

*Исраилова А.М.*

**ИСТОРИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА КЫРГЫЗСТАНА**

*A.M. Israilova*

**HISTORICAL AND LEGAL ASPECTS OF TAX RIGHTS OF KYRGYZSTAN**

УДК: 342.341:336.02 (575.2)

*В статье даются понятия о налогах, а также рассмотрены историко-правовые аспекты развития налогового права Кыргызской Республики.*

*The article presents the concept of taxes, and also considered the historical and legal aspects of tax law Kyrgyz Republic.*

Налоги как обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов по законно установленным ставкам, представляют собой необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Немало научных трудов известных авторов историков, правоведов посвящены изучению кыргызской государственности. И, несмотря на дискуссионность по многим историческим вопросам, налоги как важнейший признак государства и основная форма его доходов, остаются несомненными.

Налог в современном обществе является сложным социальным институтом, имеющим длительную историю. Он непосредственно отражает уровень общественного развития в культурной, экономической, политической и иных сферах. В то же время налог оказывает мощное воздействие на состояние политической и экономической системы. Но во все времена, кыргызской государство, реализуя основы экономико-политических аспектов, нуждалось в финансовых средствах. Значение налогов как политического инструмента связано с феноменом государственной власти, с проблемой государственного суверенитета. И с учетом развития кыргызского общества, менялась только методология исчисления залогов.

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

Комплексное изучение генезиса кыргызской государственности, позволяет выделить влияние и особую историческую роль в судьбе Кыргызстана Кокандского ханства. По мнению профессора Б.И.Борубашова: "Одной из важнейших функций Кокандского государства являлась организация системы налогового гнета, как особой формы эксплуатации трудящихся. Так как верховным собственником всех земель в ханстве выступало государство, то земельная рента полностью должна была присваиваться государством, поступать в казну.... Централизованной формой выражения земельной ренты служил налог. Именно система

налогового права была одним из сильнейших орудий господства класса? феодалов над трудящимся населением страны".

Поддерживая мнение указанного выше автора, отметим, что налогообложение в период Кокандского ханства по своей сути носило форму полной бессистемности и бесконтрольности. Такое хаотичное угнетение с элементами национального, в большей степени проявлялось в отношении бедного населения. Причем размер налога и особое своеобразие налоговой системы обуславливался потребностями феодалов, заходящих далеко за рамки правовых норм и предоставлением им полной самостоятельности. Такое положение нашло отражение в трудах В.В.Вельяминова-Зернова, который писал: "правители местных округов, пользуясь титулом "кушбеки" в значительных пунктах и "хакими" - в местах, менее важных, получают право брать себе доход и распоряжаться почти неограниченно во вверенных им землях, зато обязаны посылать ежегодно известную сумму денег в казну".

Такой бесконтрольности сборов на местах и централизованные органы власти способствовала широко развитая система откупа - иджара.

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

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

Особый характер налогообложения в странах Азии всегда занимал умы ученых экономистов и юристов. И как писал К.Маркс, "благодаря натуральному характеру хозяйства, продуктовая рента как нельзя более пригодна для того, чтобы служить базисом застойных общественных отношений, как это наблюдается в Азии".

Постепенное развитие и усложнение финансовых отношений в обществе, вызвало необходимость распространения денежной ренты, что стало еще более обременительным для кочевого народа

Кыргызстана. "Если для сельскохозяйственных районов Ферганы постепенный переход от натуральной ренты к денежной являлся признаком определенных социально-экономических сдвигов, свидетельством зарождавшихся товарно-денежных отношений, то на экономику кочевников он не оказывал существенного влияния и вел лишь к усилению налогового гнета".

Появление денежной ренты, во многом определялось нормами мусульманского законодательства. По мнению профессора Б.И.Борубашова, согласно мусульманской юриспруденции, всякий обрабатывающий землю, должен был платить поземельную подать в размере от 1/10 до 1/3 урожая. Однако думаем, что официальное определение поземельной ренты в большинстве случаев представляло собой исчисленную в деньгах, эквивалентную стоимость взимаемых с земли продуктов.

Налоговая система изучаемого периода включала в себя следующие налоги:

1. **Зякет** - представлял собой наиболее обременительный налог за право пользования государственной территорией хана для выпаса скота. Ставка зякета определялась в размере 1/40 части скота, однако на практике, сбор этого налога сопровождался полным произволом и бесконтрольностью деятельности серкеров и амлякдаров. Как правило, столь неподъемные условия зачастую вызывали протесты со стороны кочевников, а иногда и вооруженные восстания. Но в случае подавления восставших, ханские сборщики в качестве контрибуции взимали еще один налог - аманпули - деньги за пощадку.

1. **Харадж** - поземельный налог, плательщиками которого было оседлое население южной территории Кыргызстана взимался также и с зерновых культур. Размер хараджа определялся в 1/5 валового сбора зерновых. Однако установленный размер хараджа не был постоянным и достигал зачастую 1/2 урожая. Не придерживаясь никаких правил, серкеры устраивали настоящий произвол, завышая размер налога. Каждый серкер обязан был иметь на руках список крестьян, строго следить за сроками посева и уборки урожая. Примерно в это же время в Кокандском ханстве большую популярность приобрел институт ростовщичества.

Так как время и размер хараджного сбора в Кокандском ханстве не были строго определены, "зачастую при сдаче хараджа на откуп, деньги брали наперед, в связи с чем, и откупщики могли потребовать плату налога с непосредственных производителей в любое время. В 1865 г. во время владычества при взимании подати не соблюдались ни время, ни срок и нередко даже и количество самой подати. Беки и ханы могли произвольно определять размер налога, и зякетчи или серкеры, во что бы то ни стало, должны были доставлять требовавшуюся сумму. Все это вело к развитию ростовщичества. В архивах сохранился ряд долговых расписок о передаче права сбора налогов в руки ростовщиков".

3. **Танабана (танан)** - поземельный сбор с садов и овощных плантаций. Изначально природа этого налога заключалась во взимании его только натурой,

но получив дальнейшее развитие и приобретая денежную форму, он стал именоваться *танан-пули*. Ответственными за сбор танапа были муфтии, которые и составляли списки плательщиков. Создавались целые танапные комиссии, начинающие свою работу по мере созревания урожая. Измерение танапов производилось один раз в течение трех лет, результаты измерений записывались в дефтери, которые в дальнейшем предоставлялись в ханское казначейство.

В своих трудах по истории государства и права Кыргызской Республики, профессор З.И.Галиева указывает, что "население выполняло также многочисленные трудовые повинности: ирригационные работы, возведение крепостей, строительство различных зданий, дорог и т.п. Уклонение от их выполнения влекло за собой жестокие наказания".

Усиливающийся социально-экономический и политический гнет кыргызов, предопределил наступление следующего периода развития кыргызской государственности, ориентированной на поддержку со стороны России. И, несмотря на то, что принятие Кыргызстаном подданства России приостановило феодальные войны, установило определенное геополитическое положение, а также угрозы со стороны Кокандского ханства, китайских захватчиков, наступил совершенно новый период, оказавший большое влияние на развитие налоговой системы Кыргызстана.

После вхождения Кыргызстана в состав России, интерес царской администрации и государственных органов на местах к административно-финансовой системе значительно возрос. Налоговая система того периода стала важнейшей основой "финансово-кредитного регулирования экономики. Налоги, установленные российской администрацией регулировались различными нормативными правовыми актами империи и нормами обычного права кыргызов". Предшествовавшие современным налогам, прямые и косвенные повинности, регулировались Положением об управлении Туркестанским краем 1886г, в котором достаточно подробно, происходила их дифференциация. "К прямым налогам относились: кибиточный, поземельный, подушный, земской и торговые сборы. Из косвенных налогов, за освобождением местного табаководства от акциза с разводимого и потребляемого внутри края табака, и не распространением налога на местный соляной промысел, исключительным в каре видом этого рода казенных налогов, являлся доход питейный".

Сбором налогов занимались представители местной власти, назначаемые царской администрацией. Думаем, что основы налоговой системы и администрирования, заложенные еще при расцвете Кокандского ханства, фактически сохранились, так как местная власть осуществляла полный контроль за материальным благосостоянием кибитковладельцев и данные, полученные в ходе наблюдения, заносились в подручную документацию, которая впоследствии проверялась волостным управителем. Они со своими помещиками осуществляли сбор налогов в ауле и

выдачу соответствующих документов кибитко-владельцам. Собранные денежные средства передавались волостному управителю вместе с так называемой шнуровой книгой, в которой отмечалось, где и когда была выплачена та или иная сумма. Главное, аульный старшина с вступлением в должность обязан был сделать проверку последних данных податной переписки, впоследствии результаты проверки пересылались на рассмотрение волостного съезда.

Объектом кибиточного налогообложения были хозяйство, жилье и семья. Количество кибиток в ауле строго отслеживалось, и любая форма сокрытия расценивалась как должностное преступление. Кибиточный налог уплачивался как в денежной, так и в натуральной форме. Однако, нормами обычного права кыргызов, кроме кибиточного налога, большое распространение получили и поземельные налоги: *"түяк-пул"* – собираемый только с чужеземцев налог за право выпаса или прогона скота; *"кошумча"* – добровольное приношение тем, кто устраивал той, апш, при уплате кадыма и т.д.; *"барымта"* – повинность, служившая средством принудительного восстановления нарушенного права в том случае, когда виновная сторона отказывалась добровольно исполнять решения бийских судов в пользу кредиторов или потерпевшей стороны, сопровождался обычно угоном скота или захватом имущества.

Исторический анализ показал, что к началу 1891 года с принятием "Положения об управлении областей Акмолинской, Семипалатинской, Семиреченской, Уральской и Тургайской" от 25 марта 1891 г. намечались первые крупные шаги в реформировании административно-финансовой системы. И в какой-то мере, участь плательщиков была облегчена. Это подтверждается тем, что кибиточный налог стал исчисляться только с жилых помещений, исключив при этом хозяйственные постройки, сараи, амбары и др.

Принятие Кыргызстаном подданства России сыграло неопределимую роль в становлении основ налоговой системы. Всего за несколько десятилетий, было проведено несколько шагов в качественном реформировании налогообложения. По мнению профессора Б.И.Борубашова, налоговая реформа в Кыргызстане была проведена в два этапа: первый этап пришелся на 1860-е гг., второй - на 1880-е гг. Она проводилась в интересах царской администрации и местной власти. Среди множества экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место занимают налоги. Налоги, установленные российской властью, урегулировались различными нормативно-правовыми актами империи и нормами обычного права кыргызов.

Значимые исторические события начала XX века соответствующим образом сказались на мирном развитии Кыргызстана. Первая мировая война губительным образом отразилась на финансовом положении страны. Резко выросшая бумажно - денежная эмиссия, обусловленная военными расходами, потре-

бовала введения новых налогов, увеличения сумм внутренних и внешних займов. Еще больший спад в финансовой системе наступил после Октябрьской революции 1917 г. в продолжение политики А.Ф.Керенского, главным источником доходов централизованного аппарата Советской власти стала эмиссия денег, а Кыргызстан существовал за счет контрибуций. Октябрьская революция 1917 г. помимо всего прочего, привела к полной отмене частной собственности и разработанной нормативной базы царской России и не способствовала налаживанию народного хозяйства.

После установления советской власти, налоговая система Кыргызстана претерпела множество изменений и думается, будет более целесообразным рассмотреть ее развитие в следующей периодизации:

1. 1917-1920 гг. (финансовая система в условиях военного коммунизма);
2. 1921-1929 гг. (период НЭПа);
3. 1930-1937 гг. (социалистическая экономика и налоговая система);
4. 1938-1945 гг. (налоговая система в предвоенные и военные годы);
5. 1946-1965 гг. (создание социалистической налоговой системы в рамках проводимых государственных финансовых реформ);
6. 1965-1990 гг. (развитый социализм);
7. 1991-по настоящее время (независимая налоговая система Кыргызской Республики).

1. 1917-1920 гг. (финансовая система в условиях военной экономики). Означено, что Наркомфином, несмотря на неблагоприятные условия военного периода, были предприняты следующие шаги в налоговом реформировании: 1. устранение множественности налогов путем замены их единым подоходно-поимущественным налогом; 2. взимание налогов не только в денежной, но и натуральной форме;

3. поэтапное усиление обложения налогов определенных слоев населения, путем полного освобождения от налогов деревенской бедноты. В итоге, в 1918 г. был установлен 10 млрд. революционный налог, укрепивший военно-политический союз против кулачества;

4. введение единовременных чрезвычайных военных налогов. Такое новшество носила в себе элемент контрибуции и организовывалось в общегосударственном масштабе относительно имущественных слоев населения; 5. введение экспроприации крупных эксплуататорских доходов путем обеспечения контроля масс за определенным контингентом налогоплательщиков; 6. расширение круга подоходного и промыслового налога, прекращение законной частной торговли, полным обесцениванием денег и усиление национализации, что значительно снизило финансовую эффективность налогов в целом. В феврале 1921 г. Приказом Наркомфина налоговый орган был полностью расформирован.

2. 1921-1929 гг. (период НЭПа). В марте 1921 г. на X съезде РКПБ была провозглашена новая экономическая политика, которая оказала соответст-

вующее влияние на финансовую систему государства, когда в разумных пределах были сняты запреты на торговлю и на местный кустарный промысел. Государством была разработана система налогов, предприняты меры по укреплению денежной единицы путем выпуска государственных займов и появления иностранных концессий, вложения инвестиций. Весьма точно высказывается казахстанский автор С.П.Мороз, отметив следующее: "Конечно, в истории бывшего СССР был опыт привлечения иностранного капитала в период НЭПа, однако, большинством исследователей он расценивался как временный и вынужденный шаг, и многие достижения этого периода принижались, доказывалось, что советская экономика может развиваться и без частного сектора, в том числе и без иностранных инвестиций, вместе с тем, жизнь показала обратное". Опыт предыдущих лет ясно доказал, что важнейшим условием функционирования нормальной налоговой системы является введение различных форм собственности, принятие соответствующих экономических законов, правовая обособленность предприятий от влияния государственного аппарата. Обладая многими особенностями, налоговая система периода НЭП воспроизводила ряд черт, характерных для дореволюционного Кыргызстана и имела следующие виды налогов: 1. прямые (сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-имущественный, рентный, гербовый сбор, наследственные пошлины); 2. косвенные (акцизы и таможенные пошлины).

3. 1930-1937 гг. (социалистическая экономика и налоговая система). Этот период ознаменовался реформой государственного кредита. Налоги, утратив свое истинное предназначение в обеспечении доходной части государственного бюджета, превратились в классовое орудие борьбы в обществе. Значительно усиливая дифференциацию подоходного налога в период 1930-1932 гг. объем средств, мобилизованных в бюджет увеличился более, чем в 4,3 раза. Такой скачок был обусловлен тем, что ставка подоходного налога исчислялась только с товаропроизводителей и ремесленников в размере 10 процентов по прогрессивной шкале. Фактически все налоги, потеряв свое значение, были направлены против частного предпринимательского сектора. Провозглашенная вторая пятилетка развития народного хозяйства СССР привела к тому, что большие силы государства были отданы укреплению колхозного хозяйства. В налоговой системе того периода присутствовали следующие виды налогов: налог с оборота и отчисления от прибылей (с государственных предприятий); сельскохозяйственный налог и единовременный налог с крестьянских единоличных хозяйств (сельские налоги); подоходный налог и культжилсбор (с городского населения). Поимущественное обложение прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества. Любые формы изменения организационно-правовой формы предприятий (слияние, товарищество и т.д.) вело к соответствующему увеличению обложения.

4. 1938-1945 гг. (налоговая система в предвоенные и военные годы). В довоенное время объем доходов, полученных от уплаты налогов в государственный бюджет, не превышало 12%, однако этот показатель был значительно увеличен в период войны. Мобилизация денежных средств от населения носила добровольный и принудительный характер. Возросшие военные расходы усилили значимость налогов. Увеличение налоговых поступлений достигалось посредством расширения круга плательщиков и повышения налоговых ставок. Учитывая потребности финансирования военных действий и поддержания армии, налогами стали облагаться и с учетом семейного положения. Именно в этот период, указом Президиума Верховного Совета СССР от 29 октября 1941г. были введены: военный налог, который уплачивался не только гражданами, но и их иждивенцами; налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Даже после окончания войны, эти налоги сохранялись долгие годы.

5. 1946-1965 гг. (создание социалистической налоговой системы в рамках проводимых государственных финансовых реформ). Налоговая система, не обладающая признаками самостоятельности эволюционировала в направлении, обратном к общемировому развитию. От налогов в чистом виде, она перешла к административным методам изъятия и перераспределения прибыли через государственный бюджет. Этот период знаменуется полной централизацией денежных средств, отсутствием хозяйственной инициативы предприятий, что постепенно приводило страну к финансовому кризису.

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

7. 1991-по настоящее время (независимая налоговая система Кыргызской Республики). Началом налоговой реформы в суверенной Кыргызской Республике стало введение в действие Законов "О государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики" от 6 марта 1992 г. и "Об основах налоговой системы Кыргызской Республики" от 14.04.1994 г. Принятый в 1996 г. Налоговый кодекс КР стал решающим фактором налогового реформирования, устранив противоречия между нормативными правовыми актами. Фактически, развитие налоговой системы независимого Кыргызстана можно разделить на два крупных этапа: 1996 г. - принятия Налогового кодекса и 2008 г. принятия новой редакции Налогового кодекса. Первый период в большей степени отличался нестабильностью налогового законодательства, большим объемом подзаконных нормативных правовых актов, большим количеством республи-

канских и местных налогов, которые по своей экономической нагрузке не оправдывали предполагаемой рентабельности, а также снижением социально-экономических показателей за счет неурегулированности законодательства в вопросах применения ответственности. Фискальное преобладание косвенных налогов, сводило на нет долю прямых, где удельный вес налоговых поступлений в ВВП преобладал только с налогов с организаций. Подобная пассивность со стороны государства привела к значительным перекосам в бюджетной, инвестиционной политике, росту теневого сектора с прямым

оттоком капиталов из ведущих отраслей экономики. Принятие в 2008 г. новой редакции Налогового кодекса в определенной мере было согласовано с реалиями жизни. Прежде всего, это коснулось видов налогов, количество которых и порядок их администрирования был упрощен значительно. Несмотря на многие установленные государственной политикой экономические ориентиры, проблемы сохранились, и в настоящее время продолжается правотворческая работа в развитии и совершенствовании налогового законодательства Кыргызской Республики.

**Рецензент: д.ю.н., профессор Борубашов Б.И.**

---