

*Иманалиев К.Б.*

## ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ ПО НОВОМУ НАЛОГОВОМУ КОДЕКСУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

УДК: 34:343.506336.2 (575.2) (04)

Ответственность за налоговые правонарушения по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики, вступившего в силу с 1 января 2009 года, предусмотрены разделом 5 главой 18, где указаны общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений.

В статье 134 Налогового Кодекса Кыргызской Республики определено понятие налогового правонарушения, где под ним понимается «виновно-противоправное деяние (действие или бездействие) участника налоговых правоотношений, не содержащее признаков административного и/или уголовного правонарушения». Далее законодатель определяет, что «ответственность за нарушение налогового законодательства Кыргызской Республики, содержащего признаки уголовного или административного правонарушения, устанавливаются Кодексом об административной ответственности Кыргызской Республики или Уголовным кодексом Кыргызской Республики». В данном случае новый Налоговый Кодекс Кыргызской Республики по нашему мнению отделил налоговые правонарушения применяемые Налоговым Кодексом Кыргызской Республики к налогоплательщикам от правонарушений, применяемых Кодексом об административной ответственности Кыргызской Республики и Уголовным кодексом Кыргызской Республики. Так как в статье 137 Налогового Кодекса Кыргызской Республики предусмотрено, что «привлечение участника налоговых правоотношений к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его должностных лиц от ответственности, предусмотренной Уголовным кодексом Кыргызской Республики, Кодексом Кыргызской Республики об административной ответственности, при наличии соответствующих оснований». Следует отметить, что ответственность налогоплательщиков за налоговые правонарушения применяемые налоговой службой регламентированы Налоговым Кодексом Кыргызской Республики и предусмотрены главой 19 как «виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение», то есть статьями 141-143 Налогового кодекса Кыргызской Республики. Статья 141 Налогового Кодекса Кыргызской Республики предусматривает уклонение от налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе, а именно «при ведении деятельности налогоплательщиком без налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе применяется

налоговая санкция в однократном размере суммы налогов, начисленных или подлежащих начислению за весь период такой деятельности, но не менее 50 расчетных показателей». Статья 142 предусматривает занижение сумм налога, как «если сумма налога, указанная в налоговой отчетности, занижена по сравнению с суммой налога, которая должна была быть указана в налоговой отчетности, к налогоплательщику

1. при занижении суммы налога в размере до 2 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - санкция не применяется;
2. при занижении суммы налога в размере от 2 до 5 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - применяется налоговая санкция в размере 50 процентов от суммы занижения налога;
3. при занижении суммы налога в размере от свыше 5 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - применяется налоговая санкция в размере 100 процентов от суммы занижения налога»;

Статья 143 Налогового Кодекса Кыргызской Республики предусматривает невыполнение обязанности по уплате налогов налоговым агентом, а именно, «при неуплате или неполной уплате сумм налога, удержанного и подлежащего к уплате, к налоговому агенту применяется налоговая санкция в размере 10 процентов от неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате, и/или доплате за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его уплаты, но не более 50 процентов указанной суммы». Думается, что законодатель имел в виду налоговые правонарушения которые, будут совершаться участниками налоговых правоотношений и не содержащих признаков административного или уголовного правонарушения. В данном случае нас интересует в первую очередь признаки уголовной ответственности, которые касаются участников налоговых правоотношений. И здесь надо учесть, что налоговые преступления расположены в главе 22 Уголовного кодекса Кыргызской Республики и в основном определяется преступлениями в сфере предпринимательской деятельности. Глава 22 Уголовного кодекса Кыргызской Республики определяет основополагающие составы налоговых преступлений по Уголовному кодексу Кыргызской

Республики, как предусматривающие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов гражданином (ст. 211 УК Кыргызской Республики), уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов (ст. 212 УК Кыргызской Республики), уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов (ст. 213 УК Кыргызской Республики), неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им (ст. 214 УК Кыргызской Республики), незаконное предпринимательство (ст. 180 УК Кыргызской Республики).<sup>1</sup>

Уместно отметить, что признаки налогового правонарушения, предусмотренные Налоговым кодексом Кыргызской Республики во многом совпадают с признаками уголовной ответственности в соответствии с Уголовным кодексом Кыргызской Республики. Так статья 210 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривает «включение в документы для исчисления платежей заведомо искаженных данных, а также сокрытие других объектов налогообложения в крупном размере», статья 211 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривает «уклонение гражданина от уплаты налога включением в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах в крупном размере», статья 212 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривает «уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов включением в документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах или сокрытие других объектов налогообложения в крупном размере», статья 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривает «уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов в крупном размере с включением в документы для исчисления налогов искаженных данных о доходах или расходах». В вышеуказанных диспозициях статей имеется в виду занижение сумм налогов, которые должны быть уплачены в государственный бюджет. Налоговый кодекс Кыргызской Республики также, предусматривает налоговую ответственность за занижение сумм налога по сравнению суммой налога, которая должна была быть указана в налоговой отчетности, а именно статьей 142, где указаны, что «при занижении суммы налога в размере до 2 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - санкция не применяется; при занижении суммы налога в размере от 2 до 5 процентов к совокупному годовому доходу за

проверяемый период календарный год - применяется налоговая санкция в размере 50 процентов от суммы занижения налога; при занижении суммы налога в размере от свыше 5 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - применяется налоговая санкция в размере 100 процентов от суммы занижения налога;».

Как видно законодатель не делает различий в данном случае по деяниям налогового правонарушения при занижении сумм налогов, тогда различия должны быть определены только по фактам самих сумм занижения налогов. Так в статье 210 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в одну тысячу раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 100 000 сом, а в статье 211 Уголовного кодекса Кыргызской Республики также сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в одну тысячу раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть тоже 100 000 сом, в статье 212 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в пять тысяч раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 500 000 сом и в статье 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога также указана, как сумма в пять тысяч раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 500 000 сом. В данном случае налоговая санкция в размере 50 процентов от суммы занижения налога; при занижении суммы налога в размере от свыше 5 процентов к совокупному годовому доходу за проверяемый период календарный год - применяется налоговая санкция в размере 100 процентов от суммы занижения налога;».

Как видно законодатель не делает различий в данном случае по деяниям налогового правонарушения при занижении сумм налогов, тогда различия должны быть определены только по фактам самих сумм занижения налогов. Так в статье 210 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в одну тысячу раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 100 000 сом, а в статье 211 Уголовного

<sup>1</sup> Уголовный кодекс Кыргызской Республики Бишкек. 1997 г.

кодекса Кыргызской Республики также сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в одну тысячу раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть тоже 100 000 сом, в статье 212 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога указана, как сумма в пять тысяч раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 500 000 сом и в статье 213 Уголовного кодекса Кыргызской Республики сумма крупного размера занижения налога также указана, как сумма в пять тысяч раз превышающая расчетный показатель, установленный законодательством Кыргызской Республики на момент совершения преступления, то есть 500 000 сом. В данном случае законодатель признает состав налогового преступления как занижение сумм налогов по неуплате их в бюджет подразделяет, первое по субъекту преступления и второе по формам собственности.

Кроме того, в статье 180 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривается уголовная ответственность за «осуществление предпринимательской деятельности **без регистрации, если это деяние** причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере». Также, в новом Налоговом Кодексе Кыргызской Республики, как налоговое правонарушение предусмотрена ответственность в статье 141, где указано, что «при ведении деятельности налогоплательщиком без налоговой и/или учетной регистрации в налоговом органе применяется налоговая санкция в однократном размере суммы налогов, начисленных или подлежащих начислению за весь период такой деятельности, но не менее 50 расчетных показателей». В данном случае в примечании к статье 180 Уголовного кодекса Кыргызской Республики указано, что «доходом в крупном размере признается доход, сумма которого превышает в пятьсот раз расчетный показатель», а именно сумма, превышающая 50 000 сом. По вышеуказанному признаку налогового правонарушения законодатель указал порог, с которого наступает уголовная ответственность за налоговое преступление.

Далее, в статье 214 Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривается уголовная ответственность за неисполнение законных требований налоговых служб о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога и в новом Налоговом Кодексе Кыргызской Республики в

статье 113 предусмотрено, что «незаконное воспрепятствование доступу должностного лица органов налоговой службы, проводящего проверку на территорию или в помещение налогоплательщика признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную законодательством Кыргызской Республики». В данном случае законодатель не дал четких различий между уголовной ответственностью и налоговым правонарушением в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики, так как нет ни крупного ущерба, которым можно было различить составы деяний или сделать различия по субъекту и формам собственности.

Здесь можно согласится с российским ученым Кучеровым И.И., который высказывается, что «налоговая преступность понимается как совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и сборов, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты»<sup>2</sup>. Так вышеупомянутые статьи Уголовного кодекса Кыргызской Республики предусматривают в своих диспозициях общие признаки как, «непредставление декларации о доходах, документом для исчисления налогов, включение в декларации о доходах или документов для исчисления налогов искаженных данных о доходах или расходах». В декларациях и документах для исчисления налогов по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики в настоящее время определены пять общегосударственных налогов и два местных налога. Сразу заметно, что введены два новых налога как, налог с продаж и налог на недвижимость. Изложение самого понятия налога по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики также претерпело изменение, так если по старому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики налог являлся «обязательным платежом от доходов\оборотов, получаемых юридическими и физическими лицами, и включает в себя сборы, госпошлины, таможенные пошлины в пользу государственного бюджета», и давались понятия взимаемых налогов в республике как, «общегосударственные, по которым ставки налогов, объекты налогообложения, налогоплательщики, методы сбора определяются настоящим Кодексом и местные (налоги), применяемые местными кенешами в соответствии с настоящим Кодексом», то по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики «под налогом пони-

<sup>2</sup> Криминология: Учебник для вузов \ Под общ. Ред. д.ю.н. проф. А.И.Долговой М. Издательство НОРМА 2002. С. 590

мается обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, взимаемый с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики» и предусматриваются виды налогов, что «в Кыргызской Республике устанавливаются общегосударственные налоги и местные налоги», где «общегосударственными налогами являются налоги, устанавливаемые настоящим Кодексом и обязательные к уплате на всей территории Кыргызской Республики. Местными налогами признаются налоги, устанавливаемые настоящим Кодексом и вводимые в действие нормативными правовыми актами местных кенешей, обязательные к уплате на территориях соответствующих административно-территориальных единиц». Здесь следует отметить, что к местным налогам по новому Налоговому Кодексу отнесены только два вида налога, а именно земельный налог и налог на имущество. По новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики налог на имущество это веденный новый налог, который сопоставим кроме как вида налога и с объектом налогообложения, так как согласно статьи 324 Налогового Кодекса Кыргызской Республики «налогом на имущество является право собственности или право пользования на налогооблагаемое имущество» и «к налогооблагаемому имуществу относятся следующие объекты:

1) 1 группа: жилые дома, квартиры, дачные дома, другие капитальные строения, пристроенные и отдельно стоящие гаражи, не используемые для осуществления предпринимательской деятельности;

2) 2 группа: жилые дома, квартиры, пансионаты, дома отдыха, санатории, курорты, производственные, административные, промышленные, другие здания и сооружения, предназначенные или используемые для осуществления предпринимательской деятельности;

3) 3 группа: временные помещения из металлических и других конструкций, исполь-

зуемые для осуществления предпринимательской деятельности, такие как киоски, контейнеры и прочее подобное имущество;

4) 4 группа: транспортные средства, самоходные машины и механизмы, плавучие средства, несамоходные транспортные средства (прицепы, полуприцепы, баржи, вагоны, платформы, цистерны и другие подобные средства)»<sup>3</sup>.

Как видно по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики уже предусматриваются конкретные объекты налогообложения, которые в последующем будут являться предметами налоговых преступлений, так как налоговые преступления по УК Кыргызской Республики тоже предусматривают не уплату налогов через конкретные деяния и объекты налогообложения.

Хочется отметить, что новый Налоговый Кодекс Кыргызской Республики если в какой то мере и сузил налогооблагаемую базу по исчислению налогов, но в то же время, введя новые налоги одновременно по новым налогам дал и новые объекты присутствующие в налоговых преступлениях. Так, по новому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики ставка налога на добавленную стоимость (НДС) снижена до 12% стоимости облагаемых поставок, а по старому Налоговому Кодексу Кыргызской Республики ставка НДС была в размере 20%, также установлены ставки подоходного налога и налога на прибыль в размере 10% процентов. Здесь, следует отметить, что некоторые объекты налогообложения теперь могут устанавливаться или исключаться Правительством Кыргызской Республики, чего ранее Налоговым Кодексом Кыргызской Республики не предусматривалось.

В целом по налоговым преступлениям совершаемых в Кыргызской Республики с учетом введения нового Налогового Кодекса Кыргызской Республики думается, не будет разночтений по применению статьей по налоговым преступлениям по УК Кыргызской Республики.

<sup>3</sup> Налоговый Кодекс Кыргызской Республики Банк. 2008 г.