — от 0,3 до 0,5; заметная — от 0,5 до 0,7; высокая — от 0,7 до 0,9; весьма высокая (сильная) — от 0,9 до 1,0.

Наш анализ основан на трех факторах, которые влияют на фактическое поступление налогов в доход госбюджета.

1. Налоговая регистрация
2. Налоговая задолженность
3. Налоговая проверка

Мы считаем, что данные факторы могут оказать значительное влияние на результат поступлений налогов (Табл. 3.9).

Таблица 3.9. - Сравнительный анализ факторов, влияющих на сбор налогов за период с 2012 по 2022 гг.⁵⁰

| Годы | Налоговая регистрация | Начисленные налоги по проверкам (млн сомов) | Налоговая задолженность (млн сомов) | Фактическое поступление |
|------|-----------------------|---|-------------------------------------|-------------------------|
| 2022 | 503029 | 19716,9 | 25197 | 154650,7 |
| 2021 | 847480 | 54005,9 | 6474 | 104 296,9 |
| 2020 | 325648 | 10740 | 5917 | 78 026,4 |
| 2019 | 236259 | 17300,4 | 2330 | 78 229,3 |
| 2018 | 123669 | 18873,5 | 2436 | 79 585,90 |
| 2017 | 54622 | 11964,2 | 1354 | 69191,9 |
| 2016 | 65325 | 9327,8 | 1414 | 64472,9 |
| 2015 | 45925 | 5962,8 | 1320 | 52623,9 |
| 2014 | 12658 | 4648,8 | 1493 | 40040,3 |
| 2013 | 11259 | 3211,3 | 1507 | 35201,5 |
| 2012 | 11658 | 3105,1 | 1660 | 23788,2 |

⁵⁰ Составлено по данным ГНС при МФКР

ВЫВОД ИТОГОВ

| <i>Регрессионная статистика</i> | |
|---------------------------------|-------------|
| Множественный R | 0,999426858 |
| R-квадрат | 0,998854044 |
| Нормированный R-квадрат | 0,995416175 |
| Стандартная ошибка | 461,459945 |
| Наблюдения | 5 |

Коэффициент детерминации показывает, что на сбор налогов на 99,8% налоги оказывают большое влияние

Из полученного регрессионного анализа, видно, что самое большое влияние оказывают поступления от налоговых проверок, а самое незначительное влияние имеют суммы налоговой задолженности. Математическая модель прогнозирования установила взаимосвязь между сбором налогов и налоговыми проверками в большей степени.

Так, осуществление налогового контроля в виде налоговых проверок способствует не только пополнению государственного бюджета и защиты экономической безопасности страны, но и создает условия для привлечения инвестиций и развития бизнеса добросовестных налогоплательщиков, оградив их от субъектов предпринимательства, скрывающих свои доходы и соответственно налоговые обязательства. При этом отмечаем, что до введения новой редакции Налогового Кодекса Кыргызской Республики, то есть до 01.01.2009 года, проведение налоговых проверок носил тотальный характер, где присутствовал фактор необоснованных проверок, поскольку отсутствовала законодательная норма регламентирующая порядок и основания для назначения и проведения налоговой проверки.

Относительно предыдущей редакции налогового законодательства Кыргызской Республики, действовавшего до 31 декабря 2008 года, требования нового налогового законодательства Кыргызской Республики в 2022г.

направлены на переход от сплошных (тотальных) налоговых проверок к осуществлению налогового контроля на основе анализа и оценки факторов риска неуплаты налогоплательщиками налогов (риск-ориентированная система проверок), что безусловно, не только исключает проведение необоснованных проверок но и предполагает более взвешенный новый подход к налоговым проверкам налогоплательщиков.

В настоящее время в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики отбор налогоплательщиков для проведения выездной плановой проверки осуществляется по результатам автоматизированной системы анализа и оценки факторов риска неуплаты налогов. Автоматизированная система анализа рисков позволяет определить налогоплательщика, у которого присутствует экстремальная (серьезная или значительная) угроза для бюджета, в виде неуплаты и/или сокрытия налогов. На основании результатов оценки рисков органами налоговой службы назначается плановая проверка.

Следует также отметить, что предусмотренные нормы налогового законодательства Кыргызской Республики по планированию и порядку проведения выездных проверок, уже являются своего рода мораторием на проведение необоснованных проверок. Отсутствие налогового контроля в виде моратория на проверки, проводимые налоговыми органами будут способствовать сомнительным налогоплательщикам, у которых присутствует риски неуплаты налогов, продолжать свою деятельность в теневом секторе. Данная ситуация создаст благоприятный климат для сокрытия налогов, в виде создания лжефирм, мнимых поставок товаров, работ и услуг, получения незаконных зачетных сумм (возмещений) по налогам.

Таким образом, можно констатировать, что на собираемость налогов также может влиять налоговая задолженность и фактические суммы поступления налогов в бюджет государства.

**Таблица 3.10. - Уровень собираемости налогов за период с 2012 по 2022гг.
(млн сомов)**

| Годы | Фактическое поступление налогов | Максимальная сумма налоговых платежей (сумма задолженности + фактическое поступление налогов) | Уровень собираемости налогов (гр.2/гр.3) |
|------|---------------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2022 | 154650,7 | 179847,7 | 85% |
| 2021 | 104 296,9 | 110770,9 | 94% |
| 2020 | 78 026,4 | 83943,4 | 93% |
| 2019 | 78 229,3 | 80559,3 | 97% |
| 2018 | 79 585,90 | 82021,9 | 97% |
| 2017 | 69191,9 | 70545,9 | 98% |
| 2016 | 64472,9 | 65886,9 | 98% |
| 2015 | 52623,9 | 53943,9 | 97% |
| 2014 | 40040,3 | 41533,3 | 96% |
| 2013 | 35201,5 | 36708,5 | 96% |
| 2012 | 23788,2 | 25448,2 | 93% |

Как видно из Таблицы 3.10. уровень собираемости налогов может быть различным и, в значительной степени зависит от работы по взысканию налоговой задолженности. Однако, можно отметить, что уровень собираемости налогов имеет резервы и в связи с чем, необходимо отрабатывать налоговую задолженность в полном объеме. К сожалению, работа по взысканию налоговой задолженности на местах ведется на низком уровне. По состоянию на 01.01.2023г. задолженность составила 39900 млн.сом. Следует отметить, что в случае отработки хотя бы половины указанной суммы задолженности бюджет пополнился бы на сумму более 19950 млн. сом. Сумма налоговых поступлений по отраслевой структуре бюджета составила 111 420,7 млн. сом, которая по сравнению с аналогичным периодом прошлого года увеличилась на 11 844,2 млн. сом или темп роста составил 111,9%. Наиболее существенные налоговые отчисления произведены цветной металлургией – 12%, предприятиями

торговли – 35%, системой связи – 4%, прочей деятельностью – 4%, строительством – 4%, профессиональной деятельностью – 4%, электроэнергетикой – 2%, финансовыми услугами – 5%, транспортом – 3%, прочей отраслью промышленности – 3%. Необходимо отметить, что анализ налоговой нагрузки по налогам, уплачиваемый от деятельности (налога на прибыль, налога с продаж и НДС) за 2021 год составил от 1 до 6 процентов или в среднем 3%, например, по торговле -1,1%, по производству пищевых продуктов -2,6%, гостиницы и рестораны – 2,0%, транспорт – 2,4%, и т.д.

Таким образом, обеспечение налоговыми доходами бюджета государства является естественной налоговой функцией ГНС, так как повышает потенциал в области исполнения обязательств государства. Для достижения данной цели необходимо предусмотреть решение ряда задач.

1) Расширение системы налогового контроля, основанной на оценке риска. В настоящее время в автоматизированную систему налогового контроля на основе рисков включены только выездные проверки, при этом системой охвачены отдельные крупные подведомственные налоговые подразделения. Необходимо распространить данную систему на другие формы налогового контроля и по неналоговым платежам с внедрением по всем территориальным налоговым органам. При этом, следует активнее использовать такую форму налогового контроля как камеральные проверки.

2) Совершенствование механизма администрирования местных налогов.

Необходимо провести анализ существующей системы администрирования налогов на имущество, изучить международный опыт в этой сфере, рассмотреть альтернативные методы взимания налогов. Учитывая имеющиеся проблемы, связанные с администрированием земельного налога по приусадебным участкам, следует пересмотреть действующие формы учета и контроля данного вида налога.

3) Разработка и реализация секторальных программ по сокращению «теневого» сектора. Присутствие в экономике страны значительной доли «теневого» сектора является в целом серьезной угрозой развитию страны.

Наличие «теневого» сектора отрицательно влияет на конкурентоспособность добросовестного бизнеса – главного партнера налоговой службы и активного участника предстоящих реформ. Для легализации «теневого» сектора одних контрольных мер недостаточно, необходимы другие, стимулирующие формы вывода бизнеса из «тени». В настоящее время, вводится понятие «с/х заготовитель» и предусматривается для них налоговая ставка в размере 0,5 % и отдельно для с/х заготовителя молока ставка в размере 0,25 %. Внедрение статуса сельскохозяйственного посредника позволит государству вывести большую часть посредников в правовое поле. И учитывая отмену с 1 июля 2024 года патентной системы для торговли, посредники купли-продажи с/х сырья (например, молока и др) были вынуждены платить Единый налог по ставке 4% в наличном расчете и 2% в безналичном расчете, т.к. они имеют оборот свыше 50,0 млн. сом в год (в настоящее время они платят патент 2000 сом в месяц). В таком случае имеется большой риск повышения цен на с/х продукцию, что могло вызвать социально-экономическое недовольство.

Данная норма позволит обеспечить полноту учета выручки и выявить реальный оборот субъектов, создаст благоприятную конкурентную среду между субъектами предпринимательства и сократит сектор теневой экономики.

4) Внедрение эффективных механизмов контроля сферы уклонения от налогообложения и взыскания налогов.

В последние годы серьезной проблемой стало увеличение сферы использования недобросовестными субъектами «лжезачета» по НДС, а также занижение фактической цены реализации продукции. В этой сфере требуется принятие мер по совершенствованию и эффективному использованию уже существующих инструментов контроля, а также внедрению новых форм контроля. Одновременно будет необходимо проработать вопросы усиления мер принудительного взыскания налоговой задолженности субъектов.

5) Пересмотр системы применения ответственности за налоговые правонарушения.

Анализ действующих размеров административных штрафов за отдельные правонарушения выявил неадекватность сумм административных штрафов к степени нарушения. Аналогичная ситуация сложилась в системе применения налоговых санкций к налогоплательщику за сокрытие налогов, действующий порядок которого характеризуется сложностью, при этом присутствует элемент неадекватности и, в отдельных случаях, неприменимости санкций.

Выводы по третьей главе

Для достижения положительного результата в части своевременного пополнения государственного бюджета страны необходимо найти оптимальный уровень налоговой нагрузки.

Необходимо уделить особое внимание на результативность налоговых проверок, влияние которых на собираемость налоговых платежей в бюджет республики значительна.

Основной задачей налогового администрирования государственной налоговой службы является не предотвращение использования трансфертных цен, а недопущение бюджетных потерь страны от их использования.

Необходимо принять меры по внесению изменений в нормативные правовые акты.

ГЛАВА 4 ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ

4.1. Совершенствование налогового администрирования как инструмента улучшения работы налоговых органов

Вопросы улучшения налогового администрирования, будучи важной составляющей проводимой налоговой реформы, в последние годы постоянно находились в центре внимания. Следствием осуществленных в этом направлении мер стал наблюдаемый в последние годы рост собираемости налогов. Важным результатом проведения налоговой реформы стало общее улучшение уровня контрольной работы налоговых органов, что стало одним из факторов, обусловивших повышение общего уровня собираемости налогов. Совершенствование налогового администрирования должно носить комплексный характер и включать в себя как мероприятия по улучшению организации работы налоговых органов, форм и методов налогового контроля, так и меры, связанные с исчислением и уплатой отдельных налогов.

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшнего Кыргызстана, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства. Налоговое законодательство республики требует дальнейшего усовершенствования в целях обеспечения эффективного сбора налогов, платежей, пополнение доходной части бюджета. В законодательстве сохраняется множество льгот по налогообложению, которые создают дисбаланс при распределении налогового бремени и создают неравноправные условия хозяйствования.

Современные условия работы налоговой системы Кыргызстана требует грамотного применения и использования новейших методов по администрированию. Администрирование налогов в Налоговом кодексе

проводится по линии его унификации с международными стандартами и предусматривает многочисленные меры, позволяющие увеличить эффективность и беспрепятственность регистрации всех налогоплательщиков. До 2022г. были приняты следующие нормативные и правовые акты:

1) Снижение налогового бремени хозяйствующих субъектов с одновременным расширением налогооблагаемой базы.

2) Улучшение и усиление администрирования налогов. Совершенствование структуры управления налоговых и таможенных органов, создание единой системы учета косвенных налогов:

3) Устранение диспропорций в налогообложении и создание равных условий хозяйствования субъектам экономической деятельности.

В перечне мер по улучшению налогового администрирования важное место занимает создание оптимальной организационной структуры налоговых органов. Постановка на учет крупнейших налогоплательщиков, относящихся к одной сфере деятельности, в определенных органах способствует формированию информационных баз данных об уровне цен, применяемых налогоплательщиками, осуществляющими деятельность в одних и тех же отраслях. Такие меры должны привести к повышению эффективности использования средств, выделяемых на содержание налоговых органов, за счет снижения доли расходов на содержание административного и обслуживающего персонала в пользу увеличения доли расходов на осуществление реальной контрольной работы. Вместе с тем совершенствование организационной структуры налоговых органов не должно приводить к созданию дополнительных сложностей и неудобств для налогоплательщиков, в том числе в результате упразднения в ходе модернизации налоговых органов отдельных налоговых органов. При принятии решения о ликвидации или укрупнении низовых налоговых органов должен учитываться весь комплекс факторов, включая общественно-политическую и экономическую ситуацию, сложившуюся в конкретном регионе.

В работе налоговых органов больше внимания должно уделяться аналитической работе по мониторингу финансово-хозяйственных связей взаимозависимых структур, учитывая, что взаимозависимыми группами хозяйствующих субъектов продолжают использоваться различные формы и методы уклонения от налогообложения, включая трансфертные цены и создание центров получения доходов в районах с пониженным уровнем налогообложения. В связи с этим в объект контроля следует включать налогоплательщиков, являющихся взаимозависимыми с крупнейшими налогоплательщиками. Определение круга указанных лиц означает возможность одновременного проведения мероприятий налогового контроля не только в отношении крупнейшего налогоплательщика, но и его контрагентов.

В целях повышения эффективности контрольной работы должны внедряться качественно новые основы для проведения камеральной проверки, такие как применение методов, основанных на системе косвенных индикаторов налоговой базы. Это обеспечит автоматизированный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, повысит результативность проверок и позволит уйти от субъективного подхода при определении объекта налогового контроля. Необходимость улучшения налогового администрирования вызвана неполным поступлением налогов в бюджет в результате и прямого уклонения от налогообложения с помощью фирм-однодневок, и использования "серых схем", и минимизации налоговых отчислений в результате имеющихся пробелов в налоговом законодательстве.

Таким образом, следует выбрать правильную стратегию администрирования, которая позволит при минимальных затратах на администрирование получать максимальные поступления в бюджет. Так, считаем, что необходимо вести работу по следующим направлениям:

- создание единой системы финансового мониторинга, которая позволит отслеживать финансовые потоки, а также своевременно и правомерно возмещать и взыскивать соответствующие суммы налогов;

- консолидация всех институтов налоговой службы и банковской системы для улучшения администрирования налогов. Необходимо создать единую базу данных, с помощью которой можно будет отслеживать внешнеэкономические сделки, вести ускоренную обработку данных и обмен соответствующей информацией, а, следовательно, правомерно и своевременно возмещать суммы налогов, взыскивать их в бюджет.
- введение открытого реестра налогоплательщиков косвенных налогов, который позволит сделать более прозрачным администрирование НДС и акцизов, даст возможность налоговым и таможенным органам более эффективно противодействовать уклонению от уплаты налогов с использованием деятельности фирм-однодневок и улучшить контроль за поступлением НДС и акцизов в бюджет;
- ужесточение мер уголовной ответственности при неуплате налогов; усиление контроля при регистрации и ликвидации предприятий. Такой контроль поможет выявить так называемые фирмы-однодневки еще на стадии регистрации;
- повышение эффективности контрольной работы налоговых органов в результате использования информационных технологий и анализа данных финансового (налогового) мониторинга предприятий (единая электронная база).

С целью стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности налогоплательщика, обеспечения полноты и своевременности уплаты сумм налога в бюджет, создания равных конкурентных условий для налогоплательщиков, обеспечения нейтральности налоговой системы необходимо продолжить работу по совершенствованию действующего законодательства. Так например, в 2021 году был инициирован ряд нормативных и правовых актов, направленных на совершенствование налогового законодательства, законодательства по государственному социальному страхованию: разработаны 6 законов Кыргызской Республики и 28 постановлений Правительства/Кабинета министров Кыргызской

Республики. В соответствии с Законом Кыргызской Республики от 3 апреля 2020 года №33 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты по вопросам стабилизации социально-экономической ситуации в связи с обстоятельствами непреодолимой силы», физическим лицам и индивидуальным предпринимателям, которые не успели до 1 апреля 2020 года сдать налоговую декларацию за 2019 год, было предоставлено право сделать это до 1 апреля 2021 года, заполнив две декларации – за 2019 и 2020 годы.

Таким образом, по состоянию на 31 декабря 2021 года в налоговые органы республики было сдано Единых налоговых деклараций: по итогам 2020 года - 519 636 и по итогам 2019 года - 497 096. По итогам 2020 года в электронном виде представлено 166 859 Единых налоговых деклараций. К факту 2019 года данный показатель составил 162% (за 2019 год декларантами электронно сдано 103 234 декларации). О ходе реализации компонентов фискализации налоговых процедур. В целях принятия действенных мер по сокращению теневой экономики и повышения эффективности налогового администрирования, а также для создания благоприятных условий для бизнеса по ведению своей деятельности в новом цифровом формате налоговая служба работает над внедрением масштабных проектов в рамках государственной программы по цифровизации экономики, в том числе ряда компонентов фискализации налоговых процедур.

Электронные счет-фактуры. Все плательщики и субъекты НДС, осуществляющие импорт и/или экспорт товаров, с 1 июля 2020 года перешли на обязательное применение ЭСФ. С момента запуска системы и по состоянию на 31 декабря 2021 года электронными счетами-фактурами пользуются более 16788 предпринимателей, им выписано 10 242 748 электронных счетов-фактур на общую сумму оборота 1 трлн. 668 млрд. 850 млн. сом. Благодаря внедрению ЭСФ, поступления по НДС начали постепенно увеличиваться так, если поступления по НДС в 2020 году составили 28 065,8 млн. сом, то в 2021 году поступления составили 40 081,4 млн. сом или больше на 142,8%.

Маркировка товаров. Маркировка на алкогольную и табачную продукцию на территории Кыргызской Республики введена с 1 июля 2021 года. В АИС «Маркировка товаров» зарегистрированы и получают коды маркировки 11 импортеров табачной продукции, 8 производителей и 27 импортеров алкогольной продукции. С 1 сентября 2021 года начало функционировать мобильное приложение «Текшер», через которое можно определить подлинность происхождения маркированных товаров. С января 2021 года ЗАО «Альфа Телеком» начала выдачу кодов маркировки отечественным экспортерам обувной продукции в Российскую Федерацию, генерируемые российской системой маркировки и передаваемые отечественным экспортерам через национального оператора маркировки товаров.

Модернизация использования ККМ. По состоянию на 31 декабря 2021 года в АИС «ККМ онлайн» зарегистрировано 16 650 ККМ-онлайн (по старым требованиям) и 11 172 ККМ по новым техническим требованиям. С 1 сентября 2021 года запущен пилотный проект системы администрирования ККМ, в котором по состоянию на 31 декабря заведено 3 413 касс. Всего зарегистрировано и передают данные в режиме онлайн 31 235 касс.

АСУ АЗС. С 1 июля 2020 года автозаправочные станции, в том числе автомобильные газозаправочные и газонаполнительные компрессорные станции начали работать с автоматизированной системой управления АЗС, предусматривающей автоматизацию учета ГСМ, а также невозможность отпуска ГСМ без пробития фискального чека через ККМ. По состоянию на 31 декабря 2021 года всего зарегистрировано 1080 АЗС, действующие 1004, АСУ установлено на 1004 АЗС.

Электронные товаротранспортные накладные. С 1 июля 2020 года ГНС запустила программный модуль «Электронная товаротранспортная накладная» в информационной системе «Электронная счет-фактура», с помощью которого субъекты, занимающиеся добычей, производством, импортом и реализацией нефти и нефтепродуктов, при отгрузках начали оформлять ЭТТН для отгрузки нефтепродуктов по технологической цепочке. За 2021 год было оформлено 144

718 ЭТТН. Всего со дня внедрения ЭТТН по состоянию на 31 декабря 2021 года оформлено 220 880 ЭТТН. Электронный сервис «Э-патент». С 10 августа 2020 года была модернизирована и запущена обновленная система «Электронный патент» с функцией генерации объединенного бланка патента и страхового полиса. За период с 10 августа 2020 года по 31 декабря 2021 года выдано 840 058 электронных патентов на сумму 1 918,4 млн сомов, 684 239 полисов на сумму 623,7 млн сомов. В 2021 году выдано 758 688 электронных патентов на сумму 1 723,7 млн сомов, тогда как в 2020 году было выдано 112 947 электронных патентов на сумму 270 млн сомов.

АИС «Сводный пост». АИС «Сводный пост» предназначен для автоматизации процедур, обеспечивающих учет товаров в рамках торговли Кыргызской Республики с государствами-членами ЕАЭ, в целях налогообложения и прослеживаемости товаров, и в других целях, таких как, транспортный, ветеринарный, и другие виды контроля за ввозимыми товарами. Запуск вышеуказанной системы на сегодняшний день произведен в полноценном промышленном формате на следующих пунктах учета товаров: - «Чалдыбар»; «Ак-Тилек»; «Ак-жол», «Чон-Капка»; ж/с «Аламедин»; ж/с «Кара-Балта»; ж/с «Бишкек-1»; ж/с «Кара-Суу»; аэропорт «Ош»; ж/с Маймак, аэропорт «Манас» Согласно данным ИСНАК за 2021 год поступило косвенных налогов на импорт в общей сумме 34 577,1 млн. сом, в том числе НДС на импорт - 24 721,3 млн. сом, акцизного налога на импорт - 9 855,8 млн. сом. За 2021 год всего в пункты учета товаров представлено 210 649 сопроводительных накладных по товарам, ввезенным автомобильным, железнодорожным и воздушным транспортом.

Электронная отчетность. По состоянию на 31 декабря 2021 года к электронному сервису «Кабинет налогоплательщика» подключено всего 372 046 налогоплательщиков из них 54 354 юридические лица, 317 692 физические лица. 26 783 налогоплательщиков представляют налоговую отчетность с использованием ЭЦП. Реализована интеграция кабинета налогоплательщика с единой системой идентификации, где в качестве авторизации, идентификации

используются электронная подпись, выдаваемая ГП «Инфоком». Электронная карта дислокации объектов и субъектов предпринимательства. В 2021 году начата масштабная работа по созданию цифровой карты дислокации объектов и субъектов предпринимательства, осуществляющих деятельность в сфере торговли, работ и услуг. Разработано мобильное приложение «Сервис дислокации» для сотрудников налоговых органов. Проведено обучение инспекторов территориальных УГНС по применению мобильного приложения. Сотрудники территориальных УГНС регистрируют субъекты и объекты предпринимательства в систему через мобильное приложение «Сервис дислокации». Ведется внедрение в программу интерфейс модуля информационных полей для учета предпринимателей ведущих свою деятельность в торговых центрах, рынках и мини-рынках на территории городов Бишкек и Ош. Сервис выдачи справок. В целях исключения запроса предоставления бумажных справок при предоставлении государственных и муниципальных услуг на сегодняшний день ГНС разработана и успешно работает система по дистанционному получению справки на импорт товаров со стран ЕАЭС посредством личного кабинета на сайте ГНС. ГНС на сегодняшний день заключила 80 Соглашения о взаимодействии баз данных в СМЭВ «Түндүк», из которых 35 Соглашений с министерствами, ведомствами и другими гос. органами, 45 Соглашений с юридическими лицами, в том числе коммерческими банками, ГП, ОсОО, АО, ЗАО. Создание условий для налогоплательщиков. Особое внимание в работе ГНС уделяется вопросам создания благоприятных условий при исполнении налогоплательщиками налоговых обязательств. В 52 УГНС создана инфраструктура «Единого окна», обеспечивающая обслуживание налогоплательщиков по приему налоговой отчетности, выдаче бланков, регистрации налогоплательщиков, ККМ, разъяснению налогового законодательства и прочие услуги. Аналогичные услуги предоставляются 3 Сервисными центрами и 22 пунктами, созданными на КПП «Сосновка», крупных торгово-рыночных комплексах и торговых центрах. Налоговой службой запущено в «Единых окнах» налоговых органов

Первомайского и Свердловского районов электронное управление очередью и зона самообслуживания с компьютерами, где посетители обслуживаются по принципу электронного управления очередью, что создает удобства в получении налоговых услуг. 25 ноября 2021 года состоялось открытие Центра обслуживания предпринимателей в городе Бишкек.

В Центре обслуживания предпринимателей города Бишкек налоговой службой представляются услуги по: регистрации (перерегистрация), учетная регистрация, регистрация прекращения деятельности, регистрация и аннулирования регистрации налогоплательщиков по НДС, прием отчетности по налогам, неналоговым платежам и страховым взносам, регистрация в «Кабинете налогоплательщика», выдача патентов и страховых полисов, электронного патента и продление срока их действия, выдача справок о налоговой регистрации для открытия счета в банке, об отсутствии задолженности и другие услуги. Новые принципы обслуживания внедряются согласно Концепции совершенствования сервисного обслуживания налогоплательщиков в рамках проекта фискализации налоговых процедур «СМАРТ Салым», разработанного для создания благоприятных условий ведения и развития бизнеса.

На сегодняшний день налогоплательщики пользуются различными видами электронных услуг ГНС, в том числе с помощью портала salyk.kg и других сервисов, имеют возможность сдать отчетность, декларацию, получить полисы, патенты и справки в удобном формате. Для налогоплательщиков предоставлены следующие услуги: - прием платежей за патенты, местные налоги и подоходный налог посредством использования платежных терминалов, пост-терминалов, веб-касс, платежных карт, мобильного кошелька и интернет-банкинга (в 2021 году проведено порядка 481,2 тыс. платежей на 447,3 млн. сом) - Колл-центр с бесплатным телефонным номером 116, набрав который можно получить интересующую информацию по налоговым вопросам в режиме он-лайн, а также сообщить о неправомерных действиях сотрудников налоговой службы (в 2021 году порядка 78,8 тыс. звонков) - на веб-сайте ГНС

пользователи могут получить любую информацию: НПА и проекты; информацию о деятельности налоговых органов; поиск ИНН, акцизной марки, счет-фактуры НДС, проверка предписания на проведение проверки; фискализированного чека; калькулятор по ЕНД, страховым взносам и налогу на имущество; календарь налогоплательщика; база знаний и другие справочные материалы (в 2021 году порядка 9049,3 тыс. посетителей).

В 2022 году в целях соблюдения требований налогового законодательства Кыргызской Республики рейдовым налоговым контролем субъектов предпринимательства охвачено всего 45 842 субъектов, из них: нарушений установлено у 11 768 субъектов или 25,7% от общего количество охвата рейдовым налоговым контролем. Сотрудники Государственной налоговой службы в 2022 году провели соответствующую работу по выявлению фактов оборота и реализации алкогольной и табачной продукции.

Так, в 2022 году выявлено и изъято из незаконного оборота 384 тыс. 897 бутылок алкогольной продукции и 233 тыс. 46 пачек сигарет. Большинство нарушений были связаны с реализацией алкогольной и табачной продукции без акцизных марок или с поддельными марками. В 2022 году Государственной налоговой службой в целях реализации норм новой редакции Налогового кодекса КР были разработаны в установленном порядке 28 проектов нормативных правовых актов, утверждаемых постановлением Кабинета Министров Кыргызской Республики. Из них: принято 26; на рассмотрении МФ КР

Единая налоговая декларация. В целях качественного и своевременного проведения декларационной кампании по итогам 2021 года налоговой службой проведена широкомасштабная разъяснительная работа среди населения о своевременном и правильном предоставлении декларации. Так, по состоянию на 31 декабря 2022 года в налоговые органы республики представлено 538 471 ЕНД по итогам 2021 года, из которых в электронном виде представлено 378 188 деклараций, к факту 2020 года данный показатель составил 103,6%.

Работа в рамках ЕАЭС. В рамках реализации постановления Кабинета Министров Кыргызской Республики от 14 апреля 2022 года № 221 «О мерах по обеспечению учета товаров в рамках торговли с государствами-членами Евразийского экономического союза при ввозе (импорте) в Кыргызскую Республику» функционируют 4 пункта учета товаров, расположенных вблизи КПП на кыргызско-казахстанском участке госграницы: «Чалдыбар автодорожный»; «Ак-Тилек автодорожный»; «Ак Жол автодорожный»; «ЧонКапка автодорожный», а также 21 пунктов учета товаров, расположенных на железнодорожных станциях и 2 пункта учета товаров в аэропортах, в том числе в 2022 году открыты 17 пунктов учета товаров, расположенных на ж/д станциях. В 2022 году импортеры при ввозе товаров из стран-членов ЕАЭС в пунктах учета товаров в электронном виде представили 186 935 сопроводительных накладных на ввозимый товар. Из них 164 915 сопроводительных накладных по товарам, ввезенным автомобильным транспортом, 18 184 – по товарам, ввезенным железнодорожным транспортом и 3 836 – по товарам, ввезенным воздушным транспортом. За 2022 год объем импортированных товаров из государств-членов ЕАЭС года составил 308 млрд 986,3 млн сомов, по сравнению с 2021 годом объем увеличился на 40 млрд 739,5 млн сомов, темп роста 115,2 %, в том числе облагаемый импорт составил 244 млрд 576,6 млн сомов, по сравнению с 2021 годом темп роста составил 116,6%. Следует отметить, что с января 2021 года на пунктах учета товаров используется информационная система «Сводный пост» при учете товаров, ввозимых на территорию Кыргызской Республики из стран – членов ЕАЭС. Благодаря работе системы «Сводный пост» импортеры, ввозящие товары из стран – членов ЕАЭС, оформляют сопроводительные накладные в онлайн формате независимо от того, где они находятся, а также получают справки с налогового органа на ввоз товара посредством «личного кабинета» на сайте ГНС.

Цифровизация налоговых процедур. В целях принятия действенных мер по сокращению теневой экономики и повышения эффективности налогового

администрирования, а также для создания благоприятных условий для бизнеса по ведению своей деятельности в рамках цифровизации налоговых процедур «СМАРТ Салым» в системе налогового администрирования внедрены и работают ряд масштабных проектов. В том числе такие компоненты, как электронные счета-фактуры, электронная товаротранспортная накладная, система «Сводный пост», маркировка товаров, ККМ-онлайн, Электронный патент и страховой полис, дислокация субъектов предпринимательства, представление отчета в онлайн формате и другие. В 2022 году ГНС усовершенствовала ранее запущенные проекты цифровизации, а также внедрила новые компоненты, такие как Электронный рейдовый налоговый контроль, электронная товаротранспортная накладная, «Паспорт налогоплательщика», портал открытых данных по налоговому администрированию Stat.salyk.kg, проект по маркировке ряда товаров, пилотный проект по применению навигационных пломб, автоматизированная система контроля НДС, модернизация ККМ (фискальный модуль), электронный сервис vat.salyk.kg для прохождения удаленной налоговой регистрации иностранными организациями и другие. Кроме того, в тестовом режиме работает система, интегрированная с таксопарками, ведется работа по автоматизации интегрированной системы с точками общепита (рестораны и кафе).

Электронная счет-фактура. В соответствии с постановлением Правительства Кыргызской Республики от 19 июня 2020 года № 343 все плательщики НДС и субъекты, осуществляющие импорт и/или экспорт товаров, с 1 июля 2020 года перешли на обязательное применение Электронных счетов-фактур (далее - ЭСФ), а с 1 апреля 2022 года ЭСФ стали применять налогоплательщики, у которых годовой оборот превышает 8 млн сомов. С начала внедрения ЭСФ пользуются 30 712 предпринимателей, ими выписано порядка 20,4 млн электронных счетов-фактур на 3 трлн. 383,9 млрд. сомов. В 2022 году субъектами предпринимательства выписано более 10,5 млн электронных счетов-фактур на 1 трлн. 744,7 млрд сомов. С внедрением ЭСФ

поступления по НДС начали постепенно увеличиваться, система стала инструментом, правильное использование которого с максимальным эффектом отражается на существенном сокращении объема теневой экономики, а следовательно, и на значительном росте поступлений в республиканский бюджет. В 2022 году национальным оператором маркировки товаров выдано 297,4 млн кодов маркировки, из них 261,4 млн кодов – для табачной продукции, 35,9 млн кодов – для алкогольной продукции и 103,3 тыс. кодов – для текстильной продукции.

В системе «Маркировка товаров» зарегистрированы и получают коды маркировки 9 импортеров табачной продукции, 9 производителей и 27 импортеров алкогольной продукции. Функционирует мобильное приложение «Текшер», через которое можно определить подлинность происхождения маркированных товаров.

Внедрена информационная система «Электронная товаротранспортная накладная», в которой налогоплательщики обязаны зарегистрироваться в качестве участников. Доступ к модулю «Электронная товаротранспортная накладная» для налогоплательщиков реализован в обновленном кабинете налогоплательщика по адресу cabinet.salyk.kg. В рамках внедрения АИС «Контроль - контрабанды» разработан дашборд для отображения данных по автотранспортным средствам (далее - АТС) въезжающих на территорию КР с грузом и без.

Модернизация использования ККМ. В соответствии с постановлением Кабинета Министров Кыргызской Республики от 8 апреля 2022 года № 193 «О мерах по внедрению контрольно-кассовых машин» утвержден ряд подзаконных документов, регулирующих новый порядок применения контрольно-кассовых машин (далее – ККМ) отвечающих новым техническим требованиям и её поэтапное внедрение. Вступивший в силу с 1 мая 2022 года на территории Кыргызской Республики применение ККМ осуществляется по новым стандартам. В течение 2022 года количество применяющих контрольно-кассовые машины предпринимателей увеличилось почти в три раза, составив на

сегодняшний день 65 тыс. 422 субъекта. Такое увеличение применяющих ККМ субъектов стало результатом проведенных налоговыми органами разъяснительных мероприятий, а также безвозмездное предоставление предпринимателям гибридных ККМ в количестве более 10 тысяч штук. Свой положительный вклад в развитие системы применения ККМ внесла также стимулирующая лотерея Налоговой службы «Требуй чек – выиграй приз!». Так, в целях реализации распоряжения Кабинета Министров Кыргызской Республики от 14 февраля 2022 года № 59 и стимулирования граждан требовать контрольно-кассовые чеки при проведении денежных расчетов, с 10 мая 2022 года запущена стимулирующая лотерея «Требуй чек - выиграй приз!». Была разработана информационная система «Лотерея», и проведено 3 розыгрыша лотереи с ценными призами: квартира, автомобили и другая техника. Участие в лотерее осуществлялась через специальное мобильное приложение «Салык чек», которое доступно пользователям всех моделей смартфонов. По состоянию на 31 декабря 2022 года количество пользователей достигло 179 466 участников.

Автоматизированная система управления автозаправочными станциями (АСУ АЗС) установлена на всех действующих 1021 АЗС республики. Одним из инструментов, направленных на соблюдение налогового законодательства, является качественно составленная дислокация налогоплательщиков. В цифровую карту дислокации объектов и субъектов предпринимательства внесены данные по 26 986 объектам и 76 142 субъектам. В системе также предусмотрен модуль администрирования рынков и торговых центров, где в системе значатся 84 рынка, 36 торговых центров.

Функционирует модуль «Народный контроль». «Электронный рейдовый налоговый контроль» внедрен в деятельность ГНС в целях расчета рисков, заполнения актов и обработки данных. С 1 ноября 2022 года все контрольные мероприятия в части специального налогового режима проводятся через систему «Э-рейд». На сегодняшний день сформировано и оформлено предписаний в количестве более 1080 штук. Налог на «Google». Согласно

Налоговому кодексу Кыргызской Республики, с 1 января 2022 года все иностранные компании, которые реализуют услуги в электронной форме, обязаны платить налог на добавленную стоимость в бюджет республики. Ставка НДС составляет 12 % с суммы реализованных услуг. ГНС запустила электронный сервис vat.salyk.kg для прохождения удаленной налоговой регистрации иностранными организациями.

Налоговая служба в 2022 году, кроме сбора налогов и страховых взносов, проводила работу, направленную на совершенствование оказываемых налогоплательщикам услуг. Новые принципы обслуживания внедряются согласно Концепции совершенствования сервисного обслуживания налогоплательщиков в рамках Стратегии развития налоговой службы. На сегодняшний день налогоплательщики пользуются различными видами электронных услуг ГНС, в том числе с помощью портала salyk.kg и других сервисов, имеют возможность сдать отчетность, декларацию, получить полисы, патенты и справки в удобном формате. Растет число налогоплательщиков, пользующихся налоговыми услугами онлайн. Так, электронным сервисом «Кабинет налогоплательщика» Salyk.kg пользуются 607 тыс. 118 налогоплательщиков, увеличившись за 2022 год на 235 тыс. 72 единиц. Кроме того, 64 тыс. 599 налогоплательщиков предоставляют отчеты с использованием электронной цифровой подписи. Также разработана и внедрена возможность сдачи отчетов недропользователей по утвержденной форме, через Информационную систему «Кабинет налогоплательщика».

Большой популярностью среди предпринимателей пользуется электронный сервис «Электронный патент», где можно онлайн приобрести патент и страховой полис одним документом, что значительно сокращает временные и трудовые затраты. Оплату при этом можно произвести безналично с помощью различных электронных кошельков, терминалов или онлайн-банкинга. В течение 2022 года выдано 987,4 тыс. электронных патентов на сумму 2 млрд 141, 6 млн.сом; 728,2 тыс. полисов на сумму 717,4 млн. сом. Кроме того, налогоплательщикам предоставлены следующие услуги: - прием

платежей за патенты, местные налоги и подоходный налог посредством использования платежных терминалов, пост-терминалов, вебкасс, платежных карт, мобильного кошелька и интернет-банкинга (в 2022 году проведено порядка 479,5 тыс. платежей на 435,8 млн. сом) - Колл-центр с бесплатным телефонным номером 116, набрав который можно получить интересующую информацию по налоговым вопросам в режиме он-лайн, а также сообщить о неправомерных действиях сотрудников налоговой службы (в 2022 году порядка 70,8 тыс. звонков) - на веб-сайте ГНС пользователи могут получить любую информацию: НПА и проекты; информацию о деятельности налоговых органов; поиск ИНН, акцизной марки, счет-фактуры НДС, проверка предписания на проведение проверки; фискализированного чека; калькулятор по ЕНД, страховым взносам и налогу на имущество; календарь налогоплательщика; база знаний и другие справочные материалы (в 2022 году порядка 14,3 млн. посетителей).

С подключением налоговой службы к системе «Тундук» всю необходимую информацию и справки соответствующие госорганы получают от ГНС в электронном формате, что исключает необходимость обращения граждан и налогоплательщиков в ГНС. Государственная налоговая служба в целях информирования населения страны, повышение налоговой культуры в обществе в вопросах налогообложения проводит активную работу по освещению деятельности ведомства в средствах массовой информации. В городе Бишкек 16 ноября 2022 года состоялся первый Национальный налоговый форум на тему «Налоговая служба – во благо налогоплательщика». Цель форума предоставление площадки для эффективного обмена опытом в области актуальных тенденций в развитии отечественного и международного налогообложения, а также построение партнерских отношений с налогоплательщиками. В мероприятии приняли участие представители государственных органов, бизнес-сообществ, международных организаций, образовательных учреждений и все заинтересованные налогоплательщики (более 130 участников). Участниками форума в трех дискуссионных сессиях

обсуждены актуальные вопросы, связанные с налогообложением - первые результаты практической реализации норм нового Налогового кодекса, вступившего в действие с 1 января 2022 года, проектом цифровизации «СМАРТ Салым» - обмен мнениями по реализации проектов цифровизации налоговых процедур «СМАРТ Салым», способам совершенствования качества обслуживания налогоплательщиков и повышением налоговой грамотности и налоговой культуры населения. По итогам форума участниками выработаны ряд рекомендаций и предложений по совершенствованию налоговой политики, повышению налоговой грамотности и налоговой культуры населения. Данное мероприятие проводилось в рамках реализации Проекта «Кыргызская налоговая неделя», инициированного Администрацией Президента Кыргызской Республики. Дальнейшая реализация Проекта «Кыргызская налоговая неделя» предусматривает проведение конкурса на лучшие социальноориентированные ролики, раскрывающие важность уплаты налогов; проведение специализированных образовательных тренингов для подготовки сотрудников органов налоговой службы; разработку «Кыргызской энциклопедии налоговой грамотности». В рамках проведения работы по освещению деятельности ведомства в средствах массовой информации в печатных и информационных агентствах публиковались информационные материалы, на ТВ и радио организовывались выступления и информационные сообщения руководства и сотрудников ГНС и территориальных налоговых органов. Кроме этого, в СМИ распространялись и публиковались пресс-релизы, информационные сообщения, другие информации, а также фото-видеоматериалы, связанные с деятельностью ГНС. Широко освещалась проводимая работа с бизнес-сообществом и субъектами предпринимательства по разъяснению актуальных вопросов налогообложения.

Так, рассмотрим отдельные направления. Например, налогообложение дивидендов, выплачиваемых кыргызским гражданам. В целях повышения конкурентоспособности налоговой системы и создания благоприятного инвестиционного климата предполагается применять нулевую ставку налога на

прибыль организаций при получении дивидендов лицами нашего государства. Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов отечественными компаниями с помощью оффшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения. Кроме этого, в среднесрочной перспективе крайне актуальным является внесение в налоговое законодательство понятия резидентства юридических лиц на основе нескольких критериев: критерия «места управления» и критерия резидентства участников юридического лица, владеющих в нем контрольным пакетом. В связи с развивающимся характером рынка ценных бумаг законодательство в части правил налогообложения при совершении операций с ценными бумагами постоянно совершенствуется. В среднесрочной перспективе предполагается решить проблемы, связанные с налогообложением налогом на прибыль при совершении организациями операций с ценными бумагами. Налоговая конкуренция между странами за привлечение налогоплательщиков в условиях глобализации мировой экономики, с одной стороны, препятствует одностороннему увеличению налогового бремени отдельными странами (например, интенсивному применению прогрессивных ставок налогов), а с другой стороны, создает стимулы к использованию противозаконных и сомнительных схем по минимизации налоговых обязательств и «отмыванию» денежных средств.

Кроме этого, необходимо отметить, что налоговые органы как также должны проводить политику в сфере привлечения иностранных инвестиций и различных проектов в сфере автоматизации и улучшения информационной базы налоговой системы. Из Таблицы 4.1. видно, что наибольшая часть инвестиций поступает в Джалал-Абадскую область. Если в 2012г. в данную область поступило 99315,4 тыс.дол.США, то в 2022г. поступление инвестиций составило 511197,4 тыс.дол.США. Второе место по полученным инвестициям занимает г.Бишкек, в 2022г. инвестиции получены в сумме 297300,6 тыс.сом.

**Таблица 4.1. – Поступления иностранных инвестиций по регионам Кыргызской Республики
за 2012-2022 гг.(тыс.дол.США)⁵¹**

| Наименование региона | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|-----------------------------|------------------|------------------|------------------|--------------------|------------------|------------------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|--------------------|
| Баткенская область | 11 639,1 | 6 703,0 | 16 130,3 | 23 962,2 | 9 487,5 | 4 949,1 | 2 152,2 | 11 470,6 | 3 009,3 | 334,8 | 36 647,6 |
| Джалал-Абадская область | 99 315,4 | 138 296,4 | 130 276,5 | 202 253,0 | 96 245,0 | 119 795,1 | 128 806,7 | 255 388,8 | 79 266,3 | 359 833,3 | 511 197,4 |
| Иссык-Кульская область | 124 588,5 | 105 191,6 | 184 015,6 | 132 430,3 | 96 707,9 | 24 955,1 | 91 256,9 | 259 189,8 | 150 818,6 | 5 843,9 | 983,8 |
| Нарынская область | 140,5 | 16 353,9 | 5 775,6 | 15 264,5 | 757,9 | 185,9 | 4 096,8 | 171,6 | - | - | 133,6 |
| Ошская область | 11 487,9 | 19 818,9 | 4 807,2 | 3 321,5 | 2 689,1 | 1 293,7 | 8 238,9 | 3 490,6 | 2 539,5 | 23 487,5 | 41 689,6 |
| Таласская область | 36 633,8 | 5 323,4 | 34 387,0 | 876,8 | 12 724,3 | 549,6 | 909,7 | 29,8 | 36 581,4 | 81 845,5 | 127 900,8 |
| Чуйская область | 101 462,6 | 348 454,5 | 173 316,5 | 453 474,5 | 209 415,1 | 191 803,0 | 249 314,3 | 175 684,9 | 99 964,8 | 203 926,8 | 180 205,8 |
| г.Бишкек | 205 398,3 | 324 340,2 | 177 779,7 | 741 465,5 | 385 727,9 | 273 087,5 | 366 946,0 | 371 087,5 | 164 892,2 | 329 551,1 | 297 300,6 |
| Всего | 590 666,1 | 964 481,9 | 726 488,4 | 1 573 048,3 | 813 754,7 | 616 619,0 | 851 721,5 | 1 076 513,6 | 537 072,1 | 1 004 822,9 | 1 196 059,2 |

⁵¹ Составлено по данным НСК КР, <http://www.stat.kg>

В процессе научного исследования нами проводилась работа по изучению особенностей функционирования налоговых органов в г. Бишкек. Известно, что одним из методов научного исследования является «анкетный опрос», эффективное использование которого может привести к определенным научным выводам. В результате научно-исследовательской работы в 2021 году нами был разработан Анкетный лист для определения качества обслуживания налогоплательщиков, которым были опрошены налогоплательщики по г. Бишкек. Проведенная работа позволила проанализировать состояние:

- действующей структуры налоговых органов;
- уровень коррупционных проявлений в системе налоговых органов;
- степень автоматизации работы налоговых служб г.Бишкек.

Всего по г.Бишкек за 2021 и 2022 год выборочно прошло анкетирование более 1500 налогоплательщиков, в том числе частные предприниматели, ОсОО, АО и другие хозяйствующие субъекты. Ежегодные работы в этом направлении привели к отдельным выводам. В результате проведенного анкетного опроса среди налогоплательщиков г.Бишкек, в части улучшения качества обслуживания налогоплательщиков г.Бишкек со стороны налоговых инспекторов, выяснено следующее:

1. налогоплательщики, сталкиваясь с налоговыми инспекторами в налоговых органах, отмечают некорректность работников налоговых органов;
2. налогоплательщики оценивают деятельность отделов работы с налогоплательщиками в большинстве случаев как «удовлетворительно» и «неудовлетворительно»;
3. в целях контактного обращения с налогоплательщиками, они предлагают быть более вежливыми и доброжелательными во время приема налогоплательщиков;
4. предлагается обучать сотрудников налоговых органов и принимать на работу более квалифицированные кадры.

Итак, считаем что, современная система налогового администрирования должна одновременно решать следующие задачи:

- Повысить уровень собираемости налогов, неналоговых платежей и сборов в целях обеспечения полного и своевременного финансирования расходов бюджетов всех уровней;
- Сократить издержки налогоплательщиков и создать для них максимально удобные условия при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов;
- Соблюдать принцип справедливости для всех экономических агентов, имея в виду обеспечение равных условий налогообложения предприятий, работающих в одной сфере хозяйственной деятельности;
- Сократить затраты государства на осуществление налогового контроля.

В связи с этим предлагается на законодательном уровне реализовать следующие основные меры, направленные на совершенствование норм и правил, регламентирующих деятельность налоговых органов и налогоплательщиков:

- упорядочить процесс проведения камеральных налоговых проверок по налогам и неналоговым платежам;
- уточнить составы налоговых правонарушений и размеры соответствующих штрафов, в частности, отказаться от финансовой ответственности за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, не повлекшие отрицательных налоговых последствий;
- предоставить налогоплательщикам, не ведущим хозяйственной деятельности, право представлять в налоговый орган вместо налоговой декларации уведомление по упрощенной форме;
- установить предельный срок проведения выездной налоговой проверки в 2 месяца, а для организаций, имеющих обособленные подразделения, – 5 месяцев (в указанный срок не включается время проведения экспертиз, привлечения специалистов, встречных проверок, а также время представления налоговому органу истребованных документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки).

На наш взгляд, в настоящее время следует особо акцентировать внимание следующим вопросам: совершенствованию налогового администрирования в высокодоходных сферах предпринимательской деятельности; пересмотру специальных режимов для малого и среднего бизнеса (сокращения сфер действия патента и др.), сокращению сферы действия и количества налоговых льгот, предоставляемых субъектам СЭЗ, внесению изменений и дополнений в НК Кыргызской Республики в целях поддержки развития лизинга.

4.2. Направления развития системы налогового администрирования на современном этапе

В течение ряда лет Налоговая служба проводит системную и целенаправленную работу по совершенствованию налогового администрирования путём проведения реформ по модернизации и автоматизации налоговой службы. Согласно данным Азиатского банка развития доходы страны выросли с 25,3% от ВВП до 29,0% в результате улучшения налогового администрирования путём введения с 1 июля 2021 года цифровой налоговой отчётности и обязательного использования кассовых аппаратов при осуществлении торговых операций или выполнении работ и оказании услуг. Улучшение деятельности Налоговой службы требует инициирования комплекса мер, реализации стратегического плана, который должен включать совершенствование всех элементов налоговой системы: законодательная база, культура налоговых отношений, внедрение и использование автоматизированных процессов, обеспечение сотрудников современной материально-технической базой, улучшение рабочего климата, усиление аналитического потенциала и другое.

Для обеспечения сбалансированного подхода при достижении всех установленных целей и показателей, необходимо связать каждую цель и показатель с достаточным количеством действий и показателей на уровне подразделений/процессов/территорий соответственно.

Учитывая, что сбор налогов и обеспечение доходной части бюджета является жизненно важной финансовой основой существования государства, необходимо дальнейшее совершенствование деятельности налоговой службы, с проведением реорганизации в целях рационализации, повышения эффективности деятельности налоговых органов, повышения уровня оплаты труда сотрудников налоговых органов в рамках проводимой антикоррупционной политики для выработки и реализации единой государственной налоговой политики и совершенствования структуры Налоговой службы. Многолетняя практика функционирования сложившейся структуры налоговых органов показала, что основная нагрузка по обеспечению сбора налогов и платежей приходится на подведомственные территориальные налоговые органы - налогооблагаемые территории, которые имеют свои особенности в администрировании налогов, а именно:

- аграрный характер экономики регионов усложняет сбор налогов, в частности: отдаленность, неразвитость коммуникаций, низкий потенциал, необходимость подворного обхода для обеспечения сбора отдельных видов налогов;
- из-за имеющихся проблем в технической оснащенности, низкого уровня автоматизации большую потребность в численности, испытывают, районные налоговые органы, находящиеся в сельских и отдаленных регионах, где весь учет хозяйствующих субъектов, начисления и поступления налогов ведется «ручным» способом. Поэтому, в целях приведения порядка занятия экономической деятельностью граждан, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов с нашей стороны поддерживается передача администрирование местных налогов, сборов и земельного налога, согласно перечня, утвержденного Правительством КР, местным органам власти, что позволит поднять их авторитет на более высокий уровень и принимать конкретные решения по пополнению местных бюджетов.

На сегодняшний день Налоговая служба демонстрирует высокий уровень стремления к развитию и готовности к модернизации налоговой системы для

повышения эффективности налоговых органов. По итогам реализации стратегических целей предыдущих лет реализованы и внедрены ряд инициатив, таких как:

1) внедрение автоматизированных рабочих процессов налогового администрирования, создание единой информационной базы: внедрён комплекс базовых модулей «Информационная система налогового администрирования Кыргызстана» (ИСНАК), обновлена инфраструктура Налоговой службы;

2) создание услуги «Единое окно», которая доступна в 52-х налоговых органах и 4 сервисных центрах, включая Центр обслуживания плательщиков по г. Бишкек. Данный центр начал свою деятельность 25 ноября 2021 года, что существенно сократило время граждан по исполнению ими налоговых обязательств. Кроме того, данная услуга позволяет сократить контакты налогоплательщиков с сотрудниками налоговых органов, что способствует минимизации коррупционных проявлений;

3) обеспечение стабильной работы Call-центра Налоговой службы с бесплатным телефонным номером 116, для предоставления налогоплательщикам информации в режиме реального времени. Также, 3 посредством звонка, граждане могут сообщить о неправомерных действиях сотрудников Налоговой службы;

4) организация работы веб-сайта Налоговой службы, где своевременно размещается актуальная информация справочного характера и, также, предусмотрен ряд услуг для налогоплательщиков, предоставляемых в онлайн режиме (движение счетов-фактур, предписание на проведение выездной проверки, регистрация налогоплательщиков, электронный патент, электронная отчётность, электронная счет-фактура (ЭСФ), маркировка товаров, электронная товаротранспортная накладная (ЭТТН), автоматизированная система управления автозаправочными станциями (АСУ АЗС) и другие);

5) создание электронной услуги «Кабинет налогоплательщика», где налогоплательщики имеют возможность упрощённой системы подачи электронной налоговой отчётности через сайт Налоговой службы на

бесплатной основе, с использованием неквалифицированной электронной подписи (ЭП). Обеспечена работа (на основе аутсорсинга услуги) системы электронной подачи налоговой отчётности с применением квалифицированной ЭП, с помощью которой налогоплательщики подают отчётность в электронном виде;

б) введение дистанционной формы обучения для сотрудников Налоговой службы;

7) осуществление функций по администрированию страховых взносов по государственному социальному страхованию с 1 января 2019 года;

8) внедрение системы электронного документооборота при взаимодействии с министерствами и ведомствами;

9) в рамках взаимодействия баз данных в системе межведомственного электронного взаимодействия «Түндүк» (далее - СМЭВ «Түндүк») на сегодняшний день Налоговая служба заключила 85 Соглашений о взаимодействии баз данных в СМЭВ «Түндүк»;

10) проведена работа по расширению камеральных проверок, в рамках которой все процедуры, связанные с проведением камеральной проверки, автоматизированы в строгом алгоритме в соответствии с требованием налогового законодательства Кыргызской Республики и осуществляется посредством подмодуля «камеральная проверка» модуля «Аудит», которым пользуются все территориальные управления Налоговой службы (далее – УГНС);

11) повышение качества налогового администрирования посредством внедрения компонентов фискализации налоговых процедур.

Проводя анализ внешней среды, стоит отметить, что события последних лет, связанные с эпидемиологической ситуацией и вирусной пандемией COVID-19, оказали влияние как на мировую экономику, так и на экономику Кыргызской Республики. В 2020 году в связи с пандемией коронавируса в Кыргызской Республике произошёл 20% спад товарооборота. Экспорт снизился на 1,1%, отмечается значительное падение импорта – на 26,2%, или 1,3 млрд.

долларов 4 США. В результате влияния мирового финансового кризиса реальный экономический рост в Кыргызстане замедлился до уровня 2,3% после значимого роста ВВП двух предыдущих лет, реально превышающего 8%. Соответственно, вышеуказанное прямо отразилось на поступлениях налогов и платежей.

Так, если в 2019 году поступления в доход государственного бюджета составили 79 млрд сомов, то в 2020 году данные поступления остались практически на том же уровне, с незначительной суммой прироста. Вместе с тем, по мере открытия границ и восстановления цепочек поставок, экономика Кыргызской Республики стабильно восстанавливалась в 2021 году и ускорится в 2022 году. При этом доходная часть государственного бюджета в 2021 году была обеспечена в сумме 105,7 млрд сомов, а прогноз на 2022 год доведен в размере 155,6 млрд. сомов. В целях стабилизации экономики, а также в связи с геополитической обстановкой в мире, были внесены изменения в плановые показатели Налоговой службы по увеличению доходной части бюджета на 2022 год на 20 млрд сомов, в следствие чего плановые показатели на 2022 год составили 175,6 млрд. сомов.

В 2019 году Правительство Кыргызской Республики передало функции и полномочия по сбору страховых взносов, контролю за исчислением и уплатой страховых взносов, привлечению к ответственности за нарушение требований законодательства Кыргызской Республики в сфере государственного социального страхования в Налоговую службу. За время администрирования страховых взносов обеспечено поступление страховых взносов: - в 2019 году: на сумму 33 144,3 млн. сомов при плане 33 144,3 млн. сомов, выполнение 100 %. При этом, по сравнению с 2018 годом, когда администрирование страховых взносов осуществлялось Социальным фондом и поступления составили 30 642,1 млн. сомов, рост страховых взносов, обеспеченный Налоговой службой, составил 108,2 % или больше на 2502,3 млн. сомов; - в 2020 году: на сумму 33 190,8 млн. сомов при плане 33 027,7 млн. сомов, выполнение 100,5 %, рост по сравнению с 2019 годом составил 100,1 % или больше на 46,5 млн. сомов

(период пандемии); - в 2021 году: на сумму 38 378,7 млн. сомов при плане 38 181,6 млн. сомов, выполнение 100,5 %, рост по сравнению с аналогичным периодом 2020 года составил 115,6 % или больше на 5 187,9 млн. сомов; - в 2022 году: за январь-сентябрь месяцы на сумму 36 млрд 369,6 млн сомов. План перевыполнен на 1 млрд 29,6 млн сомов. По сравнению с аналогичным периодом 2021 года больше на 8 млрд 443,4 млн сомов темп роста 130,2%.

Немаловажным элементом, определяющим вектор развития Налоговой службы, является Национальная стратегия развития Кыргызской Республики на 2018-2040 годы. Данным документом предусматривается построение конкурентной и справедливой налоговой системы, снижение доли теневой экономики и улучшение сбора налогов, усиление прозрачности налогового администрирования. Таким образом, необходима разработка и принятие Стратегии развития Налоговой службы, которая будет соответствовать целям развития Республики и включать в себя направления по реформированию и модернизации налогового администрирования с учётом существующих факторов, рисков и угроз. Необходимо учитывать опыт прежних лет и ориентироваться на мировые тенденции конкурентноспособных стран, которые заинтересованы в развитии ИТ-систем, повышении качества обслуживания налогоплательщиков, повышении прозрачности процедур и упрощении процессов. Электронные методы налогового администрирования в полной мере соотносятся с современными требованиями. Развитие информационных технологий вкупе с централизованным администрированием позволит Налоговой службе эффективно использовать аналитические инструменты для применения дистанционных методов контроля, которые способны выявить любые нарушения налогового законодательства. Для создания эффективной службы, отвечающей современным вызовам, необходимо построение соответствующей инфраструктуры, наличие и периодичное обновление оргтехники, создание и поддержка качественного программного обеспечения, материальное стимулирование сотрудников Налоговой службы.

В настоящее время в системе Налоговой службы реализуется проект «Модернизации налогового администрирования и статистической системы», финансируемый Всемирным банком, целью которого является повышение эффективности сбора налогов. Проект включает компоненты по институциональному и операционному развитию Налоговой службы и направлен на: - сокращение бремени, связанного с соблюдением налогоплательщиками требований налогового законодательства; - повышение кадрового потенциала и эффективности управления Налоговой службой; - модернизации операционных функций Налоговой службы за счёт внедрения новых оптимизированных бизнес-процессов и совершенствования существующей ИТ-системы налогового администрирования. Для перехода к современным электронным методам взаимодействия с налогоплательщиками и повышения эффективности данного взаимодействия, необходимо пересмотреть бизнес-процессы и общие бизнес модели Налоговой службы. Внедрение дистанционной формы взаимодействия позволит обеспечить сбор данных от налогоплательщиков, а также от третьих сторон, отслеживание информации о налогоплательщике и наличии в базах данных третьих сторон сведений о налогоплательщиках для их перекрёстного контроля. В большинстве случаев эти процессы будут осуществляться в режиме реального времени, а также предоставлять возможность:

- расширить и упростить электронные сервисы/индивидуальные услуги для налогоплательщиков, создать соответствующий профиль налогоплательщика;
- внедрить/расширить возможности риск-ориентированного подхода во всех сферах налогового контроля, а также возможности бесконтактных (дистанционных) форм налоговых проверок налогоплательщиков;
- увеличить аналитические возможности Налоговой службы в сфере налогового администрирования;
- создать необходимые условия для соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства. Усиление налогового администрирования путём использования электронных методов анализа и контроля особенно актуально в

связи с задачами Налоговой службы по выполнению прогнозных показателей доходной части государственного бюджета и бюджета Социального фонда.

Основное внимание уделено НДС на внутреннюю продукцию (170,3%) и НДС на импорт из ЕАЭС (180,9%). При этом следует отметить, что по данным видам налогов в течение 2021 года, по сравнению с 2020 годом, был обеспечен рост поступлений в размере 144,1% (НДС на внутреннюю продукцию) и 142,0% (НДС на импорт из ЕАЭС), свидетельствующий о положительных результатах внедрения электронного счета-фактуры (ЭСФ) и электронной товарно-транспортной накладной (ЭТТН). Введение ЭСФ и ЭТТН стало возможным благодаря внедрению компонентов фискализации налоговых процедур, вследствие чего поступления по НДС начали постепенно увеличиваться, несмотря на сложившуюся эпидемиологическую ситуацию и сокращение экономических показателей в стране, что подтверждает начало сокращения теневой составляющей рынка. Указанное свидетельствует о необходимости повышения контроля по соблюдению норм налогового законодательства посредством внедрения подобных инструментов налогового контроля в целях сокращения неформального сектора экономики. Особенно актуальными задачи Налоговой службы по обеспечению контроля за соблюдением налогового законодательства становятся в свете введения с 1 января 2022 года новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики. Новый Налоговый кодекс призван способствовать созданию благоприятного инвестиционного климата, добросовестной конкуренции, адаптации налогового законодательства Кыргызской Республики к современным экономическим условиям, дальнейшему совершенствованию цифровизации налоговых процедур, сокращению теневой составляющей экономики. Новая редакция Налогового кодекса предусматривает существенные изменения, которые окажут влияние на стабильность и качество налогового администрирования. Например:

- изменения в Налоговый кодекс вносятся не чаще одного раза в год, за исключением случаев возникновения обстоятельств непреодолимой силы и устранения неясностей и противоречий;

- изменён статус органов налоговой службы: порядок прохождения службы и присвоения специальных званий; финансовое и материальнотехническое обеспечение налоговой службы; функции дознания;

- приняты дополнительные права и обязанности органов налоговой службы: оценка эффективности налоговых льгот; ограничение выезда задолжников; определение минимального расчётного дохода; списание излишне уплаченной суммы; вручение электронного решения и др.;

- введены контрольные механизмы: тематическая проверка; норма для запуска системы дистанционного налогового контроля; усиление ответственности за налоговые правонарушения и др.;

- Налоговая служба определена уполномоченным органом, устанавливающим минимальный уровень контрольных цен на товары, импортируемые на территорию Кыргызской Республики из государств-членов ЕАЭС;

- предусмотрен режим оплаты НДС компаниями, оказывающими услуги на территории Кыргызстана в электронном виде (GOOGLE, YANDEX, YANDEX TAXI). Также вводится специальный налоговый режим на деятельность в сфере электронной коммерции, налог на деятельность в сфере электронной торговли и налог на игорную деятельность;

- упразднены налоговые режимы на основе обязательного патента и налогового контракта;

- расширен перечень подакцизных товаров; повышены ставки на отдельные подакцизные товары;

- введён повышающий коэффициент для категории дорогостоящих легковых транспортных средств;

- внедрён механизм «Кэшбек» населению за совершенную покупку;

- упрощены формы ЕНД налогоплательщиков.

Введение указанных норм требует соответствующего изменения в качестве налогового администрирования, перестройке или разработке новых рабочих бизнес-процессов Налоговой службы. Также, определение новых направлений развития системы налогового администрирования обусловлено наличием стратегически важных для государства функций, которые были переданы в Налоговую службу в последние годы: - администрирование страховых взносов по государственному социальному страхованию; - администрирование косвенных налогов по импорту в рамках вступления Кыргызской Республики в ЕАЭС; - регистрация физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей; - декларирование доходов и расходов государственных и муниципальных служащих; - государственное регулирование и контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Поставленные стратегические задачи по обеспечению сбора государственных доходов в бюджет страны и созданию условий по совершенствованию нормативной правовой базы (новая редакция Налогового кодекса Кыргызской Республики), регулирующий налоговые правоотношения, вынуждают оперативно принимать меры по реализации основных стратегических направлений и приведению в соответствие механизмов налогового администрирования. Остановившись на основных проблемах, следует отметить, что на данный момент внутри отделов ГНС отсутствует отлаженная система коммуникации. Данная проблема также распространяется и на процессы коммуникации всех структурных подразделений ГНС с Управлением цифровых технологий. В связи с этим уровень автоматизации процессов налогового администрирования не отвечает современным требованиям, и Информационная система «ИСНАК» подвергается постоянным сбоям.

Актуальными по сей день являются вопросы укрепления материально-технической базы. Вместе с тем реалии сегодняшнего дня требуют более широкого применения Налоговой службой современных технологий, таких,

как: системы управления рисками, аналитические инструменты, методы прогнозирования, образовательные технологии, мониторинг и проектирование.

Таким образом, к проблемам, связанным непосредственно с реализацией функции налогового администрирования, следует отнести следующие. Уровень автоматизации процессов налогового администрирования не отвечает требованиям сегодняшнего дня. Данная проблема включает в себя такие элементы, как: - отсутствие автоматической выгрузки по выписке страховых полисов (бумажном и электронном виде) в программе Налоговой службы и Социального фонда; - отсутствие на официальном веб сайте акта сверки (в электронном виде) с плательщиками страховых взносов; - установленное программное обеспечение информационной системы ГНС «ИСНАК» в основном ориентировано на создание информационной базы данных при отсутствии как многих аналитических функций по обработке информации Налоговой службы, так и функций корреляции, сличения и обработки данных, поступающих от других министерств и ведомств. В течение последних 5 лет не проводилась работа по доработке программного модуля по регистрации налогоплательщиков. Регистрация налогоплательщиков по НДС не автоматизирована. В настоящее время обмен данными по юридическим лицам, прошедшим государственную перерегистрацию в органах юстиции и внесение изменений в регистрационные сведения о налогоплательщике, осуществляются на бумажных носителях. Кроме того, при прохождении перерегистрации налогоплательщика из одного района в другой акт сверки по страховым взносам налоговым органом формируется вручную. В связи с этим назрела необходимость для улучшения деятельности Налоговой службы разработать и пересмотреть бизнес-процессы по регистрации, перерегистрации, регистрации прекращения деятельности, регистрации и аннулирования регистрации налогоплательщиков НДС⁵²[7] Стратегия развития Налоговой службы при Министерстве финансов КР на 2023-2025 годы.

⁵² Стратегия развития Налоговой службы при Министерстве финансов КР на 2023-2025 годы.

Следует отметить, что проведение кардинального реформирования путем укрупнения районов и резкого сокращения численности подведомственных территориальных налоговых органов при существующем уровне автоматизации и наличия функции сбора местных налогов усложнят администрирование налогов в целом по налоговой системе. Следовательно, для выполнения функций низовыми районными налоговыми органами необходимо сохранить сложившийся высококвалифицированный потенциал налоговых органов, а высвобожденные единицы можно рекомендовать местным органам власти для организации функции по администрированию местных налогов и сборов.

В настоящее время практически всеми признается, что эффективная реформа налоговой политики и системы налоговых органов в стране — ключевой фактор успеха в деле полного перевода экономики на рыночные рельсы.

Привлечение иностранного капитала в республику в сложившихся экономических условиях, безусловно, необходимо. Этому должны служить и налоговые льготы. Однако, подход здесь все - таки должен быть дифференцированным, то есть стимулирующим совместные предприятия, применяющие только новые технологии. Было бы целесообразно установить более строгий таможенный контроль за всеми каналами движения импортируемого и экспортируемого сырья и товаров, а также усилить борьбу с контрабандным провозом их; активизировать борьбу с коррупцией, скрывающей доходы от налогообложения. Поэтому, в целях развития бизнеса и поднятия народного хозяйства в целом, необходимо обеспечение полноты поступления налогов в бюджет, посредством улучшения налогового администрирования. Основные направления деятельности должны быть направлены на реализацию требований Налогового кодекса. При этом правильное использование Налогового кодекса позволит значительным образом улучшить налоговое администрирование, так как будет:

- являться законом максимально прямого действия, направленного на обеспечение устойчивого пополнения бюджета и улучшение условий для ведения бизнеса;
- являться единым кодифицированным документом, охватывающим все виды налогов и налоговых действий,
- включать в себя всё налоговое поле республики, позволяющим налогоплательщикам знать свои права и обязанности.

В перспективе с последующим расширением технической базы планируется расширение администрирования крупных налогоплательщиков по всей республике с охватом как минимум 60 % налоговых доходов.

Таким образом, основные меры по повышению собираемости налогов должны быть направлены на:

- безусловное обеспечение органами налоговой службы полноценных мер по налоговому администрированию с учетом требований Налогового кодекса;
- упрощение исчисления налогов и форм налоговой отчетности;
- совершенствование регистрационной базы налоговых органов;
- расширению перечня обязательного патентирования;
- совершенствование механизма применения ККМ;
- усиление ответственности налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства;
- совершенствование механизма администрирования НДС (введение реестра счетов-фактур по приобретенным материальным ресурсам; возмещение переплаты НДС);
- применение унифицированного и упрощенного налогообложения с точки зрения его администрирования, стимулирующего легальный бизнес;
- совершенствование режима патентирования, направленного на качественное администрирование;

- совершенствование учета земельных участков сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения;
- совершенствование механизма взыскания в бюджет суммы налоговой задолженности, признанной хозяйствующим субъектом;
- создание благоприятных условий для налогоплательщиков в части приема налоговыми органами налоговой отчетности и других документов по принципу «единого окна».

Одной из важных задач налоговой службы является развитие культуры соблюдения налоговых обязательств среди налогоплательщиков - обеспечении осознания налогоплательщиками исполнения своих обязанностей по добровольной уплате налогов. Это потребует создание эффективных программ для обучения налогоплательщиков и услуг для налогоплательщиков.

В рамках добровольного исполнения налоговых обязательств, что налогоплательщики практикуют самоисчисление налогов, при этом рассчитывают свои налоговые обязательства и должны подавать налоговые декларации с ограниченным участием со стороны налоговых органов. Таким образом, деятельность налоговых органов направлена на предоставление более широкого и качественного спектра услуг по правам и обязанностям налогоплательщиков и в целом по налоговому законодательству.

Так, достижение данной цели осуществляется путем решения следующих задач: внедрение обучения основам налогообложения в системе среднего образования, освещение в СМИ о проводимой налоговой политике государства, ее значимости и приоритетных направлениях для развития общества, распространение информации о действующей системе налогообложения посредством буклетов, справочных систем и профессиональных налоговых консультантов, усовершенствование и упрощение процедур налогового контроля, регламентация процедур налогового контроля, повышение эффективности взаимодействия государственных, иных уполномоченных органов с компетентными налоговыми органами зарубежных государств, автоматизация процедур налогового контроля с внедрением эффективной

системы налоговых проверок с учетом факторов риска (создание системы электронного мониторинга по проверкам налогоплательщиков), выявление на системной основе новых способов и схем, используемых для уклонения от налогообложения и дальнейшее внедрение мер по устранению причин, способствовавших их появлению.

Для достижения желаемых результатов от принимаемых мер и формирования позитивного имиджа налоговой службы необходимо постоянное взаимодействие с обществом через средства массовой информации, семинары, круглые столы, издание брошюр и буклетов. Обеспечение открытости административных процессов налоговой службы путем информирования налогоплательщиков о его услугах, образцах заполняемых форм документов, возможностях заполнения и подачи документов в электронной форме, порядке оборота документов, порядке оспаривания и обжалования решений.

Так, в процессе развития и совершенствования налоговых органов необходимо дальнейшее укрепление взаимодействия с гражданским обществом, различными международными организациями с целью установления более тесного сотрудничества, а также оказанию правовой и общественной поддержки и повышению прозрачности сбора доходов, а именно:

- создание эффективных программ для обучения и оказания услуг налогоплательщикам путем взаимодействия с бизнес-центрами и общественными организациями (Палатой налоговых консультантов и др.);
- проведение бизнес-консультаций и тренингов для предпринимателей в области налогообложения;
- разработка и введение республиканского реестра налоговых инструкций, включающего нормативные акты внутриведомственного характера;
- ежегодное опубликование налоговыми органами результатов деятельности с показателями, характеризующими эффективность налогового администрирования.

Кроме этого, думаем, следует уделить отдельное внимание повышению качества предоставляемых налоговых услуг, которая может быть достигнута посредством внедрения стандартов государственных услуг, увеличения количества электронных налоговых услуг, создания и развития современных центров приема и обработки информации по обслуживанию налогоплательщиков. Определенные направления реформирования налогового администрирования позволят создать действенный, модернизированный, эффективный механизм для проведения последовательных преобразований всей налоговой системы:

- обеспечение условий для повышения уровня добровольного выполнения требования налогового законодательства;
- укрепление партнерских взаимоотношений с налогоплательщиками;
- введение стандартных и прозрачных форм и методов обслуживания;
- трансформация действующей налоговой службы в высокоэффективный, подотчетный обществу орган исполнительной власти.

Для более наглядного восприятия стратегического видения уровня налогового администрирования большинство стран разрабатывают планы налогового администрирования на долгосрочный период времени. Однако необходимо подчеркнуть, что в процессе совершенствования и развития стратегического направления налогового администрирования может возникнуть ряд следующих рисков (табл. 4.1)

Таблица 4.2. – Риски налогового администрирования

| Ожидаемые риски | Смягчающие факторы |
|---|--|
| Отсутствие финансирования/технической помощи или ее задержка | Быстрая связь с партнерами по вопросам, исходящим из стратегического плана и предложения по технической помощи |
| Уровень готовности среды (налогоплательщиками, персонал налоговых органов, гражданское общество и т.д.) к изменениям, предусмотренным | Организация и проведение компаний по массовой информации |

| | |
|---|---|
| стратегическим планом. | |
| Потеря квалифицированного, обученного и специализированного персонала | Развитие более совершенных методов управления человеческими ресурсами. Установление тесной связи между механизмами оплаты труда и возмещения, способностями и результатами сотрудников. |
| Отсутствие политической поддержки | Политическая поддержка стратегического плана. Постоянное информирование о достижениях, полученных в результате внедрения стратегического плана налоговой службы. |

Современные условия работы налоговой системы Кыргызстана требует грамотного применения и использования новейших методов по администрированию.

В разделе «Налоговые проверки» «Стратегия развития Налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики на 2023-2025 годы»⁵³ [5] отмечается, что в настоящее время Налоговая служба сталкивается с отдельными проблемами, связанными с проведением налоговых проверок, что соответственно негативно влияет на эффективность и оперативность налогового контроля в виде проведения выездных и камеральных проверок. В этой связи важно отметить нижеперечисленные проблемы, требующие срочного решения:

1) В соответствии с требованием налогового законодательства Кыргызской Республики, налоговая служба в настоящее время осуществляет налоговое администрирование в виде налоговых проверок по вопросам соблюдения налогоплательщиком соответствующих норм, предусмотренных Законом Кыргызской Республики «О государственном социальном страховании». Налоговой службой разработаны соответствующие решения по страховым

⁵³ Стратегия развития Налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики на 2023-2025 годы, утвержденная приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 26 декабря 2022 года № 201-П.

взносам, которые должны быть автоматизированы в модуль Аудит АИС ИСНАК. Реализация данной задачи позволила бы автоматически формировать решение по результатам выездной/камеральной проверки по страховым взносам и выездной/камеральной проверки по страховым взносам и одновременно производить разноску в карточку лицевого счета (далее КЛС) по страховым взносам. Однако в настоящее время данная задача не решена, что приводит к многочисленным проблемам, включая и тот факт, что решения по страховым взносам не формируются автоматически и, соответственно, разноска в КЛС автоматически не осуществляется, то есть данные процессы осуществляются вручную.

2) База данных таможенного массива работает не на должном уровне, что соответственно влияет на недостоверную информацию и на неправильный анализ и оценку соответствующих критериев риска неуплаты налога, который должен осуществляться автоматически.

3) Отсутствует автоматизированная передача данных с других государственных органов и ведомств, позволяющая формирование соответствующей базы данных для использования сотрудниками налоговой службы, в том числе при автоматизированном анализе факторов риска неуплаты налога и при проведении налогового контроля, то есть по примеру таможенной службы, которая направляет соответствующую информацию в базу данных Налоговой службы на постоянной основе.

4) В целях качественного налогового администрирования не на должном уровне находится взаимосвязь между соответствующими модулями, а в отдельных случаях модули отсутствуют.

Вместе с тем отмеченные большинство задачи в Стратегии остались невыполненными из-за отсутствия концептуальных основ развития государственной налоговой системы и совершенствования налогового администрирования.

В настоящее время проводится работа по разработке стратегии фискальной политики в области развития малого и среднего бизнеса. При этом,

необходимо упростить процедуру регистрации малого бизнеса, как государственной, так и налоговой регистрации. В особенности это должно касаться физических лиц, ведущих свой бизнес на основе патента. Например, если лицо захотело приобрести патент, его не нужно заставлять для этого идти проходить регистрацию в органах статистики и соцфонда. В данном случае, факт приобретения патента можно было бы считать фактом его регистрации. В то же время необходимо четко определить виды деятельности и круг лиц, которые могли бы осуществлять свой бизнес на основе добровольного патента. В этой сфере должен работать только мелкий бизнес.

Далее необходимо предусмотреть и разработать упрощенный метод ведения учета для малого бизнеса. Следует оптимизировать налоговую отчетность для данной категории. Давно назрела необходимость пересмотра системы упрощенного обложения, основанного на уплате единого налога. Несмотря на уменьшение, с введением нового Налогового кодекса, ставки единого налога данный режим не получил должной привлекательности со стороны предпринимателей.

Что касается существующей налоговой отчетности, то и здесь есть проблемы, что отчетность чрезмерно объемная, в особенности по НДС. На формирование такой отчетности у плательщика уходит много времени, человеческих и соответственно финансовых расходов. Следует признать, что имеется отчетность, которую необходимо сократить как по количеству, так и по периодичности ее представления в налоговые органы. Сегодня мелкие предприниматели, как правило, либо патент платят, либо облагаются по единой ставке, где отчетность должна быть минимальной. Объемная и детализированная отчетность, в основном, должна быть предназначена для крупных предпринимателей. В настоящее время нами изучаются вопросы оптимизации системы налоговой отчетности. Проведенный анализ привел к тому, что возможно, существенно сократятся отчетности, особенно по НДС. Считаем необходимым отказаться от отдельных приложений отчетов по НДС по мере модернизации и автоматизации работы налоговых органов,

осуществляемой в рамках соответствующего проекта АБР. Создание единой и полноценной информационной базы по налогоплательщикам сделает многие отчеты ненужными. В итоге налоговая отчетность может сократиться на 50 и более процентов.

Обращаясь к истории вопроса введения счет-фактур по НДС, напомним, что к этому решению пришли, основываясь на опыте прибалтийских стран, и, в частности Латвии. За счет внедрения счет-фактур необходимо расширить налоговую базу, упорядочить систему зачета по НДС и ограничить деятельность «лжефирм».

Однако, практика показала, что недобросовестный налогоплательщик всегда сможет найти пути обхода. В итоге получилось, что последний продолжал фиктивно пользоваться зачетом по налогам, а добропорядочный плательщик был перегружен излишней отчетностью. Фактически предоставляется отсрочка по уплате налога, что позволит «сохранить» оборотные средства предприятий.

Необходимо отметить, что для ИП, осуществляющий реализацию товаров, услуг населению до 15,0 млн. сом (было до 8,0 млн.сом) установлена ставка 0% (при условии, что ИП не осуществляет экспортно-импортные операции, с обязательным применением ККМ, привлечением не более двух наемных работников).

Кроме этого, принятое решение об освобождении субъектов малого предпринимательства от уплаты налогов, уплачиваемой от деятельности, в значительной мере достиг своей цели. А именно, до принятия данной нормы среднее количество налогоплательщиков якобы являющихся субъектами малого предпринимательства с годовым оборотом до 8 млн сомов и уплачивающих налог на основе патента составляла порядком 58 тысяч человек. Однако, по данным ГНС по состоянию на 1 декабря 2023 года количество субъектов, зарегистрированных в данном налоговом режиме составило 10 819 субъектов, тем самым установлено что порядком более 47 тысяч предпринимателей имея фактический оборот более 8 млн сомов уплачивали налог в форме патента, тем

самым скрывали реальные обороты и не уплачивали налоги в полном объеме. Исследования показали и необходимость внедрения контрольно-кассовых машин (ККМ). До 2021г. зарегистрировано 17466 ККМ, впоследствии проводя политику всеобщего внедрения ККМ по республике и требований по обязательному применению к 2022г. работало 35987 ККМ. Так, по состоянию на 01.01.2024г. в органах зарегистрировано и действует 73804 ККМ. Кроме того, отметим, что повсеместное использование ККМ привело к увеличению налоговых поступлений и выводу из тени недобросовестных налогоплательщиков, уклоняющихся от налогообложения.

Также в целях стабилизации сложившейся ситуации на рынках республики, связанной с продлением патента, установлен временный запрет на проведение рейдового налогового контроля и контрольного закупа в отношении субъектов предпринимательства, осуществляющих деятельность на мини-рынках и рынках в том числе, отнесенных к стратегическим объектам, по вопросам соблюдения требований налогового законодательства КР по применению контрольно-кассовой машины, электронной счет-фактуры и электронной товаро-транспортной накладной.

4.3. Налоговый кодекс как основа построения эффективной системы налогового администрирования

В настоящее время налоговая политика Кыргызской Республики является одной из динамично развивающихся направлений государства. В этой связи, учитывая темпы развития современных международных бизнес процессов, особое значение имеет Налоговый кодекс Кыргызской Республики, который является социально-значимым инструментом успешной реализации налоговой политики Кыргызской Республики и выступает гарантом правового взаимодействия между государством, бизнесом и гражданами.

Система налогообложения в Кыргызской Республике, ориентированная на рыночные отношения, была введена в действие в начале 1992 года. В 1996 году

был принят Налоговый кодекс Кыргызской Республики, которым были введены простые и прозрачные формы уплаты НДС, подоходного налога и налога на прибыль, акцизного налога и земельного налога, в результате чего изменились законодательная и экономическая основы налогообложения, а также организационная форма деятельности налоговой службы.

Однако принятые в то время налоговые законы не отличались глубиной проработки вследствие неопределенности экономической ситуации, недостатка времени и отсутствия опыта в построении фискальных систем. Образцом для законодательства в то время служило российское законодательство со всеми его достоинствами и недостатками. Поэтому нашему налоговому законодательству были свойственны все издержки периода становления российской налоговой системы, которая формировалась и совершенствовалась методом проб и ошибок. Отсутствие четкой налоговой концепции применительно к экономике переходного периода с ее особенностями привело к нарушению принципа стабильности налогов: десятки, раз вносились изменения в механизм налогообложения, росло количество налогов, менялся их перечень и состав, предоставлялись льготы необоснованно большому количеству хозяйствующих субъектов.

Сложность налогового законодательства вызывала частые ошибки, как со стороны налогоплательщиков, так и самих налоговых инспекторов. Так как запутанность налогового законодательства приводит к большой степени неподчинения законам, а уклонение от налогов может происходить из-за простой неразберихи в законодательстве. Впоследствии анализ действующего Налогового кодекса показал, что отдельные его положения требуют совершенствования, в связи, с чем в соответствии с распоряжением Президента Кыргызской Республики от 13 января 2004 года №3 была проведена определенная работа над проектом новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Новая редакция Налогового кодекса Кыргызской Республики предусматривала решение ряда принципиальных задач, прежде всего, создание максимально благоприятных условий для активизации деятельности субъектов

предпринимательства, качественного улучшения налогового администрирования, справедливого налогообложения, гармонизации налогового законодательства с другими законодательными актами республики, устранения противоречий и неоднозначного толкования норм Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Основной целью разработки новой редакции Налогового кодекса Кыргызской Республики является снятие всех противоречий в Налоговом кодексе Кыргызской Республики и в других действующих нормативных правовых актах и применение единого администрирования налогов и сборов. В основу нового Налогового кодекса Кыргызской Республики заложены основные принципы налогообложения, такие, как:

- принцип определенности налогообложения;
- принцип справедливости налогообложения;
- принцип единства налоговой системы;
- стабильность налогового режима;
- принцип гласности;
- достаточность бюджетных доходов;
- простота и доступность.

Вместе с тем, реформа налоговой системы Кыргызской Республики преследует следующие основные задачи- это снижение общей налоговой нагрузки, исключение неэффективного налогообложения и создание гарантий для обеспечения поступлений в бюджет в необходимых размерах.

Необходимо подчеркнуть, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. А налоговый режим должен иметь стабильный характер в целях привлечения инвестиций. Так, Налоговый кодекс Кыргызской Республики содержит ряд норм, направленных на уменьшение налогового бремени налогоплательщиков за счет улучшения администрирования налогов и сборов:

- изменить порядок проведения налогового контроля, обжалования нормативных правовых актов и уведомлений органов Налоговой службы, действий (бездействия) сотрудников органов налоговой службы, а также рассмотрение налоговых правонарушений и привлечения к ответственности за их совершение;
- совершенствование системы налогообложения местных налогов и сборов с одновременным исключением отдельных видов местных налогов и сборов, у которых доля поступлений в бюджет незначительна;
- проведение мониторинга деятельности крупных предприятий;
- ведение регистрации налогоплательщиков по принципу одного окна и процедуры по уплате налогов и сборов;
- внедрение новых форм контроля за возмещением НДС;
- осуществлять контроль за производством и реализацией подакцизных товаров;
- внедрение системы учета контроля за акцизными марками;
- обеспечение полной камеральной проверки всей налоговой отчетности;
- улучшение учета нерезидентов в целях их налогообложения;
- введение электронной системы подготовки и отправки, приема форм налоговой отчетности (электронный документ) и другие способы сдачи налогоплательщиками налоговой отчетности;
- осуществление электронного контроля налоговых проверок (налогового аудита) и осуществление постоянного рейтинга налоговых инспекторов;
- ведение электронного контроля неплатежеспособных и обанкротившихся хозяйствующих субъектов;- создание Web-портала для налогоплательщиков по работе с информационными системами и ведомственной системы электронного документооборота.

Для выполнения данных целей необходимо:

- разработать проекты нормативных правовых документов, формы налоговых деклараций, отчетов, расчетов с одновременным внедрением

электронной формы налоговой отчетности, регистрационную базу данных налогоплательщиков по НДС, систему приема и обработки;

- усовершенствовать систему учета счет-фактур по НДС в целях отслеживания товарного потока и контроля за ними;
- разработать систему учета доходов, облагаемых у источника выплаты, с созданием базы данных получателей этих доходов по каждому налогоплательщику;
- внедрить комплексную информационную систему налогового администрирования, которая обеспечит достоверность и полноту информации, связанную с налогообложением, сокращение времени для получения оперативной информации, сокращение потерь от неэффективного использования времени налоговых инспекторов, сокращение потерь от недостатков в системе учета, наличие актуальной базы данных налогоплательщиков;
- создать систему электронного мониторинга крупных предприятий;
- создать систему автоматизированного фискального администрирования налогоплательщиков.

Следует отметить, что качественная и полная реализация указанных направлений вместе с совершенствованием налогового законодательства должна способствовать увеличению поступлений налогов и сборов в бюджет.

Рассмотрим краткий обзор положений Налогового кодекса Кыргызской Республики, 2008г. Прежде всего, в Кодексе, была полностью изменена структура, стиль изложения статей и порядок разрешения вопросов налогового администрирования. В новом Налоговом кодексе КР содержался ряд принципиальных направлений развития налоговой системы страны. В частности, Кодекс предусматривал:

- создание стимулов для улучшения инвестиционного климата;
- создание начальных условий для легализации теневого бизнеса (в связи с переходом с 2016 года на всеобщее декларирование доходов граждан,;

- совершенствование налогового администрирования;
- устранение противоречий и белых пятен в налоговом законодательстве;
- прогнозируемость налоговых платежей и расширение налоговой базы за счет увеличения числа добросовестных налогоплательщиков;
- предоставление отчетности (деклараций) в электронной форме - с использованием интернета без непосредственного контакта с представителями налоговых органов;
- оказание органами налоговой службы содействия налогоплательщикам в исполнении ими своих налоговых обязательств;
- установление сроков давности для налоговых целей. В том числе начисление или пересмотр суммы налоговой задолженности плательщика может быть проведен в течение 6 лет после окончания налогового периода (в предыдущей редакции кодекса ограничения по сроку давности не устанавливались). Возврат и зачет переплаченных сумм налога может быть произведен в течение того же срока (в действующем кодексе 3 года).
- введение новой классификации видов налоговых проверок. Они делятся на документальные (плановые, внеплановые и перепроверки) и камеральные;
- упрощение процедур предоставляемой налоговой отчетности и сокращение количества (ежемесячных и квартальных) отчетов;
- уменьшение ставок НДС с 20 до 12 процентов;
- снижение ставок единого налога для лиц, работающих по упрощенной системе налогообложения с 10 до 6 процентов;
- введение вместо отчислений на воспроизводство и развитие минерально-сырьевой базы налогов на недра (роялти и разовый платеж – бонус);
- механизмы для введения налога на недвижимое имущество на основе учета натуральных показателей;
- стимулирование развития горнодобывающей промышленности путем применения норм ускоренной амортизации основных средств и стабилизации режима налогообложения;

– освобождение от налога на прибыль и НДС товарно-сервисных кооперативов.

Нельзя не отметить, и инвестиционную привлекательность Кодекса. Так, в НК КР предусмотрено: освобождение от подоходного налога дивидендов, полученных от вкладов в отечественные организации; процентов и доходов, полученных от ценных бумаг листинговых компаний; снижение налога на доходы нерезидентов с 30 процентов до 10 процентов от оказываемых услуг отечественным организациям. Кроме того, в новом законе, были детально прописаны и изложены принципы налогообложения, система и виды налогов, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, упрощены налоговые процедуры и методы расчета налогов, а также в целях упрощения администрирования вдвое сокращено количество налогов – с 16 до 8. При этом необходимо отметить нижеследующую прогрессивность Налогового кодекса:

- в создании начальных условий для легализации теневого бизнеса (в связи с переходом на всеобщее декларирование доходов граждан);
- в повышении персональной ответственности должностных лиц налоговых органов перед бизнес - сообществом. Что связано с предоставлением им больших полномочий, которые налагают на них соответствующую ответственность;
- введение принципа коллегиальности при определении стоимости патента.
- толкование противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика;
- в введении специального упрощенного режима налогообложения – налоговый контракт и других;
- в переходе от методов сплошных проверок к осуществлению проверок с учетом риска, определяемого не руководителем налогового органа, а на основании аналитических показателей и критериев и специально применяемой для этого прикладной компьютерной программой; Так, если мы знаем четкое

представление о том, сколько налогов должна давать та или иная сфера предпринимательства, то путем камеральной проверки (без участия предпринимателя), легко можно установить случай, когда предприниматель явно недоплачивает. Естественно, только в таких случаях имеет смысл провести плановые выездные налоговые проверки. В развитых странах, исполнение налоговых обязательств одной стороной, проверка и контроль над этим процессом другой стороной происходит именно на таком виртуальном уровне — через компьютер. Что практически сводит к минимуму планово-профилактическое общение сотрудников налоговой службы с представителями предпринимательских структур;

- снижены количества налогов от 16 до 8;
- уменьшение ставок НДС с 20 до 12 процентов;
- снижение ставок единого налога для лиц, работающих по упрощенной системе налогообложения (4 и 6%, вместо 5,6 и 10%);
- созданы условия для совершенствования сбора налогов;

Для сравнения рассмотрим особенности Налогового кодекса КР, вступившего в силу с 01.01.2022 г.

Анализ обращений налогоплательщиков в адрес бизнес ассоциаций и государственных органов, анализ правоприменительной практики налогового законодательства показали, что основные проблемы - это сложности процедур администрирования, сложные для предпринимателей процедуры регистрации, ликвидации, сдачи отчетности, неясности и противоречия, которые дают возможность произвольного принятия административных решений государственными органами, отсутствие качественной оценки эффективности налоговых льгот. Кроме этого, отдельным часто поднимаемым вопросом бизнеса является порядок проведения налоговых проверок.⁵⁴ [46 с.138] Джумабаева Г.Б. Налоговый кодекс КР: вчера и сегодня, Известие вузов Кыргызстана-Б.: №5-2023. С.138.

Развитие рыночных отношений, проблемы в администрировании налогов и неналоговых платежей, а также развитие современных интернет услуг и

⁵⁴ Джумабаева Г.Б. Налоговый кодекс КР: вчера и сегодня, Известие вузов Кыргызстана-Б.: №5-2023. С.138

безналичных расчетов и многое другое, привело к разработке нового Налогового кодекса страны по следующим основаниям:

1) необходимость проведения правовой, технической доработки с учетом всех внесенных изменений свыше 130 Законами Кыргызской Республики в Налоговый кодекс за последние 10 лет, с учетом современного практического подхода в налоговом администрировании и изложения Налогового кодекса в доработанной редакции;

2) целесообразность перенесения норм из Закона Кыргызской Республики «О введении в действие Налогового кодекса» в текст Налогового кодекса;

3) структурировать и систематизировать определения Налогового кодекса в алфавитном порядке;

4) приведения к единообразию элементов налогообложения по всем видам налогов и специальным налоговым режимам;

5) имплементация главы 40-1 в части норм, касающихся Евразийского экономического союза, и перенесения ее норм в соответствующие разделы Налогового кодекса;

6) исключение неработающего порядка упрощенной системы исчисления налога на прибыль;

7) возврат к более простому методу исчисления налоговой амортизации, применяемому до 2009 года.

Кроме этого значительная работа проведена в части устранения неясностей и противоречий, выявленных в ходе правоприменительной практики, по итогам которой по всему Налоговому кодексу внесены соответствующие изменения.

Так предусмотрено, что уполномоченный государственный орган обязан предоставлять письменные разъяснения по запросам по применению норм налогового законодательства Кыргызской Республики, которые обязательны для исполнения органами налоговой службы и принимаются правоохранительными и судебными органами в качестве доказательства при рассмотрении налоговых споров. При этом, органы налоговой службы обязаны

предоставлять письменные ответы по запросам налогоплательщика по порядку и процедурам исполнения налогового обязательства.

Были предложены 2 основных подхода к налогообложению⁵⁵ [46 с.138]
Джумабаева Г.Б. Налоговый кодекс КР: вчера и сегодня, Известие вузов Кыргызстана-Б.: №5-2023. С.138:

1) общий налоговый режим, предусматривающий такие основные налоги как налог на прибыль, налог с продаж (НсП), налог на добавленную стоимость (НДС) без регистрационного порога, то есть, все субъекты, находящиеся на данном режиме будут плательщиками НДС. Этот режим будет удобен для экспортеров, которые будут иметь возможность принять к зачету НДС за приобретенные материальные ресурсы, также, как и в настоящее время, в общем налоговом режиме будут осуществлять деятельность субъекты крупного бизнеса с оборотом свыше 30,0 млн. сом.

2) Упрощенная система налогообложения на основе Единого налога.

В целях оптимизации налогового администрирования предусмотрено право уплаты по упрощенной системе налогообложения единого налога субъектами малого и среднего предпринимательства, если объем выручки за год не превышает 30, 0 млн. сомов, взамен:

- 1) налога на прибыль;
- 2) налога с продаж;
- 3) НДС на облагаемые поставки.

По данным ГНС количество действующих субъектов по состоянию на 2019 год составляет всего 509 808 налогоплательщиков, в том числе 223 817 крестьянских и фермерских хозяйств, а поступление налогов составил 83,9 млрд.сом. Количество субъектов, подпадающих под новый механизм упрощенной системы налогообложения на основе единого налога составит 283 177налогоплательщиков, поступление налогов от которых составляет 15 320,1 или 18,2% от всех налогов ГНС.

Тем самым у субъектов, применяющих данный режим, будет возможность уплачивать только один налог и предоставлять один отчет на ежеквартальной

⁵⁵ Джумабаева Г.Б. Налоговый кодекс КР: вчера и сегодня, Известие вузов Кыргызстана-Б.: №5-2023. С.138

основе. В порядке информации в настоящее время единый налог применяется только субъектами малого предпринимательства, у которых объем выручки за год не превышает 8,0 млн. сомов.

Следует отметить, что в настоящее время активно внедряются компоненты фискализации налоговых процедур; уже внедрены электронные счета-фактуры для плательщиков НДС и субъектов, занимающихся импортом/экспортом; маркировка на алкогольную и табачную продукции; контрольно-кассовые машины (ККМ); электронный патент; все организации предоставляют отчетность в электронном виде. Отдельно стоит отметить важную роль применения ККМ, так как при пробитии контрольно-кассового чека через ККМ информация о реализации товара в онлайн режиме поступает в информационную систему Налоговой службы, что позволяет видеть реальную выручку субъектов.

Также было предусмотрено внедрение возврата суммы косвенных налогов, указанной в кассовых чеках на приобретенные товары, работы, услуги («cashback»). Сумма подлежит возврату физическому лицу на счет в отечественном банке. При этом, порядок возврата суммы и подтверждения кассовых чеков в информационной системе Налоговой службы устанавливается Кабинетом Министров Кыргызской Республики. Данная норма нацелена на наведение порядка в системе расчетов сферы торговли и оказания услуг, чтобы тем, кто привык работать «мимо кассы», пришлось возвращаться в правовое поле и начать конкурировать с добросовестными налогоплательщиками на равных условиях.

Таким образом, введение данного новшества позволит усилить контроль использования контрольно-кассовых машин со стороны общества, что положительным образом скажется на создании равных условий конкуренции и повысит прозрачность бизнеса, а также повысит гражданскую активность и налоговую грамотность населения.

Также доработаны нормы по проведению проверок, а также внедряется новый подход по проведению налоговых проверок «дистанционный контроль».

Данный механизм предусматривается по опыту Польши, Российской Федерации, в соответствии с которым - это новая форма контроля за корректностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, которая имеет ряд преимуществ по сравнению с традиционными формами контроля:

1) освобождение от камеральных и выездных налоговых проверок (за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством) и, соответственно, затрат, связанных с их администрированием;

2) снижение объема контрольных мероприятий и количества проверяемых первичных документов;

3) информационный обмен с налоговым органом в режиме реального времени;

4) добровольное участие.

В ходе обсуждения проекта нового Налогового кодекса со стороны бизнеса были предложения по снижению размеров пени и санкций, в связи с чем, по опыту Республики Грузия, в целях стимулирования к оплате налоговой задолженности предложено списание пени и санкций в размере 50% при полной уплате основной задолженности и оставшихся 50 % пени и санкций.

Кроме того, было установлено, что подавляющее большинство решений судов по рассмотрению налоговых споров принимаются в пользу ГНС, в связи с чем, растет недовольство налогоплательщиков. В этой связи, в соответствии со статьей 93 Конституции Кыргызской Республики проектом Налогового кодекса предлагается учредить специализированные налоговые суды. Внедряется налогообложение исламских принципов финансирования, соответственно, создаются условия для увеличения финансирования отраслей экономики со стороны исламских институтов и государств. Также налоговое законодательство приводится в соответствие с гражданским законодательством, которое уже сейчас предусматривает нормы по принципам исламского финансирования.

Так, например, в случае, когда предметом договора является приобретение и/или строительство недвижимого имущества, относящегося к жилому фонду, налогоплательщик имеет право на получение имущественного вычета в пределах суммы, фактически направленной налогоплательщиком на погашение процентного расхода (не более суммы 230,0 тыс. сом в год), в том числе по договору по исламскому финансированию. В настоящее время такая возможность отсутствует. Внедрение налогообложения электронной коммерции и НДС на иностранных компаний («GOOGLE» и другие) .

Необходимо отметить, что в настоящее время налогообложение на деятельность в сфере электронной коммерции невозможно администрировать в силу того, что действующее законодательство Кыргызской Республики не предусматривает такой вид налога в целом. Кодекс дополняется новой главой «Налог на деятельность в сфере электронной коммерции», в которой предлагается установить ставку налога на деятельность в сфере электронной коммерции в размере 2 процентов, исходя из норм статьи 362 Налогового кодекса Кыргызской Республики, согласно которой закреплено, что ставка для торговли в безналичной форме составляет 2 процента.

В проекте Налогового кодекса отдельным направлением налоговой политики будет предоставление льгот на срочной основе и с проведением оценки эффективности. В настоящее время налоговые льготы и освобождения, предусмотренные действующим Налоговым кодексом оценочно составляет порядка 26,0 млрд сомов или 4,4% к ВВП. В отраслевом разрезе наибольшую долю занимают налоговые преференции, предоставленные отрасли сельского хозяйства, или 46,9% от всех льгот. Значительную долю в общем объеме налоговых льгот занимают освобождение от НДС Лекарственных средств – 12,2%; Основных средств – 4,1%, далее идут освобождения: в соответствии с Международными договорами – 6,3%; Финансовых услуг – 5,4%; и Некоммерческой деятельности – 4,2%

Проведенный анализ различных сфер народного хозяйства установил налоговые льготы следующим отраслям:

1) швейной отрасли (заниженная ставка по единому налогу).

По данным Национального статистического комитета Кыргызской Республики по итогам 2019 г. в сфере легкой промышленности было занято более 46,4 тысяч человек без учета индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность на патентной основе. При этом согласно независимой оценке в отрасли, включая смежные сферы по поставке тканей, фурнитуры и так далее, занято свыше 160 тысяч человек, или около 7% трудоспособного населения страны. Большая часть работников (около 150 000) задействована в швейной промышленности. Текстильная и швейная промышленность являются приоритетными отраслями промышленности с высоким экспортным потенциалом и выполняют важную социальную задачу с обеспечением рабочих мест.

С учетом внедрения системы маркировки, в целях сохранения конкурентоспособности отечественной швейной продукции на рынках Российской Федерации и других странах ЕАЭС, а также дальнейшего развития ее экспортного потенциала, Ассоциацией «Легпром» были предложены следующие меры по налогообложению:

- освобождение от оплаты НДС ввозимого сырья и фурнитуры для производства текстильно-швейной продукции;
- увеличение пороговой суммы НДС от 8 млн. сомов до 80 млн. сомов;
- освобождение сроком на 5 лет от всех видов налогов, кроме местных, вновь открывающихся отечественных производителей ткани и фурнитуры.

Вместе с тем, по итогам обсуждения данных вопросов с представителями швейной отрасли, с учетом предлагаемых указанных выше двух основных подходов налогообложения, законопроектом предложено компромиссное решение предусмотреть на 5 лет для швейной отрасли сниженную ставку единого налога в размере 1% от выручки (в настоящее время сумма поступлений от патентной системы в сфере швейной отрасли не превышает указанный размер от выручки).

Также предлагается продлить до 2027 года срок действия льгот для субъектов швейной отрасли, осуществляющих деятельность в общем налоговом режиме, в виде уплаты подоходного размера от минимального расчетного дохода, социальных отчислений в размере 12%, а также снятия ограничения в виде 50 работников и больше.

2) ювелирной отрасли (льгота по НДС).

В Кыргызской Республике на сегодняшний день насчитывается около 255 месторождений золота, общие запасы которых составляют 2 тысячи 149 тонн. Основная часть золота добывается на высокогорном руднике «Кумтор», который занимает 3 место по добыче золота в СНГ и 22 место в мире. В последние несколько лет добыча золота устойчиво сохраняется на уровне 18-20 тонн золота в год. Вместе с тем, подавляющее большинство объема золота экспортируется, тогда, как можно было производить ювелирную продукцию и экспортировать ее как продукцию с высокой добавленной стоимостью. В связи с чем, предлагается на 5 лет предоставить льготы производителям ювелирной продукции.

3) авиационной отрасли (льгота по НДС на временный ввоз самолетов в связи с их высокой стоимостью).

Парк воздушных судов авиаперевозчиков Кыргызской Республики оснащен, в основном, самолетами, имеющими большие сроки эксплуатации. Средний возраст составляет 28 лет, значительная часть воздушных судов с возрастом 25-30 лет. Стоимость наиболее часто используемых новых воздушных судов, вместимостью от 100 до 230 пассажиров, находится в интервале 81-230 млн долларов США. Ни один авиаперевозчик Кыргызской Республики не в состоянии приобретать новые воздушные суда. Как следствие, кыргызские авиаперевозчики могут иметь доступ к воздушным судам только на вторичном рынке со сроком эксплуатации свыше 20 лет и стоимостью 20-25 млн долларов США.

Выходом из ситуации может быть аренда воздушного судна, при которой воздушное судно берется в пользование на определенный срок с последующим

возвратом арендодателю. Инструмент операционной аренды широко используется зарубежными авиаперевозчиками. При этом, в соответствии с таможенным законодательством такой временный ввоз облагается НДС. В рамках ЕАЭС допускается национальным налоговым законодательством урегулировать данный вопрос, в связи с чем, предлагается внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс.

4) освобождение от НДС электробусов (сейчас освобождены только электромобили). В 2020 году были внесены изменения в налоговое законодательство, в части освобождения от налогов электромобилей, в связи с чем, в целях уменьшения вредных выбросов в атмосферу, предлагается расширить льготы и на электробусы.

Как выше было указано, в связи с более широким распространением упрощенной системы на основе единого налога с выручки оптимизируются виды деятельности на основе обязательного патента и налогового контракта.

Поступление налога на основе обязательного патента за 2020 год составил 217,1 млн сомов, а за 2019 год сумма налога составила 304,2 млн сомов.

Проектом предусматривается внесение уточняющей поправки в части взаимодействия органов налоговой службы с коммерческими банками. Так, в соответствии с действующим Налоговым кодексом в целях взаимодействия с органами налоговой службы банки обязаны предоставлять информацию об открытии или закрытии счетов налогоплательщиков на основании запроса органов налоговой службы и/или вступившего в силу судебного акта. В связи с чем, часто на практике возникают споры относительно того, что предоставлять информацию необходимо на основании запроса Налоговой службы и вступившего в силу судебного акта одновременно или можно по отдельности.

В последние годы Налоговая служба испытывает определенные трудности в обеспечении взыскания задолженности по налогам и страховых взносов юридических и физических лиц перед бюджетом, при этом объем задолженности по налогам и страховым взносам ежегодно увеличивается в значительных размерах. Нормы Налогового кодекса Кыргызской Республики

предусматривают право органов налоговой службы взыскивать суммы налоговой задолженности у налогоплательщиков, в случаях, когда такая налоговая задолженность является признанной. В частности, к таким инструментам можно отнести выставление налогового платежного требования, а также взыскание сумм задолженности за счет имущества налогоплательщика в судебном порядке.

Однако на практике возникает ряд случаев, позволяющих налогоплательщикам обойти упомянутые нормы и избежать уплаты налогов. К примеру, создавая хозяйственное общество, иное юридическое лицо (за исключением обществ, к уставным капиталам которых законодательством предъявляются особые требования), уставный капитал формируется из денежных средств, причем, размер этих средств минимален. В последующем, результаты хозяйственной деятельности юридического лица распределяются между учредителями (участниками) юридического лица, используются в личных целях, а юридическое лицо, не имея никаких активов, кроме уставного капитала банкротится. В связи с чем, Налоговым кодексом внесены изменения в части введения ограничения на выезд за границу физического лица, имеющего налоговую задолженность, а также руководителя организации, которые имеют налоговую задолженность в размере, превышающем 1000 расчетных показателей. Следует отметить, что в ряде зарубежных стран действует подобные меры.

В целях приведения в соответствие с международной практикой отнесена поставка услуг роуминга, межсетевого соединения (интерконнекта) операторами связи Кыргызской Республики абонентам иностранных операторов связи, поставка услуг связи по международному транзитному трафику операторами связи Кыргызской Республики абонентам иностранных операторов связи к поставкам, освобожденным от НДС.

Для покрытия выпадения по НДС от роуминга предлагается увеличить ставку для сотовых операторов до 6% и включить интернет провайдеров. Фактическое поступление НДС на роуминг за 2013-2019 годы от сотовых

компаний в среднем в год составляет 450,0 млн сомов, а при ставке налога с продаж для сотовой связи и интернет провайдеров в размере 6% дополнительная сумма налога с продаж составит 450,0 млн сомов.

В настоящее время получили широкое применение заменители табака, для выравнивания условий налогообложения принято решение об увеличении ставок акцизного налога для данной категории. В связи с этим, предусмотрено увеличение ставки акциза на изделия с нагреваемым табаком (нагреваемая табачная палочка, нагреваемая капсула с табаком и прочее) до 2250 сомов за 1000 штук, то есть приравнять со ставками акциза на традиционные сигареты. Ставка акциза на изделия с нагреваемым табаком в переводе на 1 штуку ниже ставки на традиционные сигареты почти в 10 раз, дополнительное поступление в бюджет оценочно составило 50,0 млн сомов.

В целях выравнивания условий ведения предпринимательской деятельности и поддержки отечественных производителей снижена ставка НСП для производства до 1%. Потери бюджета по налогу с продаж в год оценочно составило 130,0 млн сомов.

Также предусмотрена упрощенная система налогообложения на основе единого налога для служб такси, в соответствии с которым с каждого заказа вызова такси 2% будет направляться в бюджет в виде налогов.

Выводы по четвертой главе

Принятие нового Налогового кодекса КР было направлено на решение ряда принципиальных задач и создание организационно-экономических основ развития налоговой системы Кыргызской Республики, т.е. максимально благоприятных условий для реализации стратегии налоговой политики в Кыргызской Республике.

Реформы налогового законодательства должны быть направлены на активизацию деятельности субъектов предпринимательства, приток инвестиций и создания условий для справедливого налогообложения.

Внесение изменений в Налоговый кодекс КР приводит к гармонизации налогового законодательства с другими законодательными актами Кыргызской

Республики и в целом с налогообложением стран-партнеров, исключения противоречий и неоднозначного толкования норм Налогового кодекса КР.

Систематизации налоговых правоотношений в Кыргызской Республике проводится с учетом последних теоретических разработок в области налогового права, ведение справедливого налогообложения и совершенствования администрирования в целом по стране.

ГЛАВА 5 ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

5.1. Эффективность структурных преобразований в налоговом администрировании

Проведение кардинального реформирования путем укрупнения районов и резкого сокращения численности подведомственных территориальных налоговых органов при существующем уровне автоматизации и наличия функции сбора местных налогов усложняют администрирование налогов в целом по налоговой системе. Следовательно, для выполнения функций низовыми районными налоговыми органами необходимо сохранить сложившийся высококвалифицированный потенциал налоговых органов, а высвобожденные единицы рекомендовать местным органам власти для организации функции по администрированию местных налогов и сборов. В настоящее время практически всеми признается, что эффективная реформа налоговой политики и системы налоговых органов в стране — ключевой фактор успеха в деле перевода экономики на рыночные рельсы.

Структурные преобразования в последние годы стали важнейшим элементом реформы всей системы государственного управления в целом по республике. Результаты и опыт реформ, показывают, что серьезным тормозом для ускоренного экономического прогресса страны является сохранение системы государственного управления, не в полной мере, отвечающей требованиям настоящего времени. В результате практической деятельности налоговых органов действующая организационная структура не раз претерпела изменения. При этом вопросы совершенствования функциональных и структурных преобразований остаются всегда актуальными, не имеющими достаточного исследования в плане создания оптимальных методов совершенствования работы налоговых органов.

В связи с чем, перед налоговой службой поставлена важная задача по разработке и осуществлению такой стратегии реформы, которая дала бы возможность извлечь выгоду из уже имеющихся позитивных сдвигов и решению имеющихся проблем (низкая налоговая культура в отношении уплаты

налогов, теневой сектор экономики, высокий уровень коррупции, низкая заработная плата, низкий уровень автоматизации, неэффективная структура налоговых органов и т.д). Кроме того, основными предпосылками проведения реформы налоговой службы являются благоприятная обстановка для проведения реформы, поддержка высшего руководства страны, налоговые поступления, которые еще недостаточны для обеспечения доходной части бюджета и другие. Так, начиная с 2005 года проведен комплекс мер по реорганизации Налоговой службы:

- упразднены аппараты областного уровня налоговых органов (7 областей с сохранением г. Бишкек и Ош), так как областные аппараты не вносили значительного вклада в пополнении доходной части бюджета
- произошло общее сокращение штата на 20 %.

Считаем, что указанные преобразования позволили преобразовать структуру налоговых органов с сокращением избыточной численности и ее последующим распределением на местах, тем самым устранить дублирование функций налоговых органов и повысить эффективность работы налоговых органов. Сумма налоговых поступлений на одного работника является одним из факторов, определяющих общую эффективность деятельности налоговой службы.

Безусловно, что данные преобразования не могли быть без проведения тщательной аналитической работы. Хотелось бы обратить внимание на то, что корни функционального назначения налоговых органов уходят в историю, когда были основаны и начаты структурные преобразования.

Так, создание Налоговой службы Кыргызстана начинается с постановления Совета Министров Киргизской ССР от 6 апреля 1990 года №91, в соответствии с которым, в системе Министерства финансов Киргизской ССР (на базе бывшего Управления государственных доходов Министерства финансов Киргизской ССР) была создана Государственная налоговая служба. Впоследствии, в 1994 году, она была передана в подчинение Министерству финансов Кыргызской Республики - как Государственная налоговая инспекция

при Министерстве финансов Кыргызской Республики. В 2002 году, на базе Государственной налоговой инспекции и Государственной таможенной инспекции был создан Комитет по доходам при Министерстве финансов Кыргызской Республики, в составе которого Государственная налоговая инспекция получила статус Департамента налоговой службы. Следует отметить, что выделение налоговой инспекции из состава Министерства финансов КР показало эффективность такого решения. Это позволило в первую очередь существенно сократить дополнительные звенья управления (Департамент налоговой службы - Комитет по доходам - Министерство финансов) и повысить собираемость налогов. Кроме этого, образование налоговой службы также позволило проводить более эффективную антикоррупционную политику, ограничить вмешательство вышестоящих органов в проведении независимой кадровой политики, что способствовало, в определенной степени, очищению рядов налоговых органов. Учитывая, что сбор налогов и обеспечение доходной части бюджета является жизненно важной финансовой основой государства необходима дальнейшая реорганизация, в целях рационализации, повышения эффективности деятельности налоговых органов и уровня оплаты труда сотрудников налоговых органов для выработки и реализации единой государственной налоговой политики и совершенствования структуры Налоговой службы.

Итоги работы Государственной налоговой инспекции при Правительстве Кыргызской Республики (ГНИ при ПКР) свидетельствовали о правильно принятом решении по вопросу реорганизации фискальных органов. Так как, ранее действовавшая структура управления Налоговой службой являлась многоступенчатой. Существование Департамента налоговой службы, Комитета по доходам, подчинявшихся непосредственно Министерству финансов Кыргызской Республики, приводили к дублированию и параллелизму в работе, в частности, в функциях оперативного налогового учета, прогнозирования доходной части исполнения государственного бюджета, разработки методологии и осуществления контроля за соблюдением налогового законодательства

налогоплательщиками. При данной системе управления были допущены снижение уровня управляемости и оперативности статуса Налоговой службы, размывание функций Налоговой службы в Департаменте налоговой службы и Комитете по доходам при Минфине КР, Принятое решение об образовании ГНИ при ПКР позволило обеспечить независимый статус Налоговой службы Кыргызстана и упразднить управленческие аппараты Департамента налоговой службы и Комитета по доходам, а также обеспечить:

- более оперативную разработку и экспертизу проектов законов, утверждение инструкций и др;
- четкое разделение функций бюджета: расходной и доходной части, повышение ответственности и отчетности, независимость функционирования;
- прямое и оперативное выполнение заданий и поручений Президента Кыргызской Республики, Правительства Кыргызской Республики и Жогорку Кенеша Кыргызской Республики;
- прямое и непосредственное представление ведомства по сбору государственных доходов и сборов на международном уровне, заключение и выполнение соответствующих договоров, а также прямое и ускоренное привлечение финансовой, технической помощи от международных организаций и доноров.

В 2005 году Указом и.о. Президента КР от 14.04.2005г. УП №10, в целях обеспечения прозрачности и эффективности деятельности фискальных органов Кыргызской Республики, в рамках проводимой антикоррупционной политики в системе исполнительной государственной власти, Комитет по доходам был реорганизован с образованием на его базе:

Государственной налоговой инспекции при Правительстве Кыргызской Республики (далее ГНИ при ПКР);

Государственной таможенной инспекции при Правительстве Кыргызской Республики.

Впоследствии ГНИ при ПКР был преобразован в Государственный комитет по налогам и сборам, а последний в Государственную налоговую службу при Правительстве Кыргызской Республики (далее ГНС). С декабря 2009 года ГНС является государственным органом исполнительной власти, осуществляющим сбор налогов, страховых взносов и других обязательных платежей в бюджет и контроль за полнотой и своевременностью их уплаты. ГНС и его подведомственные и территориальные органы являются юридическими лицами, имеют самостоятельные сметы расходов, счета в системе казначейства, печати с изображением Государственного герба Кыргызской Республики со своим наименованием на государственном и официальном языках, фирменные бланки, угловые штампы. ГНС и его подведомственные и территориальные органы содержатся за счет государственного бюджета и иных источников финансирования, не противоречащих законодательству Кыргызской Республики.

Задачами ГНС при ПКР являлись:

- обеспечение полноты и своевременности поступлений налоговых и страховых взносов и других платежей;
- предоставление качественных налоговых услуг налогоплательщикам;
- улучшение организации деятельности налоговых органов;
- совершенствование налогового законодательства и законодательства по социальному страхованию в установленном законодательством порядке.

Система налоговых органов ранее состояла из центрального аппарата, 4 межрегиональных управлений, 57 территориальных налоговых служб и 5 подведомственных налоговых органов.

Схема 4

Государственная налоговая служба при Правительстве КР

Центральный аппарат

Подведомственные налоговые органы

- Учебный центр

- УККН

- УККН по Южному региону
- УГНС по контролю за субъектами СЭЗ
- УГНС по контролю за производством и оборотом алкогольной продукции

Межрегиональные управления (МРУ)

- Северное МРУ
- Восточное МРУ
- Южное МРУ
- УГНС по г.Бишкек

С 2021г. по настоящее время ГНС является подведомственным подразделением Министерства финансов КР, при этом были проведены реформы в структуре центрального аппарата и подведомственных налоговых органов.

Необходимо отметить, что в Налоговом кодексе КР заложены правовые основы для создания современной эффективной налоговой системы. Параллельно с реформой налогового законодательства проводился процесс модернизации деятельности самой налоговой службы. В соответствии с задачами, предусмотренными в Стратегии развития страны на 2006-2008гг., при технической и финансовой поддержке Азиатского банка развития (АБР), с 2008 года в системе налоговой службы республики началась реализация Проекта «Реформирование и модернизация налогового администрирования».

В рамках первого этапа была частично обновлена инфраструктура налоговых органов, осуществлены преобразования в организационной структуре, в результате которых структура и рабочие процессы были выстроены по функциональному принципу. В отдельных пилотных подразделениях создана соответствующая инфраструктура и внедрены механизмы работы с налогоплательщиками по принципу «Единого окна», создан Учебный центр для обучения сотрудников ГНС и налогоплательщиков. С августа 2010 года начата разработка Информационной системы налогового

администрирования страны (ИСНАК), поэтапное внедрение которой началось с 2012 году. В г.Бишкек и Чуйской области запущена система электронной подачи налоговых отчетов, а в настоящее время все налогоплательщики предоставляют налоговые отчеты, исключительно, в электронном виде..

При технической поддержке Международной финансовой корпорации (МФК) разработана и внедрена в крупных налоговых подразделениях автоматизированная система планирования, назначения и обработки результатов выездных налоговых проверок, основанная на механизмах оценки риска неуплаты налогов.

В целом меры по реформированию системы налогового администрирования положительно сказались на результатах деятельности фискального органа. Так, в течение последних трех лет наблюдается стабильный рост поступлений налогов и платежей, собираемых налоговыми органами. Объем налоговых сборов за эти годы увеличился с 21,1 млрд. сомов – в 2009 г. до 30,3 млрд. сомов – 2011 г. на 0,9 процентных пункта (с 10,7 до 11,6%), и в 2012 году до 35,1 млрд. сомов, а доля доходов к ВВП составила 11,5% вырос показатель удельного веса налоговых доходов в ВВП на 0,93 процентных пункта. И к 2022г. поступления налогов по республике увеличились до 154,6 млрд. сомов.

Отмечается положительная динамика роста показателя числа активных хозяйствующих субъектов. При сокращении числа проводимых налоговых проверок хозяйствующих субъектов растет показатель поступления в бюджет сумм налогов и платежей, выявленных по результатам таких проверок.

В то же время, проведенный анализ показал, что, несмотря на достигнутый прогресс, нерешенными остаются некоторые проблемы налогового администрирования, главным образом, связанные с недостаточной эффективностью деятельности налоговых органов, наличием устаревших, неэффективных форм и инструментов администрирования. Нерешены принципиальные вопросы пересмотра приоритетов и модернизации деятельности фискального органа, предусматривающие изменение акцента в

работе службы с чисто фискальных ориентиров на предоставление сервисных услуг.

До конца не решены вопросы обеспечения качества услуг, предоставляемых налогоплательщику, минимизации условий для возникновения коррупционных контактов, улучшения взаимодействия с другими государственными органами и общественными институтами, оптимизации внутренних рабочих функций и процессов, повышения качества кадрового состава службы.

Важным, если не самым главным, вопросом остается решение задачи изменения взглядов и отношения налоговой службы к своей роли и задачам в реализации налоговой политики государства, перестройки мышления, с одной стороны, и пересмотр позиции и отношения налогоплательщиков и граждан к своим обязанностям и ответственности перед государством и обществом – с другой. Деятельность ГНС должна быть нацелена на преобразование в эффективно функционирующую современную налоговую администрацию, удовлетворяющую потребности общества и государства.

Следует отметить, что основная логика заключается в обеспечении повышения эффективности налогового администрирования в целом с учетом соблюдения баланса между необходимостью повышения собираемости налогов и снижением административного бремени налогоплательщика.

Исходя из этого, и с учетом миссии и видения ГНС были определены следующие стратегические цели на среднесрочный период:

- 1) повышение эффективности деятельности ГНС;
- 2) развитие клиентоориентированности;
- 3) увеличение потенциала собираемости налогов.

Таким образом, совершенствование системы управления ГНС, оптимизация внутренних бизнес-процессов, повышение квалификации и мотивации персонала являются основой для преобразования ГНС в эффективно функционирующую современную налоговую администрацию. В этой связи необходимо решить следующие задачи.

Оптимизация организационной структуры и внутренних функций.

На всех уровнях ГНС существуют подразделения, сотрудники по финансовым, кадровым и юридическим вопросам, осуществляющие налоговые проверки и другие контрольные функции. При этом размещение и концентрация таких ресурсов в территориальных органах не оправдывает себя ни с точки зрения затрат государства на их содержание (учитывая небольшую налоговую базу территории), ни с позиции сокращения излишнего административного бремени на бизнес. В связи с этим в небольших территориальных подразделениях необходимо упразднить дублирующие функции, сконцентрировав их на более высоких уровнях управления, перераспределить ресурсы в укрупненные налоговые органы и центральный аппарат, усилив потенциал аналитических и ИТ-подразделений. Данная задача будет реализовываться параллельно с решением вопроса передачи функций по администрированию местных налогов органам местного самоуправления. Кроме того с целью оптимизации деятельности ГНС необходимо пересмотреть структуру, функции и рабочие процессы внутри налоговых органов.

Рассмотрим отдельные направления, которые требуют исследования. Так, например исключение излишних функций ГНС. В настоящее время на ГНС возложен ряд несвойственной ей и излишних функций, в частности, функции принудительной ликвидации, администрирования недействующих налогоплательщиков и другие, которые не несут в себе фискальной составляющей, отвлекают человеческие и временные ресурсы. В связи с чем, следует проанализировать и возможно исключить несвойственные ГНС функции.

Улучшение кадровой политики – ключевой вопрос реформирования ГНС. На сегодняшний день при наборе в налоговую службу к сотрудникам предъявляются общие требования, предусмотренные для государственных служащих, при этом применяется система аттестации, которая недостаточно эффективна ввиду наличия элементов, позволяющих давать необъективные оценки знаний сотрудника. Кроме того данная система аттестации

неэффективна в силу длительных периодов между сроками их проведения. Необходимо пересмотреть и повысить квалификационные требования при трудоустройстве в ГНС, учитывая специфику органа. Следует разработать и внедрить систему оценки деятельности сотрудников, ориентированную на конкретный результат работы, которая будет увязана с системой мотивации персонала (при оценке сотрудника на соответствие его занимаемой должности, продвижения по службе, материальное поощрение и т.д.). Необходимо концептуально определиться и реализовать меры по реформированию системы обучения и повышения квалификации кадров ГНС.

Укрепление материально-технической базы и увеличение оплаты труда сотрудников. Внедрение повсеместной автоматизации, переход на клиентоориентированность, повышение мотивации сотрудников ГНС, предупреждение коррупции и многие другие факторы, необходимые для успешного реформирования ГНС, требуют значительного финансового и технического обеспечения. С этой целью необходимо предусмотреть в государственном бюджете финансирование планируемых мероприятий, рассмотреть возможности использования средств донорских организаций. Для определения необходимых финансовых затрат требуется оценка реальных потребностей в инфраструктуре ГНС. По результатам оценки следует определить бюджет ГНС с учетом обоснованных расчетов, которые будут отражать эффект от увеличения расходов на реформу ГНС. При этом в краткосрочном периоде необходимо предусмотреть в государственном бюджете средства для реального увеличения размеров оплаты труда сотрудников ГНС в увязке с общим увеличением сборов налогов в бюджет и системой оценки деятельности персонала службы.

Пересмотр системы оценки деятельности налоговых органов. Существующая оценка работы ГНС в основном осуществляется исходя из показателей исполнения плана доходной части бюджета и отдельных контрольных сфер. Аналогичный подход используется при проведении внутреннего аудита подведомственных структур (учитывая установленные для

внутреннего аудита госорганов функции), когда акцент делается на применение наказания сотрудников ГНС, а не на проведение системного анализа выявленных нарушений и недостатков в работе. С учетом пересмотра приоритетов в работе ГНС, необходимо в целом пересмотреть и изменить подходы и соответствующие показатели в данной сфере.

Автоматизация процессов налогового администрирования. Необходимо внедрить единую централизованную автоматизированную систему администрирования. При этом процесс внедрения новой системы должен проходить поэтапно, с учетом особенностей охватываемых регионов. Здесь предлагается запустить модуль “НЕНАЛОГ”, который сгенерирует Отчет 27-Н по проверкам неналоговых доходов, и тем самым облегчит работу 60 налоговых органов по предоставлению отчета в аппарат налоговой службы.

Усиление и совершенствование взаимодействия с другими участниками налоговых правоотношений. Так, на эффективность налогового администрирования отрицательное влияние оказывает отсутствие у ГНС оперативного доступа к информации других органов государственного управления – участников налоговых правоотношений. Несовершенство действующего механизма и форматов взаимодействия с Центральным казначейством при Министерстве финансов Кыргызской Республики и коммерческими банками, органами юстиции и статистики. В этой связи необходимо выработать комплекс совместных мер по решению указанных проблем, включая вопросы обеспечения обмена информацией между ведомствами в режиме он-лайн, формирования информационных баз данных соответствующих органов с обязательной привязкой к идентификационному номеру налогоплательщика.

Несмотря на разнообразие стилей налогового администрирования, проблема повышения эффективности работы налоговой службы актуальна для многих стран. Анализ специфики функционирования налоговых органов за рубежом показывает, что она определяется, прежде всего, правительственными программами реформирования и модернизации налоговой службы,

направленными на повышение эффективности одновременно с сокращением затрат на ее содержание. Эффективность и успешность работы налоговых органов оценивается, прежде всего, по количественным показателям.

Так, расходы государственного бюджета представляют собой денежные средства, направляемые на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления. Они выражают экономические отношения, на основе которых происходит процесс использования средств централизованного фонда денежных средств государства по различным направлениям. При этом важной группировкой расходов бюджетов является функциональная классификация, которая отражает направления расходования бюджетных средств на выполнение государством своих основных функций. Итак, определение приоритетных направлений расходования бюджетных средств является важной и ответственной деятельностью государства. В условиях рынка государственные расходы находятся в определенном соотношении с расходами налоговых структур, общественных, религиозных и иных негосударственных организаций. Это соотношение определяется экономической политикой государства, уровнем благосостояния населения, размерами государственного сектора в экономике и другими факторами. Государственные расходы – одна из сторон финансовой деятельности государства, которая неразрывно связана с процессом собирания денежных средств в государственный фонд. Независимо от источников поступления все расходы государства имеют единые принципы их использования. Они распределяются в соответствии с социально-экономическими программами правительства, а размер государственных расходов определяется задачами и потребностями, выраженными в этих программах.

В процессе реформирования налоговой системы произошли соответствующие изменения и в штатной численности налоговых органов. Если в 2008 году штатная численность налоговых органов составляла 2247 человек, в том числе 194 человек в ЦА, то в 2022 году порядка 3000 человек со штатной численностью в ЦА – 286 сотрудников.

Прежде всего, следует отметить, что основная нагрузка по сбору налогов приходится на территориальные налоговые органы, численность которых в настоящее время составило 2070 человек. На содержание 60 налоговых служб, и 5 подведомственных служб только за последние 4 года с 2020 по 2023гг. было затрачено всего 8011,5 млн сомов⁵⁶ [154] <https://budget.okmot.kg>

Как известно расходы по заработной плате были увеличены более чем в 2 раза в 2021 году, это связано с повышением заработной платы сотрудникам налоговых органов. Думаем, что повышение заработной платы было верным решением на пути борьбы с различными коррупционными проявлениями в системе налоговых органов. Так как, например в 2008 году средняя заработная плата налогового инспектора составляла порядка 4 тысяч сомов в месяц. В 2023г. средняя заработная плата составила 25 тысяч сом. В последнее время в системе налоговых органов внедряются электронные процедуры фискализации налоговых операций в рамках всеобщей цифровизации. И как следствие, проводятся работы по сокращению затрат на штатную численность сотрудников. Так, за последние 3 года сократили около 25% сотрудников ГНС, в тоже время расширяется штатная численность по контролю движений и учета товаров прослеживаемости по странам ЕАЭС.

Безусловно, уменьшение количества налогов и сборов, а также улучшение их администрирования существенно снизит расходы государства на содержание налоговой службы и издержки предпринимателей на осуществление различных бюрократических процедур.

5.2. Автоматизация и модернизация работы налоговой системы

Следует отметить, что по мере приобретения практического опыта налогового администрирования, методом проб и ошибок были определены рациональные направления повышения эффективности налоговой системы, основным из которых является снижение налоговой нагрузки. Однако, несмотря на реализованные меры, налоговая система и в ее нынешнем виде

⁵⁶ <https://budget.okmot.kg>

недостаточно эффективна при выполнении своих задач, как фискальной, так и стимулирующей. Она создает препятствия даже простому воспроизводству, не говоря уже о расширенном, поэтому ее либерализация представляет жизненно необходимый шаг, осуществление которого откладывается уже ряд лет. Во многом это объясняется тем, что и сегодня попрежнему отсутствует научно обоснованная концепция налоговой реформы.

За последние 10-15 лет осуществлялись крупные реформы в области налоговой службы, затронувшие страны на всех уровнях экономического развития по всему миру, в том числе в странах СНГ (Азербайджан, Грузия, Казахстан, Украина и др.). Одной из важных направлений этих реформ являлась разработка стратегии модернизации, опирающейся на основных принципах налоговой системы, которая приведет к улучшениям в долгосрочном плане во всех областях налогового администрирования по сбору налогов. При этом первостепенное значение имеет повышение уровня автоматизации и компьютеризации. Так, обязанность обеспечить полноту, достоверность и актуальность информации при осуществлении электронного управления возлагается на обладателя данной информации. При этом не допускается переход к электронному управлению в случаях, когда это создает угрозу нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков, которые вправе по своему усмотрению выбирать электронную или иную форму взаимодействия с налоговой службой. Таким образом, участники электронного управления вправе по своему усмотрению использовать любые информационные технологии, если при их использовании выполняются требования, установленные Законом КР «Об электронном управлении». При этом форматы электронных документов и информационные технологии обмена электронными документами, используемые в электронном управлении, должны обеспечивать возможность использования таких электронных документов всеми заинтересованными участниками электронного управления. Сегодня инфраструктура электронного управления формируется на следующих уровнях:

- 1) инфраструктурный уровень, образуемый государственными центрами

обработки данных и соединяющими их каналами связи; 2) уровень приложений, образуемый программами для электронных вычислительных машин и базами данных, используемыми в электронном управлении; 3) уровень данных, состоящий из хранимых, получаемых, передаваемых или иным образом обрабатываемых в электронном управлении информации и электронных документов; 4) уровень сервисов, в рамках которого инфраструктура, программное обеспечение, данные используются для предоставления государственных и муниципальных услуг, выполнения государственных и муниципальных функций, осуществления иной не запрещенной законом деятельности в рамках электронного управления.

Напомним, что с вступлением в силу нового Налогового кодекса в 2009г., начался новый этап реформирования системы налоговых органов. Следует отметить, что стратегически важной целью налоговой политики в Кыргызской Республике является создание стабильной системы налогообложения, которая обеспечит рост поступлений доходов в бюджет – с одной стороны, с другой – позволит снизить административное налоговое бремя и создаст необходимые условия для уплаты налога. Этого можно достичь путем реформирования системы управления и внедрения новых методов информационных технологий. Необходимо отметить, что в рамках проекта по модернизации налогового администрирования, внедрен комплекс базовых модулей Информационная система налогового администрирования Кыргызстана (ИСНАК), а также инфраструктура налоговой службы была обновлена до современного уровня. По результатам исследования "Оценка налогоплательщиками мероприятий реформирования и модернизации налогового администрирования", проведенного в 2013 году независимым институтом, более 61% налогоплательщиков ощутили проводимые за последние 5 лет реформы в ГНС. Согласно отчету Всемирного банка «Ведение бизнеса», по Кыргызстану в 2014 году по сравнению с 2012 годом на 35 позиций был улучшен индикатор «Налогообложение». В настоящее время налоговая служба, в целях своевременной и полной обработки информации, предоставляет

налогоплательщикам ряд электронных услуг, при этом используя принципы электронного управления. Электронная подача налоговой отчетности – действует в налоговой системе с 2010 года. Налоговую отчетность в электронном виде можно подать как с применением электронной подписи (ЭП) через специализированного оператора сервиса, так и без ЭП.⁵⁷ [48 с.42-48]

Джумабаева Г. Роль электронного взаимодействия в налоговой системе Кыргызской Республики, Научные вести. 2019. Т. 6. С. 42-48.

Проведение реформ и модернизация налоговой службы в этих странах показали следующие положительные результаты:

- улучшение результативности работы налоговых органов;
- более справедливое распределение налогового бремени в обществе;
- более высокая способность к реализации реформ в бюджетно-налоговой сфере;
- сокращение объема уклонения от налогов и фальсификаций;
- улучшение контроля над объемом налоговой недоимки и ее сокращение;
- более высокая степень обслуживания налогоплательщиков;
- более высокая степень прозрачности и честности в работе.

Конечно, программа реформ для достижения такого положительного эффекта в разных странах была разной, однако основной задачей, которую стремятся решить эти страны является создание такой налоговой службы, которая, отвечала бы основным принципам и в ней работали, профессионалы своего дела, в обстановке справедливости, честности и прозрачности.

Думаем, что политика компьютеризации и автоматизации налоговой системы предполагает внедрение современных информационных технологий, изменение политики организационно-методологической работы для создания комплексной системы администрирования и внедрения в практику деятельности налоговых органов на всех уровнях, с целью:

⁵⁷ Джумабаева Г. Роль электронного взаимодействия в налоговой системе Кыргызской Республики, Научные вести. 2019. Т. 6. С. 42-48.

- улучшения анализа, систематизации методологической, нормативно-правовой и методической базы;
- повышения уровня подготовки сотрудников Налоговой службы для работы в условиях широкого использования новых информационных технологий и технических средств;
- упреждающих разработок прикладного программного продукта на основе анализа и оптимизации нормативно-правовой и методической базы;
- концентрации материально-технических ресурсов на приоритетных направлениях и целевое использование финансовых средств;
- повышения возможности выявления различных фальсификаций на основании современных методов анализа собираемой информации;
- обеспечения возможности информационного взаимодействия со смежными государственными службами Кыргызской Республики с аналогичными службами других государств-участников ЕврАзЕС на уровне современных требований информационных технологий.

На современном этапе развития экономики страны успех деятельности налоговой системы во многом зависит от эффективности функционирования автоматизированных информационных систем, которые реализуют соответствующие информационные технологии. Так, автоматизированная информационная технология (АИТ) в налоговой системе — это совокупность методов, информационных процессов и программно-технических средств, объединенных в технологическую цепочку, обеспечивающую сбор, обработку, хранение, распространение и отображение информации с целью снижения трудоемкости процессов использования информационного ресурса, а также повышения их надежности и оперативности. При этом, информационными ресурсами являются формализованные идеи и знания, различные данные, методы и средства их накопления, хранения и обмена между источниками и потребителями информации. Одной из приоритетных задач налоговой службы является информатизация налоговых органов, предполагаются использование

информационных технологий, создание информационных систем, эффективно поддерживающих функционирование структуры налоговых органов.

Структура АИС налоговой службы, как и структура самих налоговых органов, является многоуровневой. Существующая в стране система налоговой службы состоит из большого числа элементов. Вся система и каждый ее элемент обладают обширными внутренними и внешними связями. Для нормального функционирования системы осуществляется управление как отдельными элементами, так и системой в целом. В налоговой системе процесс управления является процессом информационным. Как любая экономическая система, АИС налоговой службы имеет стандартный состав и состоит из функциональной и обеспечивающей частей.

Функциональная часть отражает предметную область, содержательную направленность АИС. Функциональные подсистемы состоят из комплексов задач, характеризующихся определенным экономическим содержанием, достижением конкретной цели, которую должна обеспечить функция управления. В комплексе задач используются различные первичные документы, и составляется ряд выходных документов на основе взаимосвязанных алгоритмов расчетов. Алгоритмы расчетов базируются на методических материалах, нормативных документах и инструкциях. В состав каждого комплекса входят отдельные задачи. Задача характеризуется логически взаимосвязанными выходными документами, получаемыми на основе единых исходных данных.

Обеспечивающая часть включает информационное, техническое, программное и другие виды обеспечения, характерные для любой автоматизированной информационной системы организационного типа.

Информационное обеспечение включает весь набор показателей, документов, классификаторов, кодов, методов их применения в системе налоговых органов, а также информационные массивы данных на машинных носителях, используемые в процессе автоматизации решения функциональных задач.

Техническое обеспечение представляет собой совокупность технических средств обработки информации, а также средств, позволяющих передавать информацию между различными автоматизированными рабочими местами как внутри налоговых органов, так и при их взаимодействии с другими экономическими объектами и системами.

Программное обеспечение представляет собой комплекс разнообразных программных средств общего и прикладного характера, необходимый для выполнения различных задач, решаемых налоговыми органами.

Следует отметить, что автоматизированная информационная система налоговой службы относится к классу больших систем. К ней, как и к любой подобной системе такого класса, предъявляется ряд требований: достижение целей создания системы; совместимость всех элементов данной системы как в ее рамках, так и с другими системами, системность и др. Эти требования предполагают возможность модернизации элементов системы, адаптацию их к меняющимся условиям; надежность в эксплуатации и достоверность информации, однократность ввода исходной информации и многофункциональное, многоплановое использование выходной информации; актуальность информации, хранящейся в базе данных. АИС при минимальных затратах ручного труда должна обеспечить сбор, обработку и анализ информации о состоянии объекта управления, выработку управляющих воздействий, обмен информацией как внутри системы, так и между другими системами одинакового и разных уровней. АИС должна быть оснащена таким комплексом технических средств, который обеспечивал бы реализацию управляющих алгоритмов, связь между системами, простоту ввода исходной информации, разнообразие вывода результатов обработки, простоту и технологичность технического обслуживания, совместимость всех технических модулей как в программном, так и в информационном аспекте. Существенным требованием является разработка и функционирование системы на базе имеющихся операционных систем различных типов, пакетов прикладных программ, ориентированных на обработку данных и решение функциональных

задач, систем управления базами данных, обеспечивающих накопление, ведение и выдачу в обработку информации, необходимой для решения задачи пользователем или удовлетворения его информационного запроса, пакетов программ, обеспечивающих обмен информацией между системами и т.д. В информационном аспекте система должна предоставлять достаточную и полную информацию для реализации ее основных функций, иметь рациональные системы кодирования, использовать общие классификаторы информации, иметь хорошо организованные информационные файлы и базы данных, управляемые СУБД, формировать выходную информацию в форме, удобной для восприятия пользователями, и т.д. Таким образом, создание подобной системы связано с решением целого ряда проблем. Это, прежде всего информационное объединение налоговых служб сетями телекоммуникаций и обеспечение возможности доступа к информационным ресурсам каждой из них; разработка, создание и ведение баз данных; оснащение налоговых органов вычислительными комплексами с развитой периферией; разработка программных средств, обеспечивающих решение функциональных задач системы.

В основе создания АИС лежит концепция жизненного цикла программных систем. На первом этапе осуществляются анализ предметной области и разработка постановки задачи или комплекса задач. Постановка задачи осуществляется при непосредственном участии специалистов налоговой службы, чьи функции подлежат автоматизации. Сущность этого этапа состоит в обследовании организационной и функциональной структуры налогового органа и разработки технического задания, для чего используются методы информационного анализа, исследования операций и теории сложных систем. На основе технического задания разрабатывается технический проект автоматизированной системы. Целью данной стадии является создание информационно-логических моделей системы налогообложения. Важнейшей частью создания технического проекта является выбор программных средств и методов реализации проекта. При этом, в качестве критериев выбора можно

назвать следующие: оптимальное соответствие информационно-логической модели налогового органа, выполнение основных функций обработки, возможность функционирования в различных операционных средах, возможность создания информационного интерфейса с другими средами и системами, перспективы развития среды с учетом современных тенденций в информационных технологиях и ряд других. Для реализации отдельных несложных задач могут быть использованы электронные таблицы. Существенное место в проекте занимают информационно-справочные системы, такие, как законодательные и нормативные акты по налогообложению, базы данных по общеправовым вопросам, базы данных по инструктивным и методическим материалам и т.д. Без их использования не обходится ни одно структурное подразделение налоговых органов. Важным шагом на этапе технического проектирования является определение состава и структуры профессиональных баз данных, функциональный и информационный состав которых зависит от функций конкретного исполнителя. К ним можно отнести базы исходных и отчетных данных по налоговым поступлениям в различных разрезах, базы данных документов внутреннего пользования различного назначения, базы данных, содержащих письма, предложения, ответы по налоговому законодательству и т.д. Для создания таких баз могут использоваться как методы индивидуального проектирования, так и уже имеющиеся программные средства. Следующим этапом является рабочее проектирование. На этом этапе выполняются работы по созданию необходимой документации, структурированию и программированию компонентов, определенных на предыдущем этапе. Результатом рабочего проекта служит комплекс специалистов налоговых органов, комплекс баз данных пользователей, комплекс технической документации на систему. Средства, используемые на этапе рабочего проектирования, включают в себя всё многообразие программных продуктов, начиная от операционных систем до языков программирования. По окончании рабочего проектирования проводится внедрение разработанного проекта. Внедрение осуществляется по методике,

содержащей перечень и последовательность мероприятий, связанных с внедрением АИС, ожидаемые результаты, критические точки отказов, критические временные периоды.

В процессе эксплуатации системы необходимо осуществлять сопровождение программного продукта. Это связано с тем, что проект по существу является прототипом проектируемой системы, разрабатывается специалистами по информатизации и в дальнейшем может быть модернизирован в зависимости от изменяющихся условий функционирования системы налоговой службы.

Хотелось бы отметить, что основными компонентами политики компьютеризации и автоматизации являются:

а) в законодательной части:

- учет возможностей и требований информационных технологий, используемых в работе информационных служб, при разработке Налогового кодекса и внесении поправок и разъяснений;

- разработка и инициирование процесса внедрения стандартов защиты, хранения и пересылки информации, согласование с заинтересованными службами и институтами протокола использования таких комплексов защиты информации.

б) в организационной части:

- проведение анализа с целью оптимизации (минимизации и исключения дублирований и противоречий) информационных потоков;

- изучение существующих и применяемых в мировой практике передовых норм и стандартов хранения, обработки и обмена экономической информацией;

- обеспечение необходимого уровня подготовки сотрудников Налоговой службы и специалистов информационно-технического профиля для работы в условиях широкого использования современных информационных технологий и технических средств;

- создание и организация постоянно действующих курсов по повышению компьютерной грамотности инспекторов.

в) в аппаратно-технической части:

- оснащение всех рабочих мест специалистов, начиная с районного уровня, современными персональными компьютерами, выделенными (исключающими возможность операторной работы) серверами с избыточными характеристиками по надежности, емкости устройств хранения информации, обеспеченными аппаратурой модемной связи и индивидуальными системами бесперебойного питания с возможностью информационной обратной связи.

Таким образом, проведение компьютеризации и автоматизации налоговой системы позволит:

- повысить эффективность процесса сбора налогов, учета и отчетности;
- максимально исключить человеческий фактор (инспектора налоговой службы) из процесса администрирования налоговых сборов;
- улучшить сервис услуг автоматизированного предоставления полной и достоверной информации о системе Налоговой службы, отчетах о деятельности налоговых органов, о субъектах экономической деятельности. При этом полнота информации ответа зависит от статуса запрашиваемого объекта.

С 2007 года в системе налогообложения республики начата работа по реформированию и модернизации налогового администрирования, которая является продолжением поддержки с целью стимулирования экономического роста и государственного управления через улучшение администрирования поступлениями. Отметим, что приоритеты налоговой системы, обозначенные в Стратегии развития страны по внедрению современных технологий в налоговое администрирование, улучшению качества операций и сокращению коррупции, а также улучшит эффективность и прозрачность налоговых услуг. Можно определить следующие задачи указанного проекта:

- Обеспечение эффективности и прозрачности деятельности налоговой службы;
- Улучшение системы управления и минимизация коррупции в системе налогового администрирования;

- Разработка механизмов по обеспечению эффективной координации по электронной подаче деклараций;
- Развитие инфраструктуры информационно-коммуникационных технологий во всех управлениях налоговой службы страны.

При правильном и эффективном внедрении основных модулей налогового администрирования можно ожидать следующие результаты:

- Повышение эффективности налогового администрирования;
- Обеспечение оперативности контроля работы налоговых органов;
- Обеспечение прозрачности работы во взаимоотношениях между налоговым органом и налогоплательщиком;
- Приведение налоговых процедур в соответствие с международными стандартами;
- Повышение уровня квалификации сотрудников ГНС;
- Упрощение налоговых процедур.

Проведенные исследования мероприятий по автоматизации налоговых процедур, условно выделили три компонента:

Первый компонент включал создание Центральной базы данных и Системы информационного управления. Необходимо отметить, что в рамках компонента приобретено: информационно-коммуникационная технология, компьютерное оборудование и программное обеспечение для создания центральной базы данных в главном офисе ГНС. Кроме того, установлены системы хранения обширных массивов данных и деловой аналитики, установлены системы критического восстановления данных.

В рамках автоматизации и модернизации налоговой службы в декабре 2008 года установлено новое серверное оборудование марки DELL в Центральном аппарате ГНС и начат первый этап автоматизации в 6 районных УГНС, где также установлены серверные оборудования и подключены к центральной базе данных ГНС. Поступившая вторая часть оборудования 95

комплектов компьютеров и принтеров были установлены в территориальных налоговых органах.

В ноябре месяце 2009 года установлено 350 компьютеров, 3 сервера, 3 программных обеспечения для сервера и 126 принтеров. Компьютеры и необходимые оборудования (сервера, принтеры, маршрутизаторы, кабеля, конекторы, UPS). Таким образом, всего было получено и установлено 445 комплектов компьютера для районных подразделений налоговой службы. С августа месяца 2010 года начата автоматизация ранее разработанных новых бизнес - процессов. К концу 2010 года протестированы некоторые части разработанного продукта в пилотных районах. Таким образом, полностью разработать и внедрить новую систему ITAS по всей республике предполагалось в течение 2011-2012 годов. В результате произошло высвобождение значительного количества времени, которое раньше уходило для выполнения рутинной ручной работы и подготовки отчетов⁵⁸[138].

С переходом на разработку и внедрение интегрированной системы налогового администрирования («ITAS») приказами ГНС №250 от 17 ноября 2010 года и №252 от 19 ноября 2010 года, №65 от 1 апреля 2011 года утверждены новая организационная структура центрального аппарата ГНС и структура шести пилотных УГНС (УГНС по: контролю за крупными налогоплательщиками, контролю за субъектами СЭЗ, г. Ош, Ленинскому району г.Бишкек, Аламединскому и Чуйскому районам Чуйской области). При этом, данные структуры были разработаны на основе рекомендаций международных консультантов АБР, которые основывались на мировом опыте реформирования налогового администрирования.

Кроме этого, в 2010 году разработаны и протестированы модули «Акциз», «Платеж», «Взыскание налоговых задолженностей», «Апелляция», «Обработка платежных документов» и «Генератор отчетов».

⁵⁸ <https://sti.gov.kg>

Второй - развитие коммуникационной инфраструктуры налоговых учреждений. В данном компоненте было предусмотрено развитие инфраструктуры информационно - коммуникационных технологий, поддержание непрерывной связи с центральной базой данных, возможность работы в виртуальном режиме, разработка электронных интерфейсов, обеспечивающих связь с Государственной таможенной службой, казначейством, расчетно-сберегательной компанией, финансовой полицией и социальным фондом. Таким образом, была внедрена система электронной подачи документов.

Третий компонент включил в себя создание современной Центральной операционной системы. В рамках данного компонента был выделен участок в г. Бишкек и построено новое Специализированное здание. В новом здании были размещены УГНС по г.Бишкек, УККН, Учебный Центр и Управление информационных технологий ГНС.

Таким образом со временем, работа по реформированию и модернизации системы ГНС ориентирована на три конечных результата:

1. повышение навыков сотрудников ГНС для овладения современными практиками налогового администрирования;
2. принятие механизма постановки задач и показателей эффективности исполнения для обеспечения текущей эффективности;
3. организация обучения и обслуживания налогоплательщиков с целью стимулирования добровольной подачи налоговых деклараций.

При этом на наш взгляд, к ключевым прогнозируемым результатам можно отнести:

Во- первых, периодические комплексные отчеты в целях реализации свода существующих рекомендаций по реформе налогового администрирования, дополнительных рекомендаций по усилению программ внутреннего аудита ГНС и борьбы с должностными нарушениями, рекомендации по укреплению межведомственного сотрудничества в обмене информацией и сборе налогов (на основе межведомственного меморандума о взаимопонимании);

Во-вторых, формирование постоянно функционирующей системы постановки задач и мониторинга результатов деятельности;

В-третьих, проведение программ по обучению и оказанию услуг налогоплательщикам;

В-четвертых, проведение разъяснительных общественных кампаний для стимулирования соблюдения налоговых обязательств и роста общественной поддержки налоговых реформ.

Проводимая перестройка рабочего процесса и управление изменениями для модернизации налогового администрирования с целью оказания помощи ГНС в достижении среднесрочных и конечных результатов ориентирован на три конечных результата: развитие навыков сотрудников в области базовых и сложных методов использования ИКТ и бизнес аналитики, перестройка бизнес процесса для предоставления возможности сотрудникам ГНС эффективно использовать новые оборудования и помещения, реализация программы по управлению изменениями. При этом, к прогнозируемым результатам можно отнести:

- детализированные программы обучения базовым и углубленным навыкам ИКТ, управлению данными и бизнес аналитике, управлению рисками и статистическому профилированию, налоговым проверкам с использованием компьютерных технологий;
- детализированные рекомендации по перестройке бизнес процесса и реорганизации операционных процедур для гарантии оптимального использования нового оборудования и центров;
- шаблоны упрощенных документов с целью облегчения соблюдения налогоплательщиками своих обязательств;
- руководства и справочники по лучшим практикам автоматизированного налогового администрирования.

Вместе с тем, перестройка бизнес-процесса и управление изменениями для модернизации системы налогового администрирования включает: отбор консультантов, заключение контрактов; развитие навыков сотрудников ГНС в

ИКТ; развитие навыков сотрудников в сборе данных и бизнес аналитике; развитие навыков сотрудников в налоговых проверках с помощью компьютера; проведение перестройки бизнес процесса; подготовка программы управления изменениями; реализация программы управления изменениями.

Повышение качества и эффективности автоматизированной информационной технологии в налоговой системе во многом зависит от способа организации (организационных форм) использования технических и программных средств обработки данных. Проектирование и внедрение основных организационных форм применения вычислительных и программных средств осуществляются в соответствии с выполняемыми функциями и характером решаемых функциональных задач, типом и мощностью основного парка вычислительной техники, территориальным размещением вычислительной техники, характером разделения труда, объемами обрабатываемой информации и количеством административной подчиненностью пользователей и т.д.

Отметим, что руководствуясь действующим законодательством, налоговые органы администрируют не только налоговые поступления, но и неналоговые платежи. Так, со стороны налоговой службы администрируются, проводятся работы по учету, контролю и взысканию таких неналоговых доходов как сбор за вывоз мусора с территории населенных пунктов и отчисления на содержание и развитие инфраструктуры местного значения. При этом следует подчеркнуть, что, согласно статьи 16 Кодекса КР о неналоговых доходах, налоговые органы проводят проверки и контроль вопросов правильности, своевременности и полноты уплаты неналоговых доходов в бюджет. Причем, налоговой службой администрируется 2 вида неналоговых доходов, а проводится контроль около 50 видов неналоговых сборов, платы, арендных платежей, штрафов, государственной пошлины, платных услуг и других доходов. В целях автоматизации системы контроля неналоговых платежей нами разработаны постановки задач для внедрения Подмодуля «Неналоговый доход» в систему администрирования налоговых органов.

Подмодуль «Проверка неналоговых доходов»

Данный подмодуль разработан в рамках соблюдения законодательства о неналоговых доходах, а также в рамках ст.29, 31-33 Кодекса КР о неналоговых доходах. Данный подмодуль используется для контроля главных администраторов, администраторов и плательщиков неналоговых доходов, установленных Кодексом КР о неналоговых доходах.

Подмодуль имеет следующую структуру: разделы и подразделы

Раздел 1 Главные администраторы и администраторы неналоговых доходов

Подразделы:

Перечень главных администраторов и администраторов

Раздел 2 Проверка Главных администраторов и администраторов

Подразделы:

1. План проверок
2. Предписание
3. Акт проверки
4. Решение

Раздел 3 Отчет о проверенных организациях по неналоговым платежам 27Н

Подразделы:

1. Отчет 27Н по территориальным УГНС
2. Сводный Отчет 27Н

Раздел 4 «Сводная информация по материалам проверок»

Подразделы:

1. Информация по проверенным главным администраторам, администраторам и иным плательщикам
2. Сводная информация по проверенным организациям

Раздел 1 «Главные администраторы и администраторы неналоговых доходов»

Подраздел 1 Перечень главных администраторов и администраторов

Данный раздел необходим для проведения проверок главных администраторов и администраторов по вопросам правильности,

своевременности и полноты внесения в доход бюджета неналоговых платежей, сборов, платы, отчислений и других видов неналоговых доходов, согласно бюджетной классификации доходов бюджета.

Раздел содержит Поиск и Перечень Главных администраторов и администраторов.

Постановление ПКР от 13.02.2020г. №80 «О внесении изменений в некоторые решения Правительства Кыргызской Республики в целях приведения в соответствие с Бюджетным кодексом Кыргызской Республики и Кодексом Кыргызской Республики о неналоговых доходах».

Данный список может быть внесен только сотрудником ЦА. В данном разделе для сотрудника ЦА открывается кнопка «Сформировать список» при нажатии которой открывается страница для заполнения со следующими полями.

Таблица 5.1. - Формирование списка главных администраторов и администраторов

| Название ячейки | Примечание |
|--------------------------|--|
| ИНН | (Из регистрационной формы STI 024, ячейка 001), поле не обязательно. |
| Наименование* | (Из регистрационной формы STI 024, ячейка 302), может быть редактируемым. |
| АДРЕС* | (Из регистрационной формы STI 024, ячейка 401-403), может быть редактируемым. |
| Вид неналогового дохода* | Должен быть поиск, который показывает результат по совпадению слов из бюджетной классификации доходов. В данном поле может быть более одного элемента, так как администраторы могут иметь несколько источников ресурсов неналоговых доходов. Из бюджетной классификации доходов. Категория «Неналоговые доходы» (14) Категория «Неналоговые доходы» состоит из следующих групп: 141 – доходы от собственности и проценты; 142 – доходы от продажи товаров и оказания услуг; 143 – штрафы, санкции, конфискации; 144 – добровольные трансферты, кроме грантов; 145 – прочие неналоговые доходы. Каждый вид имеет 8 цифр. |
| Планируемый период* | Выбор из 4-х кварталов |
| Код налогового органа* | Выбор всех или одного налогового органа |

В конце списка должна быть кнопка «Сохранить». Далее сохраненный План по умолчанию в полном виде отображается в Подразделе «План проверок».

Раздел 2 «Проверка Главных администраторов и администраторов»

Данный раздел необходим для проведения проверок налоговыми органами в рамках ст.16, 31-32 Кодекса КР о неналоговых доходах. Используется для проведения контроля Плана проверок главных администраторов и главных администраторов на соответствующий календарный год, а также процедуры контроля своевременности внесения неналоговых доходов в государственный бюджет, в части формирования Предписания на проверку, создания Акта и вынесения Решения по результатам проведенной проверки. Пользователи – инспекторы УГНС и ЦА могут создавать Предписания, вносить Акты по результатам и выносить Решения. Кнопки: Создать, Сохранить, Просмотр могут пользоваться и инспекторы УГНС и инспекторы ЦА, по полученному доступу.

Раздел содержит следующие подразделы: План проверок, Предписание, Акт проверки, Решение по результатам проверки.

Подраздел 1 «План проверок»

Подраздел «План проверок» используется для информации по утвержденным администраторам и главным администраторам на соответствующий календарный год, и имеет следующие поля:

Поисковик имеет следующие поля: «ИНН», «Наименование» и «Код налогового органа».

Список результатов имеет следующие поля:

Таблица 5.2 - Формирование плана проверок

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|------------------|---|--|
| Порядковый номер | Генерируется автоматически | |
| ИНН | Из списка Плана | |
| ФИО/Наименование | Из списка Плана | |
| Статус | <ul style="list-style-type: none"> • Проверен • Не проверен | Выходит кнопка «Проверено», а по умолчанию всегда статус стоит «Не проверено». |
| Код района | Из списка Плана | Автоматически из справочника |

| | | |
|--------------------|--------------------------------------|--|
| | | районов |
| Адрес | Из списка Плана | |
| Планируемый период | Из списка Плана | |
| Проверяемый период | Выходит автоматически из Предписания | В случае проведения проверки период указывается из формы Предписания |

В ЦА, там где в Плане выбраны ВСЕ налоговые органы, каждый район выходит отдельным элементом. По УГНС отображается План по данному территориальному УГНС.

Подраздел 2 «Предписание»

Подраздел «Предписание» (NENALOG STI – 001) используется для создания формы Предписания, как основного разрешительного документа для проведения проверки администратора, главного администратора или плательщика. Форма Предписания утверждена Приказом ГНС при ПКР от 22.02.2019г. №52. Имеет пункты вид проверки:

плановая,

внеплановая

перепроверка.

Инспектор УГНС может просмотреть только свои созданные предписания. В случае болезни или увольнения инспектора ЦА или УГНС другой инспектор может создать новое Предписание.

Сотрудник ЦА может видеть по всем районам Республики.

В данном подразделе есть поисковик и список предписаний.

Поисковик имеет следующие фильтры:

Таблица 5.3. - Формирование поисковика администратора

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|------------------|--------------------------------|--------------------------|
| ИНН* | Из ранее созданных предписаний | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных предписаний | Наименование плательщика |
| УГНС* | Из ранее созданных предписаний | По району инспектора |
| Период проверки* | Из ранее созданных предписаний | Календарь |

Список предписаний имеет следующие поля:

Таблица 5.4. - Формирование поисковика предписания главного администратора

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| ИНН* | Из ранее созданных предписаний | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных предписаний | Наименование плательщика |
| УГНС* | Из ранее созданных предписаний | По району инспектора |
| Период проверки* | Из ранее созданных предписаний | Календарь |
| ФИО инспектора создателя* | Из ранее созданных предписаний | |

В конце каждой записи есть кнопка «Редактировать» (отображается только для одного редактирования).

В верхней части списка предписаний есть кнопка «Создать»

Кнопка Создать открывает новую страницу со следующими полями для заполнения:

Таблица 5.5. - Формирование предписания на проверку

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|--|---|
| Вид проверки* | Выбор из вариантов | плановая, внеплановая, перепроверка |
| Номер предписания* | Формируется по порядку, в зависимости от района (например УГНС по Ленинскому району-002 , №001/002-1, 001/002-2 и т.д. по порядку) | Код Предписания - 001, согласно кодовой классификации районов, далее номер по порядку |
| Орган налоговой службы* | Автоматически по доступу района инспектора | Код налогового органа Регистрация, данные по форме STI-024, яч.605 |
| Поручает * | Автоматически по доступу должностного лица | ФИО должностного лица, № удостоверения по доступу к модулю |
| Наименование администратора или главного администратора, плательщика* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024, яч.302 | В яч.302 Рег.формы 024 указано полное наименование главного администратора |
| Юридический адрес* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024, яч.401-403 | |
| ИНН* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024 яч.001 | |

| | | |
|---------------------------------------|---|----------------------------|
| ОКПО* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024, яч.614 | |
| Основание проверки * | Заполняется вручную (50 знаков) | Возможность редактирования |
| Проверяемый период* | Календарь по годам | |
| Срок проведения проверки * | Заполняется вручную | |
| Руководитель органа налоговой службы* | Список выходит по району инспектора или инспектора ЦА | Возможность редактирования |
| Дата выдачи предписания* | Календарь по датам, месяцам и годам | |

Действие «Редактировать» дает возможность изменять параметры по ячейкам Основание проверки и Руководитель органа налоговой службы вследствие того, что основанием может быть письмо, запрос, возбужденное уголовное дело или ФИО руководителя органа налоговой службы может поменяться.

Таблица 5.6. - Формирование оснований для проверки

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------------------|---|----------------------------|
| Основание проверки * | Заполняется вручную | Возможность редактирования |
| Руководитель органа налоговой службы* | Список руководителей ЦА, начальников районов, городов | Возможность редактирования |

При действиях Создать или Редактировать имеется действие Сохранить и Печать.

Подраздел 3 «Акт проверки»

Подраздел «Акт проверки» (NENALOG STI – 002) используется для формирования основных результатов проведенной проверки исключительно главных администраторов и главных администраторов и создания мобильной информационной базы для отчетных данных по проведенным проверкам неналоговых доходов.

Инспектор УГНС может только свои созданные акты. Сотрудник ЦА может видеть по всем районам Республики.

В данном подразделе есть поисковик и список актов.

Поисковик имеет следующие фильтры:

Таблица 5.7.- Формирование поисковика

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|-----------------|--------------------------|--------------------------|
| ИНН* | Из ранее созданных актов | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных актов | Наименование плательщика |

| | | |
|------------------|--|----------------------|
| УГНС* | Из ранее созданных актов | По району инспектора |
| Период проверки* | Из ранее созданных актов, по дате акта | Календарь |

Список предписаний имеет следующие поля:

Таблица 5.8. - Формирование списка предписаний

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|--|--------------------------|--------------------------|
| ИНН* | Из ранее созданных актов | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных актов | Наименование плательщика |
| УГНС* | Из ранее созданных актов | По району инспектора |
| Сумма начисления в доход бюджета неналогового платежа* | Из ранее созданных актов | |
| Период проверки* | Из ранее созданных актов | Календарь |
| ФИО инспектора создателя* | Из ранее созданных актов | |

В конце каждой записи есть кнопка «Редактировать» (отображается только для одного редактирования).

В верхней части списка предписаний есть кнопка «Создать»

Кнопка «Создать» имеет следующие ячейки:

Таблица 5.9. - Введение акта проверки

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|--|----------------------------|
| ИНН* | ИСНАК форма 024, яч.001 | |
| ОКПО* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024, яч.614 | |
| ФИО администратора или главного администратора* | данные берутся из формы STI 024 регистрационная форма налогоплательщика яч.302 | |
| Дата акта* | Календарь по датам, месяцам и годам | |
| Сумма начисления в доход бюджета неналогового платежа* | Заполняется вручную | Например, 125 сом 65 тыйын |
| Код неналогового дохода* | Данные по бюджетной классификации доходов | |
| ФИО, должность сотрудника* | Автоматически по заполняющему инспектору | |
| ФИО должностного лица администратора или гл.администратора* | Заполняется вручную | 50 знаков |

Действие Редактировать дает возможность на изменение и открытие следующих ячеек:

Таблица 5.10. – Формирование поисковика акта проверки

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|-------------------------------------|----------------|
| Дата акта | Календарь по датам, месяцам и годам | Редактирование |
| ФИО должностного лица администратора или гл.администратора* | Заполняется вручную (50 знаков) | Редактирование |

Страницы создания и редактирования имеют действие Сохранить.

Подраздел 4 «Решение органа налоговой службы по результатам рассмотрения материалов администраторов и/или главных администраторов по неналоговым доходам»

Подраздел Решение (NENALOG STI – 003) Форма настоящего Решения утверждена постановлением ПКР от 24.09.2019г. №497. Подраздел используется для подведения итогов по выводам, выявленным дополнительным начислениям и санкциям, а также результатам проведенной проверки по неналоговым доходам.

Инспектор УГНС может только свои созданные решения. Сотрудник ЦА может видеть по всем районам Республики.

В данном подразделе есть поисковик и список решений.

Поисковик имеет следующие фильтры:

Таблица 5.11. – Формирование поисковика

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|------------------|----------------------------|--------------------------|
| ИНН* | Из ранее созданных решений | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных решений | Наименование плательщика |
| УГНС* | Из ранее созданных решений | По району инспектора |
| Период проверки* | Из ранее созданных решений | Календарь |

Список предписаний имеет следующие поля:

Таблица 5.12. – Формирование списка предписаний

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|----------------------------|----------------------------|---|
| ИНН* | Из ранее созданных решений | ИНН плательщика |
| Наименование* | Из ранее созданных решений | Наименование плательщика |
| УГНС* | Из ранее созданных решений | По району инспектора |
| Сумма* неналогового дохода | Из ранее созданных решений | Сумма по каждому коду неналого, перечисление друг за другом |
| Дата вручения решения* | Из ранее созданных решений | |
| ФИО инспектора создателя* | Из ранее созданных решений | По ИНН выводится ФИО. |

В конце каждой записи есть кнопка «Редактировать» (отображается только для одного редактирования).

В верхней части списка решений есть кнопка «Создать»

Действие Создать открывает новую страницу со следующими полями:

Таблица 5.13. – Формирование решения по результатам рассмотрения материалов проверки главного администратора или администратора

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|---|--|
| ИНН* | ИСНАК регистрационная форма 024 , яч.001 | Или можно взять данные из ячейки по Акту (ИНН, ОКПО, ФИО администратора или главного администратора) |
| ОКПО* | ИСНАК Модуль Регистрация, данные по форме STI-024, яч.614 | |
| ФИО администратора или главного администратора* | данные берутся из формы STI 024 регистрационная форма налогоплательщика яч.302 | |
| Код и наименование налогового органа* | Код налогового органа Регистрация, данные по форме STI-024, яч.605 | |
| Акт проверки от даты с приложениями* | Календарь по датам, месяцам и годам | Обязательно должно быть указано количество листов в следующей ячейке |
| Листах | Вручную, 3-хзначное число | Относится к ячейке «Акт проверки от даты с приложениями» |
| Письменное объяснение или возражение | Заполняется вручную, 150 знаков. | |
| Листах | Вручную, 3-хзначное число | Относится к ячейке «Письменное объяснение или возражение» |
| Другие материалы | Заполняется вручную, 150 знаков | |
| Листах | Вручную, 3-хзначное число | Относится к ячейке «Другие материалы» |
| При рассмотрении материалов проверки присутствовали (ФИО, должность)* | Заполняется вручную, 150 знаков | |
| Код неналогового дохода* | Из бюджетной классификации доходов. Категория «Неналоговые доходы» (14) Категория «Неналоговые доходы» состоит из следующих групп: 141 – доходы от | Поиск должен вестись по вводимым кодам. Таких строк 5 штук. |

| | | |
|---|---|--|
| | <p>собственности и проценты; 142 – доходы от продажи товаров и оказания услуг; 143 – штрафы, санкции, конфискации; 144 – добровольные трансферты, кроме грантов; 145 – прочие неналоговые доходы. Каждый вид имеет 8 цифр.</p> | |
| Наименование неналогового дохода* | <p>Данные по бюджетной классификации доходов. Проставляется автоматически на основе выбора в ячейке «Код неналогового дохода»</p> | Таких строк 5 штук. |
| Сумма неналогового дохода* | Заполняется вручную | Сомы и тыйыны |
| Пеня | Ячейка сумма неналогового дохода x 0,09% x количество дней | Количество дней забивается вручную сом |
| Итого* | Ячейка Сумма неналогового дохода + пени | Поле не редактируемо, заполняется автоматически. |
| ОБСТОЯТЕЛЬСТВА СОВЕРШЕННОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ:* | Заполняется вручную | 150 знаков |
| ДОВОДЫ, ПРИВОДИМЫЕ АДМИНИСТРАТОРОМ И/ИЛИ ГЛАВНЫМ АДМИНИСТРАТОРОМ В СВОЮ ЗАЩИТУ, И РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕРОК ЭТИХ ДОВОДОВ:* | Заполняется вручную | 150 знаков |
| ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ПРИВЛЕЧЕНИЯ АДМИНИСТРАТОРА И/ИЛИ ГЛАВНОГО АДМИНИСТРАТОРА К ОТВЕТСТВЕННОСТИ: (Указать нарушенную норму КНД и применяемые меры ответственности)* | Заполняется вручную | 150 знаков |
| НЕ ПРИВЛЕКАТЬ АДМИНИСТРАТОРА И/ИЛИ ГЛАВНОГО АДМИНИСТРАТОРА К ОТВЕТСТВЕННОСТИ: (Указать основание) | Заполняется вручную | 100 знаков |
| С* | Календарь по датам, месяцам и годам | Относится к пункту 4. «ПРОДЛИТЬ СРОК |

| | | |
|--|---|---|
| | | ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРКИ: (Указать срок продления проверки в пределах, установленных ст.31 КНД)» |
| По* | Календарь по датам, месяцам и годам | Относится к пункту 4. «ПРОДЛИТЬ СРОК ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРКИ: (Указать срок продления проверки в пределах, установленных ст.31 КНД)» |
| Номер принятого Решения* | Формируется автоматически по порядку, в зависимости от района (например УГНС по Ленинскому району-002 , №002/003-1, 002/003-2 и т.д. по порядку) | Код Решения - 003/код района и далее номер по порядку |
| Дата принятого Решения* | Календарь по датам, месяцам и годам | |
| Ф.И.О. РУКОВОДИТЕЛЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА* | Список руководителей ЦА, территориальных налоговых органов | Редактирование |
| Ф.И.О. РУКОВОДИТЕЛЯ АДМИНИСТРАТОРА И/ИЛИ ГЛАВНОГО АДМИНИСТРАТОРА* | Заполняется вручную | |
| ИНН инспектора* | По доступу к модулю должностного лица | |
| Дата вручения Решения* | Заполняется вручную | |

Кнопка Редактировать открывает ту же созданную форму Решения, но дает редактировать следующие поля:

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|--|--|--------------------|
| ПРОДЛИТЬ СРОК ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРКИ: (Указать срок продления проверки в пределах, установленных ст.31 КНД)* | Календарь по датам, месяцам и годам | Редактирова ние |
| Ф.И.О. РУКОВОДИТЕЛЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА* | Список руководителей ЦА, территориальных налоговых органов | Редактирова ние |

Страницы создания и редактирования имеют действие Сохранить и Печать (по печатной форме).

Раздел 3 «Отчет о проверенных организациях по неналоговым платежам 27Н»

Данный раздел используется для формирования Отчета территориальными налоговыми органами по результатам проведенных проверок за отчетный период. Форма Отчета 27Н утверждена приказом ГНС при МФ КР от 21.06.2023г. №159. Кроме этого, необходим для проведения аналитической работы в разрезе администрируемых неналоговых доходов, составления сводной информации по территориальным налоговым органам за отчетный период. Создается исключительно территориальными УГНС. Настоящий раздел имеет следующие подразделы:

1. Отчет 27Н (Доступен только для сотрудника УГНС).
2. Сводный Отчет 27Н (Доступен только для Центрального Аппарата ГНС).

Подраздел 1 Отчет 27Н по территориальным УГНС

В подразделе есть возможность выбора квартального периода и года, а также список отчётов.

Список отчётов имеет следующие поля:

Таблица 5.14 – Формирование поисковика

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------|----------------------------|--|
| УГНС* | Из ранее созданных отчётов | По району инспектора |
| Квартал и год* | Из ранее созданных отчётов | |
| ФИО инспектора создателя* | Из ранее созданных отчётов | По ИНН выводится ФИО. |
| Кнопка просмотра | | Открывает созданный отчёт в табличном виде |

В верхней части списка есть кнопка создания отчёта, которая открывает страницу со следующими полями для заполнения:

В верхней части есть возможность указать период отчёта, который не отображается в самой печатной форме отчёта.

Страница заполнения состоит из двух частей, но обе части попадают в один отчёт, согласно приложенной форме.

Часть «Сбор за вывоз мусора населенных пунктов» имеет следующие поля:

Таблица 5.15. – Формирование отчета по сбору за вывоз мусора с территорий населенных пунктов

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------|---|--|
| Наименование УГНС ** | Согласно кодовой классификации районов, | Например, 001 Октябрьский, 002 Ленинский и т.д.) |
| Количество организаций | данные по регистрационной форме STI 025, код 2080 Сбор за вывоз мусора | По району инспектора. |
| Запланировано проверить * | Заполняется вручную | Выбирается цифры от 1 до 50 |
| Проверено* | Заполняется вручную | Выбирается цифры от 1 до 50 |
| Доначислено* | Заполняется вручную | сом |
| Взыскано* | Заполняется вручную | сом |

Часть «Отчисление...» имеет следующие поля:

Таблица 5.16. – Формирование отчета по отчислению на развитие и содержание инфраструктуры местного значения

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------|---|--|
| Наименование УГНС * | Согласно кодовой классификации районов, | Например, 001 Октябрьский, 002 Ленинский и т.д.) |
| Количество организаций* | данные по регистрационной форме STI 025, 5681 Отчисление на развитие и содержание инфраструктуры местного значения | |
| Запланировано проверить * | Заполняется вручную | Выбирается от 1 до 50 |
| Проверено* | Заполняется вручную | Выбирается от 1 до 50 |
| Доначислено* | Заполняется вручную | Например, 650 сом 10 тыйын |
| Взыскано* | Заполняется вручную | сом |
| Период* | Календарь по кварталам и годам | |

Данный подраздел имеет следующие действия: Редактировать, Сохранить и Печать.

Действие Редактирование имеет следующие поля, которые можно изменить по сформированному отчету 27Н по Сбору за вывоз мусора и по Отчислению:

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|-----------------|-----------------|-----------------------|
| Проверено* | Редактирование | Выбирается от 1 до 50 |
| Доначислено* | Редактирование | сом |

| | | |
|-----------|----------------|-----|
| Взыскано* | Редактирование | сом |
|-----------|----------------|-----|

Вышеуказанные подразделы Сбор за вывоз мусора и Отчисление по указанным ячейкам заполняется исключительно инспекторами территориальных налоговых органов, которые формируют Отчет27Н.

Подраздел 2 «Сводный отчёт 27Н»

Подраздел Сводный отчет 27Н формируется из последних отчётов территориальных УГНС вышеуказанных двух частей отчётов. При нажатии на «Сводный отчёт 27Н», откроется страница с возможностью выбора периода и формирования отчёта по районам.

Выгружаемый сводный отчёт имеет следующие поля:

Таблица 5.16. – Поисковик по отчету 27Н

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|--------------------------|---|--|
| Список УГНС* | Согласно кодовой классификации районов, | Например, 001 Октябрьский, 002 Ленинский и т.д.) |
| Количество организаций* | данные указанные в данной ячейке УГНС | Из отчета 27Н УГНС |
| Запланировано проверить* | данные указанные в данной ячейке УГНС | Из отчета 27Н УГНС |
| Проверено* | данные указанные в данной ячейке УГНС | Из отчета 27Н УГНС |
| Доначислено* | данные указанные в данной ячейке УГНС | сом |
| Взыскано* | данные указанные в данной ячейке УГНС | сом |
| Итого* | Сумма всех ячеек по столбцам | |

Раздел 4 «Сводная информация по материалам проверок»

Данный раздел используется для формирования сводной информации по материалам проведенных проверок, в разрезе главных администраторов, администраторов и налогоплательщиков, у которых была проверка за определенный период по вопросам оплаты неналоговых доходов в государственный бюджет.

Данный раздел имеет следующие подразделы:

- Информация по проверенным главным администраторам, администраторам и иным плательщикам

- Сводная информация по проверенным организациям

Подраздел 1 «Информация по проверенным главным администраторам, администраторам и иным плательщикам»

Подраздел Информация по проверенным главным администраторам, администраторам и иным плательщикам, формируется территориальными органами по результатам проведенной проверки в разрезе проверенных организаций.

В данном подразделе есть фильтры по периоду. Для сотрудников ЦА также открывается возможность выбора района.

Ниже следует список приложений, который состоит из следующих полей:

| Название ячейки | Источник данных | Примечание |
|---------------------------|----------------------------|--|
| УГНС* | Из ранее созданных отчетов | По району инспектора |
| Квартал и год* | Из ранее созданных отчетов | |
| ФИО инспектора создателя* | Из ранее созданных отчетов | По ИНН выводится ФИО. |
| Кнопка просмотра* | | Открывает созданный отчет в табличном виде |

В верхней части есть кнопка создания приложения, которая ведёт на страницу создания. Страница создания имеет следующие поля для заполнения ЦА и инспекторами территориальных УГНС:

Таблица 5.17. – Формирование Отчета 27Н

| Наименование ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|---|------------|
| ИНН * | ИНН по Предписанию | |
| Наименование администратора, главного администратора и плательщика* | ИНН по Предписанию | |
| Код района* | Код района из Предписания | |
| Период проверки * | Календарь по датам, месяцам и годам. | |
| Вид платежа, сбора* | Перечень из бюджетной классификации неналоговых доходов. | |
| Начисленная сумма * | Заполняется вручную | сом |
| Взысканная сумма* | Заполняется вручную | сом |
| Отклонение* | Автоматически на основе начисленной и взысканной сумм | сом |
| Итого* | Суммируются данные по столбцам (начисленная сумма и взысканная сумма) | сом |

| | | |
|-----------------------|---------------------|--|
| Выявленные нарушения* | Заполняется вручную | |
|-----------------------|---------------------|--|

Данный подраздел имеет действия: Сохранить и Печать

Подраздел 2 «Сводная информация по проверенным организациям»

Подраздел «Сводная информация по проверенным организациям», используется для просмотра исключительно инспекторами ЦА для контроля и анализа. Формируется на основе приложения «Информация по проверенным главным администраторам, администраторам и иным плательщикам».

В верхней части должен быть фильтр по периоду и району.

Данный подраздел имеет следующие сводные поля в разрезе территориальных УГНС:

Таблица 5.18 – Формирование сводной информации по Отчету 27Н

| Наименование ячейки | Источник данных | Примечание |
|---|---|------------|
| ИНН | ИНН по Предписанию | |
| Наименование администратора, главного администратора и плательщика* | ИНН по Предписанию | |
| Код района* | Код района из Предписания | |
| Период проверки * | Календарь по датам, месяцам и годам. | |
| Вид платежа* | Перечень из бюджетной классификации неналоговых доходов. | |
| Начисленная сумма * | Заполняется вручную | сом |
| Взысканная сумма* | Заполняется вручную | сом |
| Итого* | Суммируются данные по столбцам (начисленная сумма и взысканная сумма) | сом |

Действия: Просмотр и Печать

*Примечание: поля, отмеченные для обязательного заполнения

Следует отметить, что в случае внедрении данного подмодуля в систему налоговых органов, для контроля неналоговых доходов и формирования отчетных данных, объем обрабатываемой информации и свод отчетных данных по территориальным налоговым органам сократиться в 2 раза и время обработки Отчета 27Н сократится на 45-60 минут. Так как в настоящее время Отчет по проверенным организациям по неналоговым доходам принимается в бумажном виде, вследствие чего возникла необходимость в разработке данного

модуля и приведение отчета в электронный формат. Кроме того, внедрение данного модуля облегчило бы работу территориальных налоговых органов при составлении и формировании ежеквартального отчета 27Н с двумя приложениями.

5.3. Прогнозы и концептуальные основы развития государственной налоговой службы

В настоящее время система налогового администрирования не в полной мере обеспечивает устойчивое развитие национальной экономики Кыргызстана. В условиях глобализации мирохозяйственной системы, особенно усиление внешнеторговых отношений, требуют развитие бюджетобразующих предприятий и обеспечение конкурентоспособности производимых товаров экспортируемой на международном рынке и совершенствования налогового администрирования. В ходе настоящего исследования установлено отсутствие «Концепция развития налоговой службы Кыргызской Республики». В результате экономические показатели в структуре реального сектора экономики против ВВП с каждым годом снижаются. Так, доли аграрного сектора в ВВП за 2022г. снижены до 11% от уровня 2012г., а доля промышленного сектора в 2022г. увеличена до 13,6%, по сравнению с 2012г., где она составила 12,1%.

Таблица 5.19. - Развитие реального сектора экономики к ВВП (млн сомов)⁵⁹ [153]

| ГОД | Валовой внутренней продукт (млн. сом) | Доля промышленного сектора в ВВП, % | Доля аграрного сектора в ВВП, % |
|------------|--|--|--|
| 2022 | 1020744,6 | 13,6 | 11,0 |
| 2021 | 782854,3 | 11,8 | 12,4 |
| 2020 | 639688,6 | 13,1 | 12,2 |
| 2019 | 654015,2 | 13,7 | 10,4 |

⁵⁹ <http://www.stat.kg>

| | | | |
|------|----------|------|------|
| 2018 | 569385,6 | 14,3 | 11,7 |
| 2017 | 530475,7 | 15,0 | 12,5 |
| 2016 | 476331,2 | 15,4 | 12,8 |
| 2015 | 430489,4 | 14,0 | 14,0 |
| 2014 | 400694 | 13,7 | 14,7 |
| 2013 | 355294,8 | 15,8 | 14,6 |
| 2012 | 310471,3 | 12,1 | 16,6 |

Однако необходимо отметить, что за последние годы предприятия имеют задолженность по налогам, сборам и страховым взносам. Так, по состоянию на 01.01.2023 года по республике составила 39 900,0 млн. сом, по сравнению с 01.01.2012 года (было 1660 млн. сом) налоговая задолженность возросла на 38 240,0 млн. сом или на 230,3%.

Исследование показало, что большинство стран бывшего СССР в 2021 г. ушли вперед от Кыргызстана в рейтинге ООН. Россия находится на 52-м месте, Казахстан на 56-м, Туркменистан на 91-м, а Узбекистан на 101-м. В рейтинге "Индексы и индикаторы человеческого развития" из постсоветских стран от Кыргызстана отстает только Таджикистан, он занимает 127-ю строчку. Замыкает рейтинг Южный Судан. По данным ООН, продолжительность жизни в этой стране – 60 лет, время, которое люди тратят на обучение – 2-5 лет, а доход на душу населения – всего 906 долл. США⁶⁰.

Согласно рейтингу страны по ВВП на душу населения (ППС) паритету покупательной способности списку по ВВП на душу населения по данным Всемирного банка 2017-2022 гг. в первую тройку лидеров входят: Люксембург - 134 754 долларов США, Сингапур 116 486, Ирландия 106 456 долларов США. Кыргызстан находился на 140-м месте.

Из сопоставления можно отметить некоторое отставание Кыргызстана даже от уровня стран бывшего СССР. Так, по рейтингу стран по ВВП на душу населения (ППС) паритету покупательной способности ВВП на душу

⁶⁰ Доклад о человеческом развитии за 2021/2022 гг., стр. 24-25. Неопределенные времена, неустроенные жизни. Создавая будущее в меняющемся мире. Программа развития ООН One United Nations Plaza New York, NY 10017 www.undp.org.

населения (ППС) паритету покупательной способности на 50 месте находится Россия - 32 803 долларов США; соответственно 58 месте Казахстан - 28 600; 70 Беларусь - 21 699; 81 Грузия - 16 997; 87 Азербайджан - 15 843, 89 Молдова - 15 637; 93 Армения - 14 630; 95 Украина - 14 220; 122 Узбекистан - 8 497; - 140-м месте Кыргызская Республика - 5 288 долларов США⁶¹.

С расширением потребности населения, а также на первый план входят вопросы экономному использованию ресурсного потенциала страны для развития реального сектора экономики, совершенствования системы налогового администрирования, активизации внешнеэкономической деятельности страны.

В 2022 году валовой внутренний продукт составило 106,3%, что больше на 6,8% по сравнению с 2010 годом. Увеличились показатели за этот период среднемесячной номинальной заработной платы одного работника, объемы промышленной продукции, продукции сельского хозяйства, инвестиции в основной капитал, перевозки грузов всеми видами транспорта внешнеторговый оборот.

Однако все эти показатели не в полной мере обеспечивает стабильный рост национальной экономики и увеличение поступлений доходов Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики.

В научно исследовательской работе экономико-математические методы исследования становятся необходимым инструментом для получения обоснований в сфере планирования, управления и дают возможность лучше понять природу исследуемого явления. Применяя, методы математического моделирования нами были рассчитаны привлечение инвестиций и кредитование бюджета образующих отраслей национальной экономики (Табл.5.20)

⁶¹ NoNews.co<https://nonews.co> > countries > gdp-per-capita-ppp

Таблица 5.20 - Математическая модель прогноза поступлений доходов Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики за 2012-2022гг.

| Год | Налоговые доходы ГНС | Валовой выпуск продукции сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства млн. сом | Объем производства промышленной продукции млн. сом | Поступление прямых инвестиций млн. долл. США | Кредиты в экономик у млн. сом | Объем импортных операций млн. долл. США | Объем экспорных операций млн. долл. США | Перевозк и грузов всеми видами (млн. сом) |
|------|----------------------|--|--|--|-------------------------------|---|---|---|
| | У | X1 | X2 | X3 | X4 | X5 | X6 | X7 |
| 2012 | 23788,2 | 31706,8 | 15454 | 99,3 | 6339,9 | 114,3 | 137,7 | 7667,4 |
| 2013 | 35201,5 | 31889,7 | 12938,1 | 142,4 | 8307,2 | 80,6 | 88,2 | 8267,7 |
| 2014 | 40040,3 | 39216 | 13060,9 | 130,3 | 10997,6 | 92,2 | 106,2 | 9454,9 |
| 2015 | 52623,9 | 39465,7 | 18115,1 | 202,2 | 10870,6 | 137,1 | 81,7 | 9614,4 |
| 2016 | 64472,9 | 38215 | 20087,9 | 96,3 | 10714,8 | 62,1 | 123,2 | 9813,5 |
| 2017 | 69191,9 | 40089,8 | 25006,5 | 119,8 | 12230,8 | 5,8 | 157,6 | 10646,1 |
| 2018 | 79 585,90 | 40878,7 | 26808 | 128,8 | 14241 | 48,7 | 160,1 | 10977,5 |
| 2019 | 78 229,3 | 41950,4 | 28711,4 | 255,4 | 17385,3 | 49,4 | 214,8 | 10876,6 |
| 2020 | 78 026,4 | 44661,9 | 28306 | 79,3 | 18622,5 | 70,9 | 188,2 | 8555,9 |
| 2021 | 104 296,9 | 64897,1 | 36609,2 | 359,8 | 20829,6 | 131,6 | 221,3 | 11196,9 |
| 2022 | 154 650,7 | 69705,5 | 45724,3 | 511,2 | 25315,5 | 171,2 | 210,3 | 11600,0 |

Прогнозные значения факторов можно получить, используя метод прогнозирования с помощью среднего абсолютного прироста:

$$x_{n+k} = x_n + k \cdot \bar{U},$$

где \bar{U} - средний абсолютный прирост, рассчитываемый по формуле:

$$\bar{U} = \frac{x_n - x_1}{n - 1};$$

k – период упреждения;

n – количество наблюдений.

$$\bar{U}_1 = \frac{69705,5 - 31706,8}{11 - 1} = 3799,87, \text{ тогда} \quad \bar{U}_2 = \frac{45724,3 - 15454}{11 - 1} = 3027,03$$

$$X_{1,12} = 69705,5 + 1 \cdot 3799,87 = 73505,37 \quad X_{2,12} = 45724,3 + 1 \cdot 3027,03 = 48751,33$$

$$X_{1,13} = 69705,5 + 2 \cdot 3799,87 = 77305,24 \quad X_{2,13} = 45724,3 + 2 \cdot 3027,03 = 51778,36$$

$$X_{1,14} = 69705,5 + 3 \cdot 3799,87 = 81105,11 \quad X_{2,14} = 45724,3 + 3 \cdot 3027,03 = 54805,39$$

$$X_{1,15} = 69705,5 + 4 \cdot 3799,87 = 84904,98 \quad X_{2,15} = 45724,3 + 4 \cdot 3027,03 = 57832,42$$

| | | | |
|---|----------|---|----------|
| $X_{1,16} = 69705,5 + 5 \cdot 3799,87 =$ | 88704,85 | $X_{2,16} = 45724,3 + 5 \cdot 3027,03 =$ | 60859,45 |
| $X_{1,17} = 69705,5 + 6 \cdot 3799,87 =$ | 92504,72 | $X_{2,17} = 45724,3 + 6 \cdot 3027,03 =$ | 63886,48 |
| $X_{1,18} = 69705,5 + 7 \cdot 3799,87 =$ | 96304,59 | $X_{2,18} = 45724,3 + 7 \cdot 3027,03 =$ | 66913,51 |
| $X_{1,19} = 69705,5 + 8 \cdot 3799,87 =$ | 100104,5 | $X_{2,19} = 45724,3 + 8 \cdot 3027,03 =$ | 69940,54 |
| $X_{1,20} = 69705,5 + 9 \cdot 3799,87 =$ | 103904,3 | $X_{2,20} = 45724,3 + 9 \cdot 3027,03 =$ | 72967,57 |
| $X_{1,21} = 69705,5 + 10 \cdot 3799,87 =$ | 107704,2 | $X_{2,21} = 45724,3 + 10 \cdot 3027,03 =$ | |
| $X_{1,22} = 69705,5 + 11 \cdot 3799,87 =$ | 111504,1 | $X_{2,22} = 45724,3 + 11 \cdot 3027,03 =$ | |
| $X_{1,23} = 69705,5 + 12 \cdot 3799,87 =$ | 115303,9 | $X_{2,23} = 45724,3 + 12 \cdot 3027,03 =$ | 82048,66 |
| $X_{1,24} = 69705,5 + 13 \cdot 3799,87 =$ | 119103,8 | $X_{2,24} = 45724,3 + 13 \cdot 3027,03 =$ | 85075,69 |

$$\bar{U}_3 = \frac{511,2 - 99,3}{11 - 1} = 41,19$$

$$\bar{U}_4 = \frac{25315,5 - 6339,9}{11 - 1} = 1897,56$$

| | | | |
|---------------------------------------|--------|---|---------|
| $X_{3,12} = 511,2 + 1 \cdot 41,19 =$ | 552,3 | $X_{4,12} = 25315,5 + 1 \cdot 1897,56 =$ | 27213,0 |
| $X_{3,13} = 511,2 + 2 \cdot 41,19 =$ | 593,5 | $X_{4,13} = 25315,5 + 2 \cdot 1897,56 =$ | 29110,6 |
| $X_{3,14} = 511,2 + 3 \cdot 41,19 =$ | 634,7 | $X_{4,14} = 25315,5 + 3 \cdot 1897,56 =$ | 31008,1 |
| $X_{3,15} = 511,2 + 4 \cdot 41,19 =$ | 675,9 | $X_{4,15} = 25315,5 + 4 \cdot 1897,56 =$ | 32905,7 |
| $X_{3,16} = 511,2 + 5 \cdot 41,19 =$ | 717,1 | $X_{4,16} = 25315,5 + 5 \cdot 1897,56 =$ | 34803,3 |
| $X_{3,17} = 511,2 + 6 \cdot 41,19 =$ | 758,3 | $X_{4,17} = 25315,5 + 6 \cdot 1897,56 =$ | 36700,8 |
| $X_{3,18} = 511,2 + 7 \cdot 41,19 =$ | 799,5 | $X_{4,18} = 25315,5 + 7 \cdot 1897,56 =$ | 38598,4 |
| $X_{3,19} = 511,2 + 8 \cdot 41,19 =$ | 840,7 | $X_{4,19} = 25315,5 + 8 \cdot 1897,56 =$ | 40495,9 |
| $X_{3,20} = 511,2 + 9 \cdot 41,19 =$ | 881,9 | $X_{4,20} = 25315,5 + 9 \cdot 1897,56 =$ | 42393,5 |
| $X_{3,21} = 511,2 + 10 \cdot 41,19 =$ | 923,1 | $X_{4,21} = 25315,5 + 10 \cdot 1897,56 =$ | 44291,1 |
| $X_{3,22} = 511,2 + 11 \cdot 41,19 =$ | 964,2 | $X_{4,22} = 25315,5 + 11 \cdot 1897,56 =$ | 46188,6 |
| $X_{3,23} = 511,2 + 12 \cdot 41,19 =$ | 1005,4 | $X_{4,23} = 25315,5 + 12 \cdot 1897,56 =$ | 48086,2 |
| $X_{3,24} = 511,2 + 13 \cdot 41,19 =$ | 1046,6 | $X_{4,24} = 25315,5 + 13 \cdot 1897,56 =$ | 49983,7 |

$$\bar{U}_5 = \frac{171,2 - 114,3}{11 - 1} = 5,69$$

$$\bar{U}_6 = \frac{210,3 - 137,7}{11 - 1} = 7,26$$

| | | | |
|--------------------------------------|-------|--------------------------------------|-------|
| $X_{5,12} = 171,2 + 1 \cdot 5,69 =$ | 176,8 | $X_{6,12} = 210,3 + 1 \cdot 7,26 =$ | 217,5 |
| | 9 | | 6 |
| $X_{5,13} = 171,2 + 2 \cdot 5,69 =$ | 182,5 | $X_{6,13} = 210,3 + 2 \cdot 7,26 =$ | 224,8 |
| | 8 | | 2 |
| $X_{5,14} = 171,2 + 3 \cdot 5,69 =$ | 188,2 | $X_{6,14} = 210,3 + 3 \cdot 7,26 =$ | 232,0 |
| | 7 | | 8 |
| $X_{5,15} = 171,2 + 4 \cdot 5,69 =$ | 193,9 | $X_{6,15} = 210,3 + 4 \cdot 7,26 =$ | 239,3 |
| | 6 | | 4 |
| $X_{5,16} = 171,2 + 5 \cdot 5,69 =$ | 199,6 | $X_{6,16} = 210,3 + 5 \cdot 7,26 =$ | 246,6 |
| | 5 | | |
| $X_{5,17} = 171,2 + 6 \cdot 5,69 =$ | 205,3 | $X_{6,17} = 210,3 + 6 \cdot 7,26 =$ | 253,8 |
| | 4 | | 6 |
| $X_{5,18} = 171,2 + 7 \cdot 5,69 =$ | 211,0 | $X_{6,18} = 210,3 + 7 \cdot 7,26 =$ | 261,1 |
| | 3 | | 2 |
| $X_{5,19} = 171,2 + 8 \cdot 5,69 =$ | 216,7 | $X_{6,19} = 210,3 + 8 \cdot 7,26 =$ | 268,3 |
| | 2 | | 8 |
| $X_{5,20} = 171,2 + 9 \cdot 5,69 =$ | 222,4 | $X_{6,20} = 210,3 + 9 \cdot 7,26 =$ | 275,6 |
| | 1 | | 4 |
| $X_{5,21} = 171,2 + 10 \cdot 5,69 =$ | 228,1 | $X_{6,21} = 210,3 + 10 \cdot 7,26 =$ | 282,9 |
| $X_{5,22} = 171,2 + 11 \cdot 5,69 =$ | 233,7 | $X_{6,22} = 210,3 + 11 \cdot 7,26 =$ | 290,1 |
| | 9 | | 6 |
| $X_{5,23} = 171,2 + 12 \cdot 5,69 =$ | 239,4 | $X_{6,23} = 210,3 + 12 \cdot 7,26 =$ | 297,4 |
| | 8 | | 2 |
| $X_{5,24} = 171,2 + 13 \cdot 5,69 =$ | 245,1 | $X_{6,24} = 210,3 + 13 \cdot 7,26 =$ | 304,6 |
| | 7 | | 8 |

$$\bar{U}_7 = \frac{171,2 - 114,3}{11 - 1} = 393,26$$

$$X_{7,12} = 11600 + 1 \cdot 393,26 = 11993,26$$

$$X_{7,13} = 11600 + 2 \cdot 393,26 = 12386,52$$

$$X_{7,14} = 11600 + 3 \cdot 393,26 = 12779,78$$

$$X_{7,15} = 11600 + 4 \cdot 393,26 = 13173,04$$

$$X_{7,16} = 11600 + 5 \cdot 393,26 = 13566,3$$

$$X_{7,17} = 11600 + 6 \cdot 393,26 = 13959,56$$

$$\begin{aligned}
X_{7,18} &= 11600 + 7 \cdot 393,26 = 14352,82 \\
X_{7,19} &= 11600 + 8 \cdot 393,26 = 14746,08 \\
X_{7,20} &= 11600 + 9 \cdot 393,26 = 15139,34 \\
X_{7,21} &= 11600 + 10 \cdot 393,26 = 15532,6 \\
X_{7,22} &= 11600 + 11 \cdot 393,26 = 15925,86 \\
X_{7,23} &= 11600 + 12 \cdot 393,26 = 16319,12 \\
X_{7,24} &= 11600 + 13 \cdot 393,26 = 16712,38
\end{aligned}$$

Вычислим точечные прогнозы поведения ВВП на моменты времени $t = 12$ до $t = 24$. Для этого подставим прогнозные значения факторов в уравнение регрессии.

$$Y = -8304.1291 + 0.09157 \cdot X_1 + 3.3826 \cdot X_2 + 17.2874 \cdot X_3 + 1.8082 \cdot X_4 - 69.6934 \cdot X_5 - 278.0655 \cdot X_6 + 1.192 \cdot X_7$$

$$Y_{\text{прог}}(12) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 73505,37 - 3.3826 \cdot 48751,33 + 17.2874 \cdot 552,39 + 1.8082 \cdot 27213,06 - 5.9892 \cdot 176,89 - 278.0655 \cdot 217,56 + 1.192 \cdot 11993,26 = 163561$$

$$Y_{\text{прог}}(13) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 77305,24 - 3.3826 \cdot 51778,36 + 17.2874 \cdot 593,58 + 1.8082 \cdot 29110,62 - 5.9892 \cdot 182,58 - 278.0655 \cdot 224,82 + 1.192 \cdot 12386,52 = 176344,9$$

$$Y_{\text{прог}}(14) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 81105,11 - 3.3826 \cdot 54805,39 + 17.2874 \cdot 634,77 + 1.8082 \cdot 31008,18 - 5.9892 \cdot 188,27 - 278.0655 \cdot 232,08 + 1.192 \cdot 12779,78 = 189128,8$$

$$Y_{\text{прог}}(15) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 84904,98 - 3.3826 \cdot 57832,42 + 17.2874 \cdot 675,96 + 1.8082 \cdot 32905,74 - 5.9892 \cdot 193,96 - 278.0655 \cdot 239,34 + 1.192 \cdot 13173,04 = 201912,7$$

$$Y_{\text{прог}}(16) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 88704,85 - 3.3826 \cdot 60859,45 + 17.2874 \cdot 717,15 + 1.8082 \cdot 34803,3 - 5.9892 \cdot 199,65 - 278.0655 \cdot 246,6 + 1.192 \cdot 13566,3 = 214696,5$$

$$Y_{\text{прог}}(17) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 92504,72 - 3.3826 \cdot 63886,48 + 17.2874 \cdot 758,34 + 1.8082 \cdot 36700,86 - 5.9892 \cdot 205,34 - 278.0655 \cdot 253,86 + 1.192 \cdot 13959,56 = 227480,4$$

$$Y_{\text{прог}}(18) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 96304,59 - 3.3826 \cdot 66913,51 + 17.2874 \cdot 799,53 + 1.8082 \cdot 38598,42 - 5.9892 \cdot 211,03 - 278.0655 \cdot 261,12 + 1.192 \cdot 14352,82 = 240264,3$$

$$Y_{\text{прог}}(19) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 100104,5 - 3.3826 \cdot 69940,54 + 17.2874 \cdot 840,72 + 1.8082 \cdot 40495,98 - 5.9892 \cdot 216,72 - 278.0655 \cdot 268,38 + 1.192 \cdot 14746,08 = 253048,2$$

$$Y_{\text{прог}}(20) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 103904,3 - 3.3826 \cdot 72967,57 + 17.2874 \cdot 881,91 + 1.8082 \cdot 42393,54 - 5.9892 \cdot 222,41 - 278.0655 \cdot 275,64 + 1.192 \cdot 15139,34 = 265832$$

$$Y_{\text{прог}}(21) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 107704,2 - 3.3826 \cdot 75994,6 + 17.2874 \cdot 923,1 + 1.8082 \cdot 44291,1 - 5.9892 \cdot 228,1 - 278.0655 \cdot 282,9 + 1.192 \cdot 15532,6 = 278615,9$$

$$Y_{\text{прог}}(22) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 111504,1 - 3.3826 \cdot 79021,63 + 17.2874 \cdot 964,29 + 1.8082 \cdot 46188,66 - 5.9892 \cdot 233,79 - 278.0655 \cdot 290,16 + 1.192 \cdot 15925,86 = 291399,8$$

$$Y_{\text{прог}}(23) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 115303,9 - 3.3826 \cdot 82048,66 + 17.2874 \cdot 1005,48 + 1.8082 \cdot 48086,22 - 5.9892 \cdot 239,48 - 278.0655 \cdot 297,42 + 1.192 \cdot 16319,12 = 304183,7$$

$$Y_{\text{прог}}(24) = -8304.1291 + 0.09157 \cdot 119103,8 - 3.3826 \cdot 85075,69 + 17.2874 \cdot 1046,67 + 1.8082 \cdot 49983,78 - 5.9892 \cdot 245,17 - 278.0655 \cdot 304,68 + 1.192 \cdot 16712,38 = 316967,5$$

Для получения интервального прогноза $\hat{y} \pm U(l)$ рассчитываем доверительные интервалы, используя величину отклонения от линии регрессии (U):

$$U(l) = S_y \cdot t_\alpha \cdot \sqrt{V_{\text{прогн}}} = S_y \cdot t_\alpha \cdot \sqrt{X^T_{\text{прогн}} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн}}}$$

Операции с матрицами осуществим в среде Excel с помощью встроенных математических функций.

$$X^T_{\text{прогн},12} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},12} = 0,97$$

$$X^T_{\text{прогн},19} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},19} = 3,44$$

$$X^T_{\text{прогн},13} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},13} = 1,2$$

$$X^T_{\text{прогн},20} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},20} = 3,9$$

$$X^T_{\text{прогн},14} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},14} = 1,4$$

$$X^T_{\text{прогн},21} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},21} = 4,5$$

$$X^T_{\text{прогн},15} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},15} = 1,8$$

$$X^T_{\text{прогн},22} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},22} = 5,08$$

$$X^T_{\text{прогн},16} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},16} = 2,15$$

$$X^T_{\text{прогн},23} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},23} = 5,7$$

$$X^T_{\text{прогн},17} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},17} = 2,5$$

$$X^T_{\text{прогн},24} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},24} = 6,36$$

$$X^T_{\text{прогн},18} \cdot (X^T \cdot X)^{-1} \cdot X_{\text{прогн},18} = 2,98$$

Среднее квадратическое отклонение расчетных значений от фактических:

$$S = \sqrt{S^2} = \sqrt{48143520.7749} = 6938.553$$

Коэффициент Стьюдента t_α для $m = 11 - 7 - 1 = 3$ степеней свободы и уровня значимости $\alpha = 0,05$ равен 3,182.

$$U(12) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 0,97^{1/2} = 21744,78$$

$$U(18) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 2,98^{1/2} = 38113,36$$

$$U(13) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 1,2^{1/2} = 24185,76$$

$$U(19) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 3,44^{1/2} = 40949,47$$

$$U(14) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 1,4^{1/2} = 26123,6$$

$$U(20) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 3,9^{1/2} = 43601,5$$

$$U(15) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 1,8^{1/2} = 29621,38$$

$$U(21) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 4,5^{1/2} = 46835,52$$

$$U(16) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 2,15^{1/2} = 32373,4$$

$$U(22) = 6938,553 \cdot 3,182 \cdot 5,08^{1/2} = 49762,36$$

$$U(17)=6938,553*3,182*2,5^{1/2}=34909,14$$

$$U(23)=6938,553*3,182*5,7^{1/2}=52711,64$$

$$U(24)=6938,553*3,182*6,36^{1/2}=55679,8$$

$$Y_{\text{прог}}(12) \pm U(12) = 163561 \pm 21744,78$$

$$Y_{\text{прог}}(18) \pm U(18) = 240264,3 \pm 38113,36$$

$$Y_{\text{прог}}(13) \pm U(13) = 176344,9 \pm 24185,76$$

$$Y_{\text{прог}}(19) \pm U(19) = 253048,2 \pm 40949,47$$

$$Y_{\text{прог}}(14) \pm U(14) = 189128,8 \pm 26123,6$$

$$Y_{\text{прог}}(20) \pm U(20) = 265832 \pm 43601,5$$

$$Y_{\text{прог}}(15) \pm U(15) = 201912,7 \pm 29621,38$$

$$Y_{\text{прог}}(21) \pm U(21) = 278615,9 \pm 46835,52$$

$$Y_{\text{прог}}(16) \pm U(16) = 214696,5 \pm 32373,4$$

$$Y_{\text{прог}}(22) \pm U(22) = 291399,8 \pm 49762,36$$

$$Y_{\text{прог}}(17) \pm U(17) = 227480,4 \pm 34909,14$$

$$Y_{\text{прог}}(23) \pm U(23) = 304183,7 \pm 52711,64$$

$$Y_{\text{прог}}(24) \pm U(24) = 316967,5 \pm 55679,8$$

Таблица 5.21. Результаты вычислений математической модели на 2023-2035гг. (млн сомов)

| Период | Реальный прогноз (млн.сом) | Оптимистический прогноз (млн.сом) | Пессимистический прогноз (млн.сом) |
|------------|----------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| 2023 прог. | 163561 | 185305,8 | 141816,3 |
| 2024 прог. | 176344,9 | 200530,7 | 152159,1 |
| 2025 прог. | 189128,8 | 215252,4 | 163005,2 |
| 2026 прог. | 201912,7 | 231534 | 172291,3 |
| 2027 прог. | 214696,5 | 247069,9 | 182323,1 |
| 2028 прог. | 227480,4 | 262389,5 | 192571,3 |
| 2029 прог. | 240264,3 | 278377,6 | 202150,9 |
| 2030 прог. | 253048,2 | 293997,6 | 212098,7 |
| 2031 прог. | 265832 | 309433,5 | 222230,5 |
| 2032 прог. | 278615,9 | 325451,4 | 231780,4 |
| 2033 прог. | 291399,8 | 341162,2 | 241637,4 |
| 2034 прог. | 304183,7 | 356895,3 | 251472 |
| 2035 прог. | 316967,5 | 372647,3 | 261287,8 |

Согласно оптимистического расчета в 2035 году ожидается поступление в государственный бюджет Кыргызской Республики 372647,3 млн сомов, или больше на 217996,6 млн. сом чем в 2022 году.

Для обеспечения оптимистического прогноза поступлений доходов в государственный бюджет Кыргызской Республики необходим комплекс мер, связанные с модернизацией налоговой службы, системы образования, инвестированием отраслей национальной экономики, в частности

бюджетообразующих отраслей сельского хозяйства, промышленности и транспортных коммуникаций.

В целях обеспечения намеченной цели и реализации комплексных мер, нами подготовлена Концепция развития Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики на 2025 – 2030 гг. Она направлена на совершенствование Государственной налоговой службы и адаптацию действующей системы налогообложения к особенностям цифровой экономики, чтобы обеспечить равноправный режим налогообложения и налогового администрирования, создания цифровых «бизнес-моделей». Особенно такие компоненты, как электронные счета-фактуры, электронная товаро-транспортная накладная, система «Сводный пост», маркировка товаров, ККМ-онлайн, дислокация субъектов предпринимательства, представление отчета в онлайн формате, Электронный рейдовый налоговый контроль, «Паспорт налогоплательщика», портал открытых данных по налоговому администрированию Stat.salyk.kg, автоматизированная система контроля НДС, электронный сервис vat.salyk.kg для прохождения удаленной налоговой регистрации иностранными организациями и другие. В частности они создадут и дадут возможность использования облачных технологий в налогообложении, создание достоверной цифровой инфраструктуры (персональные электронные сервисы, электронный документооборот и отчетность) с учетом экономической безопасности и защиты персональных данных и неприкосновенности частной жизни налогоплательщиков.

Целью предлагаемой Концепции является повышение уровня исполнения налоговых обязанностей налогоплательщиками, совершенствование государственных услуг, обслуживания налогоплательщиков, а также обеспечение систематического мониторинга и координация налоговых сборов. Кроме того, она нацелена на снижение налогового бремени, упрощение системы налогообложения и совершенствование налогового администрирования. Концепция преемственно согласуется с существующими нормативными и правовыми документами Указом Президента КР от 2 декабря

2021 года «О поддержке субъектов малого предпринимательства, создании благоприятного налогового и таможенного климата», от 26 июля 2022 года, Стратегией развития Налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики на 2023-2025 годы, Национальной стратегией устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2018-2040 гг.

Итак, настоящая Концепция состоит из трех этапов:

Первый этап: с 2025 – 2026 гг. Привлечение инвестиций для развития и модернизации отраслей национальной экономики, системы образования и науки, государственной налоговой службы и государственной таможенной службы.

Второй этап: с 2027 – 2028 гг. Обеспечение кадрами налоговой службы во всех подразделениях в.т.ч. внешних партнеров (налоговых консультантов, общественных организаций, ассоциаций товаропроизводителей, государственных и местных самоуправлений), провести совместно Нацстаткомом КР перепись учета налогоплательщиков, усиление достоверности представляемых отчетностей налогоплательщиками, развития дистанционного обслуживания налогоплательщиков - интернет, почтовые рассылки и удобные сервисы и возможности быстрого и качественного обслуживания налогоплательщиков.

Третий этап: с 2028 – 2030 гг. Обучение налогоплательщиков, которая включает улучшение культуры сервисного обслуживания, повышение коммуникативных и профессиональных компетенций сотрудников налоговой службы, развитие образовательного уровня, внедрения налоговой культуры и мотивации налогоплательщиков, в.т.ч. развитие клиенто-ориентированных коммуникаций с целевыми группами налогоплательщиков.

Реализации предлагаемой Концепции может обеспечить повышение эффективности налогового администрирования, снижение административных барьеров доступности государственных услуг, предоставляемых ведомством, осведомленности налогоплательщиков о деятельности Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики, а

также развитие корпоративной культуры налоговой службы, как клиенто-ориентированной организации, повышение мотивации сотрудников на обеспечение высокого качества оказания государственных услуг, координации, мониторинга и обслуживания налогоплательщиков. Кроме этого, настоящая Концепция включает меры ее внедрения, к которым можно отнести изменения нормативной правовой базы (кодекс, законы, указы, постановления), управленческие решения, этапы реализации, а также материально-техническое обеспечение налоговых органов.

Выводы по пятой главе

В соответствии с новыми требованиями современного этапа развития автоматизированных информационных технологий в налоговой службе наблюдается тенденция развития комбинированной информационной технологии, которая объединяет в себе локальную автоматизированную обработку первичной информации на рабочих местах специалистов в сочетании с объединением их в вычислительные сети.

Проводимая кадровая политика в системе налоговых органов должна строиться на принципах законности, квалифицированности и справедливости принятия решений по кадровым вопросам.

Автоматизированный подход в современном документообороте играет значительную роль в сокращении объема времени обработки налоговых отчетов, однако создает условие для развития лжепредпринимательства и теневого сектора экономики.

Реализация Концепции по организации работы с налогоплательщиками может обеспечить повышение уровня исполнения налоговых обязанностей налогоплательщиками, снижение административных барьеров и проявление коррупций; повышение прозрачности деятельности, совершенствования налогового администрирования и увеличения налоговых сборов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное научное исследование позволяет сделать следующие выводы.

1. Переход от экономической стабилизации к обеспечению экономического роста потребовал изменения структуры налоговой системы Кыргызстана, а также совершенствования методов налогового администрирования обусловлено тем, что по мере развития рыночной экономики, в связи с грандиозностью решаемых стратегических задач, необходимо усилить влияние государственных структур на собираемость налогов и активнее осуществлять комплекс мер по проведению налоговой политики.

2. Изучение научных трудов зарубежных и отечественных ученых позволило сделать теоретические обоснования и уточнения в исследовании, что привело к разработке «Концепция развития налоговой службы Кыргызской Республики на 2025 – 2030 гг.», которая обеспечивает:

- повышение эффективности налогового администрирования, снижение административных барьеров доступности государственных услуг, предоставляемых ведомством, осведомленности налогоплательщиков о деятельности Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики;

- создание достоверной цифровой инфраструктуры (персональные электронные сервисы, электронный документооборот и отчетность) с учетом экономической безопасности и защиты персональных данных и неприкосновенности частной жизни налогоплательщиков;

- повышение уровня исполнения налоговых обязанностей налогоплательщиками, совершенствование государственных услуг, обслуживания налогоплательщиков, а также обеспечение систематического мониторинга и координация налоговых сборов. Она нацелена на снижение налогового бремени, упрощение системы налогообложения и совершенствование налогового администрирования.

3. Большой уровень налоговой задолженности налоговых сборов Кыргызстана по сравнению с развитыми странами требует развития посредством привлечения инвестиций на модернизации бюджетобразующих отраслей экономики, образовательной, налоговой и таможенной системы, а также дальнейшего совершенствования налогового администрирования.

4. В диссертации уточнена теоретическая основа налогового администрирования как основы повышения собираемости налогов, которая является базой для разработки и обоснования рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования.

5. Для выполнения поставленных задач, стоящих перед налоговыми органами, возникла необходимость в создании соответствующих условий, что и явилось предпосылкой к образованию системы взаимосвязанных и взаимозависимых между собой механизмов, которая получила в научной среде определение «налоговое администрирование» и наделению соответствующими полномочиями органов исполнительной власти.

6. В работе выявлено, что налоговое администрирование – наиболее социально-выраженная сфера управленческих действий государства. Под влиянием социально-экономических факторов налоговое администрирование призвано решать задачи не только контроля за соблюдением налогового законодательства, но и прогнозированием результатов изменений законодательства, проведения качественной оценки изменений в ходе налоговой реформы.

7. В условиях рыночных преобразований и выражающем отношении государства к налогоплательщикам в процессе пополнения налоговыми платежами бюджет государства, возникла необходимость в структурном реформировании налоговой службы.

8. Установлено, влияние политических и социально-экономических факторов способствуют появлению субъективных факторов, которые в свою очередь, также влияют на степень формирования налогового администрирования. Результаты влияния находят свое отражение в составе и

взаимодействии субъектов налогового администрирования, организационно-функциональной структуре субъектов налогового администрирования, отражают логику объективных факторов и обеспечивают реализацию их стратегии в области администрирования.

9. Определение факторов, формирующих налоговое администрирование имеет практическое значение, и могут способствовать повышению достоверности принимаемых решений при разработке и реализации государственных программ КР по повышению собираемости налогов.

10. Результаты исследования свидетельствуют о том, что между понятиями «объем налоговых поступлений» и «собираемость налогов» существует принципиальная разница. Объем налоговых поступлений - сумма фактически поступивших в бюджет налоговых платежей, а собираемость - отношение суммы фактических поступлений налоговых платежей к их максимальной сумме за рассматриваемый период. Максимальная сумма налоговых платежей за рассматриваемый период складывается из фактических поступлений за тот же период и совокупной задолженности по налоговым платежам, определяемой на основе статистических данных субъектов налогового администрирования.

11. Проведенный анализ позволил сделать вывод, что объем налоговых поступлений возрастал из года в год, однако собираемость налогов оставалась на низком уровне.

12. На основе анализа налогового регулирования определен его низкий уровень функционирования, который обусловлен пробелами законодательства (Налоговый кодекс), отсутствием качественного налогового контроля за налогоплательщиками, использующими льготное налогообложение, неправомерной реализацией субъектами налогового администрирования своих полномочий, а также низкой налоговой культурой.

13. Установлено, что одним из наиболее перспективных методов налогового планирования являются экономико-математическое моделирование, которое заключается в моделировании основных параметров деятельности налогоплательщиков и их взаимодействие с бюджетом по уплате налогов.

14. Результаты проведенного исследования и применение корреляционно-регрессионной модели позволили выявить недостатки и предложить меры по их совершенствованию:

- Политика регулярного улучшения качества обслуживания налогоплательщиков приведет к построению совершенного исполнения доходной части бюджета республики;

- Модернизация на основе современных технологий автоматизации налоговой системы в Кыргызстане, позволит осуществить эффективное управление бюджетом республики:

а) контролировать налоговое исполнение бюджета не только на республиканском уровне, но и на местном;

б) обеспечить полный учет поступаемых налоговых платежей;

в) установить целевой характер совершаемых операций.

15. Внедрение автоматизированных программ, в улучшенном виде типа ИСНАК в налоговую систему Кыргызстана позволит усовершенствовать методику проведения текущего и последующего налогового контроля и ускорить оборот бюджетных средств в налоговой системе.

16. Внедрение модуля по неналоговым платежам и использование автоматизированной системы документооборота в налоговых органах позволит преобразовать документооборот в компьютеризованную систему, функционирующую в режиме реального времени и улучшит систему контроля неналоговых доходов.

ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

1. Внести изменения в Кодекс КР о неналоговых доходах и разработать проект закона в части разработки отчетов главных администраторов, вопросам разъяснительной работы, ставок сбора за вывоз мусора и определения численности работников, освобождения государственных органов и бюджетных учреждений от отдельных сборов и т.д.
2. Рассмотреть возможность установления дифференцированных ставок патентов по частным нотариусам, медиаторам, адвокатам, частным судебным исполнителям, певцам, музыкантам и ведущим в шоу-бизнесе.
3. Рассмотреть вопрос применения практики анкетирования сотрудников, в целях улучшения качества обслуживания налогоплательщиков (ежемесячно, ежеквартально).
4. Необходимо внести изменения по Ставкам государственной пошлины, утвержденным постановлением Правительства КР от 15.04.2019г. №159, в целях увеличения поступлений в доход бюджета неналоговых платежей.
5. Рассмотреть вопрос о внесении дополнения в Закон о лицензионно-разрешительной системе КР и включить в лицензионную деятельность предоставление услуг певцов, музыкантов и участников шоу-бизнеса.
6. Рассмотреть вопрос о введении налога на платные услуги (специальные средства) в размере 10%, в целях дополнительного поступления доходов бюджета.
7. Автоматизировать процессы проверок по неналоговым платежам главных администраторов и администраторов и внедрить в практику деятельности налоговых органов Модуль по неналоговым доходам, разработанный в рамках проведения научно-исследовательской работы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Законодательные и нормативные правовые акты

1. Конституция Кыргызской Республики (Введена в действие [Законом](#) Кыргызской Республики от 5 мая 2021 года);
2. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 года № 3 (Введен в действие Законом КР от 18 января 2022 года № 4 с 1 января 2022 года);
3. Бюджетный кодекс КР от 16 мая 2016г. №59 (введен Законом КР от 16 мая 2016г. №60);
4. Кодекс Кыргызской Республики о неналоговых доходах от 10.08.2018. №90 (Ведомости Жогорку Кенеша Кыргызской Республики, 2018 г., № 7-8, ст.490)
5. Закон Кыргызской Республики от 3 апреля 2023 года № 78 “О внесении изменений в некоторые законодательные акты Кыргызской Республики в сфере налогообложения»;
6. Указ Президента КР от 2 декабря 2021 года «О поддержке субъектов малого предпринимательства, создании благоприятного налогового и таможенного климата» от 26 июля 2022 года
7. Стратегия развития Налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики на 2023-2025 годы (утверждена приказом Министерства финансов Кыргызской Республики от 26 декабря 2022 года № 201-П);
8. Национальная стратегия устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2018-2040 гг.;
9. Постановление Кабинета Министров Кыргызской Республики от 11 марта 2022 года № 137 «О мерах по обеспечению продовольственной безопасности и поддержки отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей и крестьянских (фермерских) хозяйств в Кыргызской Республике»;

10. Постановление Кабинета Министров от 16.05.23 года № 264 «О товарах, облагаемых налогом на добавленную стоимость по ставке ноль (0) процентов, применяемой в целях обеспечения продовольственной безопасности страны и стабилизации рыночных цен»;
11. Постановление Кабинета министров Кыргызской Республики от 3 марта 2023 года № 125 «О продлении пилотного (экспериментального) проекта по маркировке отдельных видов товаров средствами цифровой идентификации»;
12. Постановление Кабинета министров Кыргызской Республики от 08 апреля 2022 года № 193 «О мерах по внедрению контрольно-кассовых машин»;
13. Постановление Кабинета министров Кыргызской Республики от 3 июля 2023 года № 330 «О реализации частей 4 и 5 статьи 183 Налогового кодекса Кыргызской Республики».

Монографии, учебники и научные издания

13. [Алексеевко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге/ М.М.Алексеевко. – Харьков: Унив. тип. – 1870. – 171 с.](#)
14. Аркин В. И. Слестников А. Д. Налоговое стимулирование инвестиций в российскую экономику. - М.: ЦЭМИ РАН, 1998. - 31 с.
15. [Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование: сущность и правовая природа /Л.Я.Абрамчик//Инновационный потенциал развития юридической науки и практики в современном мире: сборник научных статей/Учреждение образования Гродненский государственный университет имени Янки Купалы; гл. ред. С. Е. Чебуранова; редкол.: А.М. Вартамян \[и др.\]. – Гродно: ГрГУ им. Янки Купалы, 2023. – С. 31-34.](#)
16. Аронов А. В. Налоговая система: реформы и эффективность / Налоговый вестник. - №5, май 2001г.
17. Арсланбекова А. З. Налоговые санкции в системе мер финансово- правовой ответственности. - Автореф. ... канд юр. наук / Науч. Рук. Химичева. - Саратов, 2001г.

18. Афанасьев М. Ю. , Суворов Б. П. Исследование операций в экономике: Учебное пособие. - М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. - 312 с.
19. Белоусов С. А. Социально-экономические и административные проблемы управления налоговыми органами / Актуальные проблемы российского права на рубеже XX-XXI веков. - Сборник материалов Международной научно-практической конференции. - Пенза, 2002. - С. 152-155.
20. Бетина Т. А. Причины несовершенства налогового контроля в российской практике. Концепция пред проверочного контроля на основе зарубежного опыта и специфических особенностей экономики Российской Федерации // Налоговый вестник. - 2002. - ноябрь. - С. 11- 16.
21. Бешелев С.Д. , Гурвич С.Г. Математические методы экспертных оценок. - М.: Статистика, 1972. - 173 с.
22. Бобоев М. , Кашин В. Налоговая политика России на современном этапе // Вопросы экономики. - 2002. - №7. - С. 54-69.
23. Букина И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах. Журнал МЭиМО №7,2009 с. 37-42.
24. Бродский Г. М. Право и экономика налогообложения. - СПб.: Изд-во СПбГУ, 2000г.
25. Брысина Т. П. Из практики контроля за исполнением налогового законодательства // Налоговый вестник. - 1998. - февраль. - С. 60-61.
26. Бурцев Д. Г. Изменения в налоговом администрировании в условиях модернизации налоговых органов // Налоговый вестник. - 2000. - ноябрь.-С. 19-
27. Бурцев Д. Г. Изменения в налоговом администрировании в условиях модернизации налоговых органов / Налоговый вестник - №1, январь 2002 г
28. Бушмин Е. В. Совершенствование методов налогового контроля с использованием информационных технологий // Налоговый вестник. - 1998.- апрель С. 3-7.
29. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права Российской Федерации. - Автореф. дис. канд. юр. наук / УГЮА: Науч. рук. Л. С. Малокотин. - Екатеринбург, 1999.

30. Высоцкий М. А. О шведском опыте налогового администрирования // Налоговый вестник. - 2002. - январь. - С. 121-125.
31. Гензель П. П. Система налогов в советской России. - М.: Экономическая жизнь, 1924.
32. Гладких Р. А. Налоговая система Нидерландов // Финансы. - 1995. - №5. С. 33-37.
33. Глазьев С. Ю. Эффективность государственного управления. - М.: Инфра-М, 2000
34. Горбачевич Е. Д. Аналоговое моделирование систем управления. - М.: Наука, 1984.
35. Горский И.В. Налоги: история и современность. В кн.: Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера.-М.: 1992г.
36. Горский И. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. - 2002. - №3.- С. 161-163.
37. Гудимов В.И. Налогово-контрольное производство в России // Финансовое право. - 2002. - №1. - С. 29-35.
38. Гуреев В. И. Российское налоговое право. - М.: Экономика, 1997. - 384с.
39. Гусев В. Повышать качество налоговой работы // Финансы. - 1994. - №11.- С. 3-7.
40. Гусева Т. А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. - Автореф. дис. канд. юр. наук / Науч. рук. М. И. Химичева. - Саратов, 2001.-33 с.
41. Джапарова Н.С. Проблемы становления и пути развития налоговой системы Кыргызской Республики в условиях перехода к рыночной экономике. Диссертация, Б. 2006, стр. 27.
42. Джумабаева Г.Б. Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59.
43. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Кн. мир, 2002. С. 4.

44. Джумабаева Г.Б. Роль функционального анализа в работе налоговых органов Вестник Кыргызского экономического университета. №4(27) Б.: 2013 С. 145-146
45. Джумабаева Г., Карагулова А.Налоговая проверка как технология контроля качества администрирования, Вестник Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына. Выпуск 1-Б.: 2012.-230.
46. Джумабаева Г.Б. Налоговый кодекс КР: вчера и сегодня, Известие вузов Кыргызстана-Б.: №5-2023. С.138
47. Джумабаева Г.Вопросы оценки эффективной работы налоговой службы, Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана – Б.: №11 – 2018. С.56-60
48. Джумабаева Г., Абдрасулова А. Роль электронного взаимодействия в налоговой системе Кыргызской Республики, Научные вести. 2019. Т. 6. С. 42-48.
49. Джумабаева Г.Б., Курманалиева А.К. Роль налоговых льгот в системе налогообложения в Кыргызской Республике, Наука и новые технологии – Б.: №6 – 2015. С.91-94.
50. Джумабаева Г.Б. О стратегии развития налоговой службы Кыргызской Республики, Наука и новые технологии. 2012. № 1. С. 163-165.
51. Джумабаева Г.Б. Налоговая задолженность: виды и пути снижения на современном этапе, Научные вести. 2020. № 5 (22). С. 38-46.
52. Джумабаева Г.Б. Проблемы налоговой культуры в Кыргызской Республике и пути ее повышения, Научные вести. 2020. № 5 (22). С. 47-54.
53. Джумабаева Г.Б. Основы налогового администрирования в условиях рыночной экономики, Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана. 2015. № 6. С. 56-59.
54. Джумабаева Г.Б. Роль классных чинов в стимулировании работы государственных служащих Кыргызской Республики, Вестник Кыргызского экономического университета. №1(14)-Б.: 2010.-36.

55. Джумабаева Г.Б. Структурные преобразования налоговых органов и повышение качества обслуживания налогоплательщиков, Известия Кыргызского государственного технического университета им. И. Раззакова №18 – Б.:2009.-222.
56. Джумабаева Г.Б. Проблемы проведения налоговой политики в условиях рынка, Известия вузов. Б.: 2013.-№3 С.-138.
57. Джумабаева Г.Б. О качестве обслуживания налогоплательщиков на современном этапе, Аль Пари. – Алматы, 2011.-№2-3 (66-67) – С. 201
58. Джумабаева Г.Б. Тенденции налоговой политики в законодательстве: проблемы и пути их решения, Аль Пари. – Алматы, 2014.№3-4 С.120.
59. Джумабаева Г.Б. Роль налогового администрирования на современном этапе, Вестник Кыргызского национального университета им. Ж. Баласагына. Специальный выпуск Б.: 2013.-С.115.
60. Джумабаева Г.Б. Современное состояние неналоговых доходов в Кыргызской Республике, Известие вузов Кыргызстана – Б.: №5 - 2023.-С.134
61. Джумабаева Г.Б. Информационные технологии в налоговой системе Кыргызской Республики, Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана-Б.: №9 – 2023.
62. Джумабаева Г.Б. Салык органдарынын натыйжалуу ишинин теориялык аспекттери, Кыргызстандын илими, жаңы технологиялары жана инновациялары, Б.: №9 – 2023ж.
64. Жильцов Д. Е. Социально-экономические аспекты налогообложения // Социально-экономические проблемы рынка. - М., 1993. - вып. 2. - С. 135-140.
65. Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. Москва, ИЭПП 2008г. стр.84
66. Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.:ИЭПП 2008, Том 1, стр. 37-73
67. Закупень Т. В. Некоторые аспекты налоговой политики // Финансы. - 1995.- №5.-С. 30-32.

68. Зуйков И. С. Зуйкова Л. В. Философские аспекты истории налогообложения // Налоговый вестник. - 1997. - №10. - С. 51-54.
69. Зуйков И. С. Зуйкова Л. В. Философские аспекты истории налогообложения // Налоговый вестник. - 1997. - №11. - С. 57-62.
70. Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с.37.
71. Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой /ж. Финансы №6,2006 с.40.
72. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. - Петрозаводск: Петроком, 1993.-307с.
73. Князев В. Г. , Попов Б. В. Налоги в Австрии // Налоги: теория и практика. - 1994.-№8.-С. 28-37.
74. Князев В. Г. , Попов Б. В. Налоги в странах членах ЕС // Налоги: теория и практика. - 1993. - №5. - С. 75-78.
75. Комментарий официальных органов к части второй Налогового кодекса РФ (с учетом последних изменений и дополнений). - М: Современная экономика и право, 2001. - 596 с.
76. Кондратьев В. В. , Краснова В. Б. Реструктуризация управления компанией. - М.: «ИНФРА-М», 1999. - 243 с.
77. Короткое Э. М. Концепция менеджмента: - М.: Издательско-Консалтинговая Компания «ДеКА», 1997. - 304 с.
78. Клименко И.П. Налогообложение в экономическом росте страны. Автореферат Диссертации кандидата экономических наук, КРСУ, Б.: 2007.
79. Крылов Г. З. Взимание и внесение налогов в Японии // Налоги: теория и практика. - 1994. - №8. - С. 38-43.
80. Крылов Д. В. Экономическая оценка организации налогового администрирования. - Автореф. ... канд. экон. наук / ИГТУ: Науч. рук. М. Н. Горинов. -Ижевск: Б. и., 2000. - 27 с.
81. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 1. Кн. I. Процесс производства капитала. - М.: Политиздат, 1988. - 891 с.

82. Маркс К., Энгельс Ф.: Сочинение. 2-е изд. М., 1955-1973. Т 21. С. 171.
83. Моммзен Т. История Рима.: Спб.: Лениздат, 1993. С. 176-177.
84. Мельник Д. Ю. Налоговый менеджмент. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 348 с.
85. Мельничук А. П. Деловое администрирование. - М.: Тандем, 1998. - 328 с.
86. Мескон М. и др. Основы менеджмента: Пер. с англ. - М.: Дело, 1992. - 702 с.
87. Мещеряков О. В. Налоговая система развитых стран мира. Справочник. - М.: Фонд «Правовая культура», 1995. - 240 с.
88. Милль Дж. С. Основы политической экономии. - В 3-х т. - М.: Прогресс, 1993.-Т. 3.-448 с.
89. Минцберг Г. Структура в кулаке: создание эффективной организации /Пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского. - СПб.: Питер, 2001. - 512 с.
90. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. - М.-1997.- С. 123.
91. Налоги и налогообложение. 2-е издание./Под ред. М.В.Романовского, О.В. Врублевской - СПб : Питер, 2001. - 544 с
92. Налоговая система зарубежных стран: Учебник / Под ред.: В. Г. Князева, А. Г. Черника. - 2-е изд.; перераб. и доп. - М.: Закон и право, 1997. - 189с.
93. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: С изменениями и доп. на 15 февраля 2001 г. - М.: Проспект, 2001. - 304 с.
94. Налоговый кодекс Кыргызской Республики, утвержденный Законом Кыргызской Республики от 26 июня 1996 г. № 25.
95. Налоговый кодекс Республики Молдова утвержден Законом Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-ХШ
96. Налоговый кодекс Республики Узбекистан утвержден Законом РУ от 24 апреля 1997 г. № 396-I
97. Налоговый кодекс Республики Таджикистан принят Законом Республики Таджикистан от 12 ноября 1998 г. № 665

98. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ІГ
99. Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209-2 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».
100. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь. Закон РБ от 4 января 2003 г. № 184-З
101. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Монография. СПб.: Питер, 2002 (7,3 п.л.).
102. Османова Н.А. «Налоговое администрирование» для профиля «Налоги и налогообложение». - ДГИНХ, Махачкала 2013.С.142
103. Паркинсон С. Закон и доходы. - М: ПКК «Интерконтракт», 1992. С. 14-15.
104. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. С. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. - С.95-104/
105. Пезенти А. Очерки политической экономии капитализма. Т. 2. - М.: Прогресс, 1976. - С. 585-729
106. Пепеляев С. Г. Правовое положение органов Государственной налоговой службы Российской Федерации - М.: Инвест Фонд, 1995. - 125 с.
107. Перонко И. А. , Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. - 2000. - октябрь. - С. 22-25.
108. Перонко И.А. , Межеричкий С. И. Методы и формы налогового администрирования // Налоговый вестник. - 2002. - январь. - С. 23-27
109. Положение о Государственной налоговой службе при Правительстве Кыргызской Республики, утвержденное постановлением ПКР от 4 декабря 2009 года № 735.
110. Петти В. Трактат о налогах и сборах // Антология экономической классики. Т. 1. -М: Эконов, 1993. - С. 5-78
111. Пономаренко Е. О бюджетно-налоговой политике на 2001г. (анализ концепции) // Экономист. - 2000. - №11. - С. 59-66

112. Пушкарева В.М. Налоговая реформа как фактор рыночного развития // Финансы. - 1999. - №11. - С. 27-29
113. Риккардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения // Антология экономической классики. - М.: Эконом, 1993. - 328 с.
114. Самохвалов А., Куникеев Б. Об основных тенденциях и результатах налоговой политики // Финансист. - 2001. - №3. - С. 30-33.
115. Сашичев В. В. Об основных итогах контрольной работы налоговых органов и проблемах ее совершенствования // Налоговый вестник. - 2002. - август. - С. 12-16.
116. Селезнева Н. Н. Налог и налоговая система России: Схемы, комментарии, тесты, задачи. - М., 2000. - 444 с.
117. Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения. - М.: ПРИОР, 2000.-171 с.
118. Сорокина Т. В. Налоговое регулирование: территориальный аспект. - Автореф. дис. ... к-та экон. наук / Науч. рук. А. Д. Аюшнев. - Иркутск: Б. и., 1998.-17 с.
119. Сутырин С. Ф. , Погорасцкий А. И. Налог и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие/СПГУ. Кафедра Мировой Экономики. - СПб.: Полиус, 1998. - 577 с.
120. Тихонов Д. Н. Основы налогового планирования. - М.: Инфограф, 1999. - 188 с.
121. Толстопятенко А. В., соавт. Замков О. О. и др. Математические методы в экономике. - М., 1997. - 368 с.
122. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. - М.: НОРМА, 2001. - 330 с.
123. **Тургенев Н. Опыт теории налогов.: - М., 1973. С.114**
124. Томпсон А. А. , Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент: искусство разработки и реализации стратегии. - М., 1998. - 576 с.

125. Управление социально-экономическим развитием России, цели, механизмы / Рук. Авт. Кол.: Д. С. Львов, А. Г. Поршневу; Гос. ун-т упр., Отд-ние экономики РАН. - М.: ЗАО «Изд-во "Экономика"», 2002. - 702 с.
126. **Х.А. Фынчина. Налоговое бремя отраслей экономики Кыргызской Республики//Вестник КРСУ, том 9, №9.**
127. Финансы, под ред. к.э.н. Н.Ю.Исаковой, Екатеринбург, 2019. Стр.99.
128. Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности // Все начиналось с десятины / Общ. ред. Б. Е. Ланина. - М.: Прогресс, 1992. -408 с.
129. Черкасова Л. Ф. Современная организация и кадровая политика налогового администрирования: Препринт # WR/2002/15. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. - 44 с.
130. Черкасова Л. Ф. Финансовая система. Налогообложение в России //Основы экономической теории и практики рыночных реформ в России. —М.: Издательская корпорация «Логос», 1997. - 320 с. 117
131. **Налоги и налогообложение: Учебник / Д. Г. Черник и др. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 41-45 с - (Серия «Высшее образование»)**
132. Черник Ф. Г. Налоги Испании // Налоги: теория и практика. - 1996. -№2.- С. 32-33
133. Черник Ф. Г. Налоги Франции // Налоги: теория и практика. - 1994. -№7.-С. 33-38
134. Щеглова Н.В. Формирование налоговой политики организации // Финансы. 2000. - №2. - С. 26-29.
135. Экономическая реформа в Кыргызстане: позитивы и негативы. /ИЭИ, -Б., 2007
136. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. - М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с. 127
137. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. - М.: ИНФРА-М, 1999.-294 с.
- Под ред. к.э.н.Н.Ю.Исаковой, учебник «Финансы», Екатеринбург, 2019. Стр.99.

Иностранные источники

138. Bornhofen, Manfred. Steuerlehre 1. Veranlagung 1999: allgemeines Steuerrecht, Abgabenordnung, Umsatzsteuer. - Wiesbaden: Gabler, 1999
139. Federal Tax Course. 1989. - USA: Englewood Cliffs Prentice Hall, 1989
140. Norbistrath, Karl. Spanisches Immobilien-und Steuerrecht. – Andechs Dingfelder, 1997
141. Runge, Berndt. Leasing :Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundlagen. - Heidelberg Verlagsgesellschaft Recht und Wirtschaft mbH, 1978
142. Seidler, Lee J. Everything You Wanted to Know About Tax Shelters But Were Afraid to Ask. - USA: New York John Wiley & Sons, 1985
143. Stuber, Helmut, Oppolzer, Adolf. Anleitung zur Einkommensteuererklärung 1999
144. Tax Policy in the Twenty-First Century. - USA: New York John Wiley & Sons, 1988
145. Tipke Klaus. Steuerrecht. - Koln: O.Schmidt, 1979

Интернет – ресурсы

- 146 http://gns.sti.gov.kg/museum/museum/m-site/ist_ns.htm
- 147 <https://cyberleninka.ru/article/n/typy-funktsionalnogo-analiza-deyatelnosti-gosudarstvennogo-organa/viewer>
- 148 <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-otsenki-deyatelnosti-nalogovyh-organov>
- 149 https://vuzlit.com/1981388/metodiki_otsenki_effektivnosti_kontrolnoy_deyatelnosti_nalogovyh_organov
- 150 <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=41481>
- 151 <https://www.minfin.kg>
- 152 <https://sti.gov.kg>
- 153 <http://www.stat.kg>
- 154 <https://budget.okmot.kg>
- 155 <https://dpi.kg/ru/activity/legislation/legislation-laws>