

Аманалиев У.О.

КЫРГЫЗ РЕСПУБЛИКАСЫНЫН САЛЫК УКУГУНУН НЕГИЗГИ ПРИНЦИПТЕРИ

U.O. Amanaliev

THE BASIC PRINCIPLES OF TAX LAW KYRGYZ REPUBLIC

УДК:341/2(574.2)

Принцип укук тармагындагы коомдук мамилелердин баштапкы негизи. Алардын жардамы менен укуктук мамилелердеги жүрү эрежесинин негизи түзүлөт.

The basic principles of the law are the basis of the state of public respect. With them are born in the rules of the legal relationship behavior.

«Принцип» - латын тилинин «principium» деген сөзүнөн алынып, «негиз салуучу», «негиз болуучу», «эң башкы» деген маанилерди билдирет¹. Философиялык көз караштарда, принцип - «баштапкы, жетектөөчү идеялар, жүрүм-турум эрежесинин негизи» деп түшүндүрүлсө, ал эми ушул эле аталыш менен, принцип - «адамдын чындыкка болгон мамилесин аныктоочу, ички ишенимин билдирет» деген түшүнүктөрдү туюнтат.

Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 5 - беренесинин 1-пунктуна ылайык салык укугу төмөнкүдөй принциптерге мыйзамдуу түрдө негизделген:

- салык салуунун мыйзамдуулугуна;
- салык салуунун милдеттүүлүгүнө;
- салык системасынын бирдиктүүлүгүнө;
- салык мыйзамдарынын ачык-айкындыгына;
- салык салуунун акыйкаттуулугуна;
- салык төлөөчүнүн ак ниеттүүлүгүнүн презумпциясына;
- укук ченемдүүлүктүн презумпциясына;
- салык салуунун аныкталгандыгына.

Жогоруда белгиленип еткен салык укугунун ар бир принциби өз алдынча маанини берет. Салык укугу бир гана эмес, көптөгөн фискалдык жөнгө салуу функцияларын аткаргандыктан, бардык укуктук принциптер менен байланышта болот.

Укук теориясынын негизин жетекчиликке алуу менен жогорудагы көрсөтүлгөн салык кодексиндеги принциптерди: салык укугунун жаппы укуктук принциптери жана салык укугунун тармактык принциптер деп бөлүп карасак болот.

Салык укугундагы жалпы укуктук принциптерге: салык салуунун мыйзамдуулук принциби, салык системасынын бирдиктүүлүгү принциби, салык мыйзамдарынын ачык-айкындык жана салык салуунун акыйкаттуулук принциби.

Салык укугунун тармактык принциптерине: салык салуунун милдеттуулугу, салык телеечунун ак ниеттуулугунун презумпциясы, укук ченемдуулуктун презумпциясы принциптери.

Салык салуунун мыйзамдуулук принциби. Мыйзамдуулук дегенибиз - бул салык укуктук мамилелерге катышкан бардык субъектилер салык мамилелерин жөнгө салган мыйзамдарды жана алардын негизги принциптерин аткарыш үчүн кабыл алынган укук актыларынын түз жана так аткарылышы. Кыргыз Республикасынын Салык кодексинде каралбаган салыкты, башкача тартипте белгиленген же колдонууга киргизилген мүчөлүк акыны же төлөмдөрдү төлөөгө эч кимге милдеттүү түрдө жүктөлүшү мүмкүн эмес.

Мыйзамдуулук принциби негизинен мамлекеттин негизги мыйзамынын талаптары менен ишке ашырылат. Башкача айтканда, Кыргыз Республикасынын Салык укугундагы нормалар конституцияга гана баш ийиши керек. Эгерде салык укуктук мамилелерди жөнгө салуу учурунда бул тармактагы мыйзамдардын ортосунда карама-каршылыктар келип чыкса, анда конституциянын жоболору гана колдонулат.

Конституция - эң жогорку юридикалык күчкө ээ болгон мыйзам. Конституциянын жогорку юридикалык күчү төмөндөгүлөрдөн көрүнөт: биринчиден, анын ченемдери башка мыйзамдардын жоболоруна, айрыкча аткаруу бийлигинин актыларына салыштырганда дайыма артыкчылыкка ээ болуп турат; экинчиден, мыйзамдар же мыйзамдык актылар конституцияга каралган органдар аркылуу жана алар белгилеген жол-жобо боюнча кабыл алынат; үчүнчүдөн, бардык укуктук ченемдер маани-маңызы боюнча бири-бирине шайкеш келип турушу, жок эле дегенде негизги мыйзамдардын ченемдерине карама-каршы келбеши зарыл. Мындай жобо Кыргыз Республикасынын конституциясынын 6 – беренесинде каралган башка айтканда. «Конституция - эң жогорку юридикалык күчкө ээ жана ал Кыргыз Республикасында түздөн-түз колдонулат. Конституциянын негизинде конституциялык мыйзамдар, мыйзамдар жана башка ченемдик укуктук актылар кабыл алынат. Кыргыз Республикасы катышуучу тарап болуп эсептелген, мыйзамда белгиленген тартипте күчүнө кирген эл аралык келишимдер, ошондой эле эл аралык укуктун жалпы кабыл алынган принциптери менен ченемдери Кыргыз Республикасынын укук системасынын ажыралгыс белугу болуп саналат»².

Салык системасынын бирдиктүүлүгү принциби. Салык системасынын бирдиктүүлүгү принциби Кыргыз Республикасынын салык кодексинин 8-беренесинде аныкталган: «Кыргыз Республикасынын са-

¹ Укук: Энциклопедиялык окуу куралы/Башкы ред. Ү. Асанов; Ред. кенеш Ч.Арабаев (тарага) ж.б. - Б.: Мамл. Тил ж-а энциклопедия борбору, 2004. 213 - бет.

² Кыргыз Республикасынын Конституциясы. 6-берене - Бишкек. 2010.6 бет.

лык системасы - Кыргыз Республикасынын бардык аймактарында бирдиктүү болуп саналат».

Бул принцип Кыргыз Республикасынын Конституциясынын 13-беренесинин 3-бөлүгүндө көрсөтүлгөн ченемдерди тактап, бекиткен принцип катары карапат. Мунун негизинде бирдиктүү экономикалык мейкиндикке жана мамлекеттин экономикалык коопсуздугуна коркунуч келтирилген сылыктарды белгилөөгө тыюу салынат. Укуктук кез караш менен Караганда, Кыргыз Республикасынын Жогорку Кеңешинин чечимисиз жаңы салыктарды киргизүүгө жана салык төлөмдөрүнүн акысын жогорулатууга жол берилбейт. Башкача айтканда, салык мыйзамында көрсөтүлгөн негиздер Кыргыз Республикасынын бардык аймактарында бирдей колдонулат. Ошону менен бирсе салык системасын түзгөн бардык элементтер бирдиктүү негизде республиканын бардык аймактарында бирдей таралат.

Салык системасынын бирдиктүүлүгү принциби түргө келтирилген салык системасы колдонулат, аларга жалпы мамлекеттик салыктар жана жергиликтүү салыктар, ошондой эле атайын салык режимдери кирет. Эгерде Кыргыз Республикасынын Салык кодекси менен салык салуу чөйрөсүндөгү укуктук мамилелерди жанга салган башка ченемдик укуктук актылар ортосунда карама каршылыктар болсо, анда Салык кодексинин ченемдери колдонулат. Тактап айтканда, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 5-беренеси Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдары болуп саналбаган мыйзамдарга, салык кодексинде каралган учурлардан тышкары, салыктык укук мамилелерин жөнгө салуучу нормаларды киргизүүгө тыюу салат.

Демек, салык системасынын бирдиктүүлүгү принциби төмөндөгүдөй белгилерге ээ:

а) Кыргыз Республикасынын Конституциясы салык системасынын бирдиктүүлүгүн бекитип көрсөтөт, анда салыктарды белгилөө укугу Кыргыз Республикасынын Жогорку Кеңешине таандык экендигин аныктайт;

б) Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдары болуп саналбаган мыйзамдарга. Салык кодексинде каралган учурлардан тышкары, салыктык укук мамилелерин жөнгө салуучу нормаларды киргизүүгө тыюу салынат;

в) бирдиктүүлүк принциби аткаруу бийлик органдары менен макулдашуу шарттарында бир түргө режимдери менен тыкыз байланышта тузулган;

г) салык өндүрүшү жана мамлекеттик салык көзөмөлдөрүн жүргүзүү бирдиктүү мамлекеттик органдар системасы аркылуу ишке ашырылат.

Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарынын ачык-айкындуулугу принциби. Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарынын ачык-айкындуулугу принциби мамлекеттеги демократиянын жогорку деңгээлге жетүүсүн аныктайт. Буга таандык Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 9-беренесине ылайык «салык укук мамилелерин жөнгө салуучу ченемдик укуктук актылар Кыргыз Республикасынын мыйзамдарында каралган тартипте милдеттүү түрдө жарыяланууга тийиш». 2009-жылдын 21-майында кабыл алынган «Кыргыз Республикасынын

ченемдик укуктук актылар жөнүндөгү» мыйзамынын 29-беренесине ылайык «ченемдик укуктук актылар расмий түрдө мамлекеттик жана расмий тилдерде жарыяланууга тийиш»³.

Салык мыйзамдарынын ачык-айкындуулугу принциби Кыргыз Республикасынын Конституциясынын 6-беренесинин жана «Кыргыз Республикасынын мыйзамдарын жарыялоонун тартиби жөнүндөгү» мыйзамдын ченемдеринде түздөн-түз көрсөтүлгөн. Буларга ылайык адамдардын, жарандардын укуктарына, эркиндиктерине жана кызыкчылыктарына тиешелүү болгон бардык мыйзамдар жана башка ченемдик укуктук актылар милдеттүү түрдө жарыяланат.

Демек, салык салуу чөйрөсүндөгү кабыл алынган мыйзамдар тиешелүү тартипте жарыяланбаса, анда мындай мыйзамдар колдонууга жатпайт.

Салык салуунун акыйкаттуулугу принциби. Акыйкаттуулук принциби адамзат ишмердүүлүгүнүн бардык чөйрөсүндө, тактап айтканда, ар кандай адамдардын жүрүм-турумуна жана ой жүгүртүүсүнө, ошондой эле мамлекеттик органдардын жана коомдук уюмдардын ишмердүүлүгүн жөнгө салууга таасир тийгизет.

Салык салуунун акыйкаттуулук принциби көптөгөн чет өлкөлөрдүн мыйзамдарында негизги орунду ээлейт. Мисалы, 1982-жылы Америка Кошмо Штаттарында «Салык салуунун акыйкаттуулугу жана фискалдык жоопкерчилик жөнүндө» мыйзам кабыл алынган. Ал эми чет мамлекеттерде мыйзамдарды колдонууда жана алардын доктриналарында акыйкаттык принцибине альтернативдүү түрдө салык салуунун тең укуктуулук жана жалпыга милдеттүүлүк принциптерин бөлүп карашат. Россия окумуштуусу Д.В. Виницкийдин Россия Федерациясынын салык системасын талкулоодо акыйкаттуу көз караш менен караган жана мындай деп белгилеген: «Салык салуунун тең укуктуулук жана жалпыга милдеттүүлүк принцибин конституциялык укуктуктун жоболору менен өзгөчө байланышта экендигине көңүл буруу зарыл. Аталган принцип бузуунун кесепетинен, салык укугундагы негизги маселелер болуп эсептелген чектерден чыгып кетуунун коркунучу жаралуусу мүмкүн. Демек негизсиз салык жеңилдиктерин берүү, ишмердуулук чөйрөсүндөгү субъектердин укуктарын төмөндөтүү максатында салык салуунун режимдерин аныктоо жана башка ушуга тете мүмкүн болбогон салык салуунун тең укуктуулук жана жалпыга милдеттүүлүк принцибин этибарга албоо формалыры товар жүгүртүү, кызмат өтөө тармагындагы акыйкатуулуктун атаандаштык шарттарын бузууга алып келет.»⁴

Салык төлөөчүлөрдүн мыйзам жана сот алдындагы тең укуктуулук принциби Кыргыз Республикасынын 16-беренесинин 3-бөлүгүндө аныкталган. Ушу менен бирге конституциянын 16-беренеси «эч

³ Закон Кыргызской Республики от 20 июля 2009 года №241 «О нормативных правовых актах Кыргызской Республики» // Газета «Эркинтоо» от 7 августа 2009 года №68-69.

⁴ Д.В. Виницкий. Принцип равенства и всеобщности налогообложения: проблемы реализации. // Финансы и налоги, 2003, №4 (228).

ким жынысы, расасы, тили, майыптуулугу, этноско таандыктыгы, туткан дини, жаш курагы, саясий же башка ынанымдары, билими, теги, мүлктүк же башка абалы, ошондой эле башка жагдайлары боюнча кодулоого алынышы мүмкүн эмес». Конституцияда каралган бул ченемди эске алуу менен Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 10-беренесинин 3-бөлүгүнүн негизинде салыктар басмырлоочу мүнөздө болушу жана гендердик, социалдык, расалык, улуттук, лийн критерийлерге жараша ар кандай түрдө колдонулушу мүмкүн эмес.

Негизги белгилеп кетүүчү нерсе, мыйзам боюнча акыйкаттуулук же салык төлөөчүлөрдүн сот мааниде берилет. Бул жерде, салык төлөөчүлөрдүн сот алдындагы тең укуктуулугу сот өндүрүшү тармагында гана аныкталынат, мыйзам алдындагы тең укуктуулук салык укуктук мамилелердин бардык чөйрөлөрүндө да кездешет.

Салык салуунун акыйкаттуулугу принциби биздин мыйзамдарда кецири бекитилген. Кыргыз Республикасынын Конституциясынын 16-беренесинде «Кыргыз Республикасында мыйзам жана сот алдында бардыгы бирдей», мунун менен бирге Салык кодексинин 10-беренесине ылайык «Кыргыз Республикасында салык салуу жалпыга бирдей болуп саналат. Эгерде салык кодексинин 3-беренесинде башкача каралбаса, жеке мүнөздөгү салык женилдиктерин берүүгө тыюу салынат».

Салык салуунун милдеттүүлүгү принциби. Бул принцип башкы мыйзам болуп аталган Кыргыз Республикасынын Конституциясынын 55-беренесинде түз көрсөтүлгөн. Буга ылайык Кыргыз Республикасынын аймагында жашаган бардык жарандар, уюмдар алган кирешелери үчүн, Кыргыз Республикасынын аймагындагы жайгашкан булактардан алынган кирешелер үчүн мыйзамда каралган учурларда, тартиптерде салыктарды, жыйымдарды төлөөгө милдеттүү. Конституцияда бекитилген ченемди Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 7 – беренесинин тактоолорунда «ар бир адам мыйзамда каралган тартипте жана учурларда салык төлөөгө милдеттүү» деп аныктаган. Тагыраак айтканда, салык укуктук мамилелердеги бардык катышуучулар Кыргыз Республикасындагы салык мыйзамдарын сактоого милдеттүү. Бул принципти эске алуу менен, Кыргыз Республикасындагы салык системасында ар кандай мүлктүк жана жеке мүнөздөгү артыкчылыктардын берилүүсүн четке кагат. Ал эми, кээ бир категориядагы жарандарды түз салыктарды төлөөдөн бошотуусу (Мисалы, Салык кодексинин 330-беренесине ылайык Кыргыз Республикасынын Баатырлары, Советтер Союзунун жана Социалисттик эмгектин баатырлары, Баатыр энелер, Даңк жана Эмгектин даңк ордендеринин үчүнчү даражасы менен сыйлангандар, Улуу Ата Мекендик согуштун катышуучулары жана майыптары, же СССРди, Кыргыз Республикасын коргоодо, же аскердик кызматтын башка милдеттерин аткарууда алган жаракаттын, контузиянын же мертинүүнүн натыйжасында, же майданда болууга байланыштуу оорунун натыйжасында майып болгондор, пенсиялык камсыздоо боюнча аскер кызматчыларынын аталган категорияларына теңештирилген башка ма-

йыптар, Улуу Ата Мекендик согуштун майыптарынын жесирлери, ошондой эле салык салуу объектиси болгон 1 - жана 4 - топтордогу мүлк объектисинин же Кыргыз Республикасынын мыйзамдарына ылайык салыктан бошотулуучу жактын менчигинде үлүшү бар 1 - 2- топтордогу майыптар мүлкке салык төлөөдөн бошотулат) салык салуунун акыйкаттуулук, жалпыга милдеттүү принциптерин бузуу болуп эсептелинет. Себеби мамлекеттин жүргүзүп жаткан саясатынын негизгиперинин бири социалдык багытка өзгөчө көңүл буруу. Ошондуктан, Салык кодексинде аныкталган категориядагы жактардын абалын эске алуу менен аларга салык милдеттерин аткарууда женилдик кылуу каралган.

Кыргыз Республикасынын Конституциянын 55-беренесиндеги салык милдеттерине жүргүзүлгөн юридикалык анализдин жыйыныгында, салыктык укук мамилелеринин бардык катышуучулары Кыргыз Республикасынын Салык кодексинде көрсөтүлгөн бардык талаптарды сактоого милдеттүү.

Ак ниеттүүлүктүн презумпциясы принциби. Ак ниеттүүлүктүн презумпциясы принциби 2008-жылы кабыл алынган жаңы Салык кодексине киргизилген. Бул принцип салык төлөөчүлөрдүн иш-аракетине баа берүүчү зарыл сапаттагы принцип катары каралат. Салык чөйрөсүндөгү ак ниеттуулук бир жагынан салык төлөөчү мындай баалуулуктун ээси катары, ал эми мамлекет жана анын органдары башка бир жагынан негизги катышуучу катары колдонулат. Мындан башка дагы биздин көз карашыбыз боюнча салык мамилелериндеги талаш тартыштарды чечүүдө сот органдары дагы маанилүү катышуучу болуп эсептелинет.

Мамлекет жеке жана юридикалык жактарга базар мамилелер чөйрөсүндө экономикалык эркиндикти ыйгаруу менен өзгөчө тартиптерди бекитет. Бул учурда, мындай укуктарды жана эркиндиктерди ишке ашыруу, салыктарды жана жыйындарды төлөөдөгү милдеттерди аткаруу аркылуу ак ниеттүүлүк таанымакчы.

Укук ченемдүүлүктүн презумпциясы принциби. Салыктык укук мамилелери келип чыкканда салык төлөөчү же салык боюнча өкүл Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында мындай аракеттерге же аракетсиздикке тыюу салынган учурлардан тышкаркы бардык учурларда укук ченемдүү аракеттенүүчү же аракеттенбөөчү катары таанылат, ошол эле мезгилде мында төмөндөгү шарттар сакталышы керек:

Мамлекет жеке жана юридикалык жактарга базар мамилелер чөйрөсүндө экономикалык эркиндикти ыйгаруу менен өзгөчө тартиптерди бекитет. Бул учурда, мындай укуктарды жана эркиндиктерди ишке ашыруу, салыктарды жана жыйындарды төлөөдөгү милдеттерди аткаруу аркылуу ак ниеттүүлүк таанымакчы.

Укук ченемдүүлүктүн презумпциясы принциби. Салыктык укук мамилелери келип чыкканда салык төлөөчү же салык боюнча өкүл Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында мындай аракеттерге же аракетсиздикке тыюу салынган учурлардан тышкаркы бардык учурларда укук ченемдүү аракет-

тенүүчү же аракеттенбөөчү катары таанылат, ошол эле мезгилде мында төмөндөгү шарттар сакталышы керек:

а) аракеттенүү же аракетсиздик Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында белгиленген принциптерде каршы келбейт;

б) аракеттенүү же аракетсиздик салык милдеттемелерин тийиштүү түрдө аткарууга жолтоо кылбайт.

Ыйгарым укуктуу мамлекеттик орган, салык кызматынын органдары, бажы органдары, ошондой эле жергиликтүү өз алдынча башкаруу органдары, эгерде алардын аракети Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында каралса, салыктык укук мамилелери пайда болгондо укук ченемдүү аракеттенди деп таанылат.

Салык кодексинде каралган органдарга, эгерде аракеттер Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында каралбаса, мындай аракеттерди жасоого тыюу салынат.

Салык салуунун аныкталгандыгы принциби. Салык салуу аныкталган болууга тийиш. Салык салуунун аныкталгандыгы салык милдеттемелеринин келип чыгышынын, аткарылышынын жана токтотулушунун бардык негиздерин жана тартибин Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарында белгилөө мүмкүндүгүн билдирет.

Салыктарды белгилөөдө, салык кодекстин XI жана XV бөлүмдөрүндөгүлөрдү кошпогондо, салыктардын ар бири боюнча салык салуунун бардык элементтери аныкталууга тийиш.

Салык мыйзамдарынын нормалары салык кодексинде белгиленген принциптерге карама-каршы келиши мүмкүн эмес.

Салыктарды белгилөө укугу Кыргыз Республикасынын Жогорку Кеңешине таандык.

Салыктар Салык кодекси менен гана белгиленет жана жокко чыгарылат.

Жергиликтүү салыктар жергиликтүү кеңештерге Салык кодекси менен берилген ыйгарым укуктардын чектеринде жергиликтүү кеңештердин ченемдик укуктук актылары менен колдонууга киргизилет.

Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдары болуп саналбаган мыйзамдарга, Салык кодексинде каралган учурлардан тышкары, салыктык укук мамилелерин жөнгө салуучу нормаларды киргизүүгө тыюу салынат.

Салыктык укук мамилелерин жөнгө салуу үчүн зарыл болгон нормалардын жок экендиги салык төлөөчүгө, салыктык өкүлгө каршы колдонулушу мүмкүн эмес.

Колдонулган адабияттар:

1. *Алексеев С.С.* Теория права. - М., 1995. -с. 156-157.
2. *Брызгалин А.В.* Налоговое право Российской Федерации Учебник. - М.: Аналитика - Пресс, 2004. с.334.
3. *Брызгалин А. В. Колганов А. И.* Теория социально-экономических трансформаций. - М.: Теис, 2003. с.317.
4. *Виницкий Д. В.* Принцип равенства и всеобщности налогообложения: проблемы реализации. // *Финансы и налоги.* 2003, Кг4.
5. *Воронова Л.* Налоговое право и налоговые правоотношения: Советское финансовое право: Учебник. М., 1987. с. 251-252.
6. *Дадашев А. З.* Сущность налогов и принципы налогообложения. *Налоги: Учебное пособие.*/Под ред. Д. Черника. М: Финансы и статистика 1996. с.46.
7. Кыргыз Республикасынын Конституциясы 2010-жылдын 27-июнунда Кыргыз Республикасынын референдумунда (бүткүл элдик добуш берүүсүндө) кабыл алынган. - Б.: 2010.
8. «Кыргыз Республикасынын Салык кодекси» 2008-жылы 2-октябрында Кыргыз Республикасынын Жогорку Кеңеши тарабынан кабыл алынган.
9. «Кыргыз Республикасынын ченемдик укуктук актылары жөнүндө» мыйзамы. 2009-жылдын 20 июлунан. // *Эркин-Тоо.* 7-август 2009-жыл. Хк68-69.

Рецензент: д.ю.н., профессор Сманалиев К.М.