

Исраилова А.М.

**САЛЫКТЫК ЭМЕС ДИСКРИМИНАЦИЯ КЫРГЫЗ РЕСПУБЛИКАСЫНЫН
АЙМАГЫНДА САЛЫК ТӨЛӨӨЧҮЛӨРДҮН УКУКТАРЫН ЖАНА МЫЙЗАМДУУ
ТАЛАМДАРЫН КОРГОО НЕГИЗИНИН БИРИ КАТАРЫ**

Исраилова А.М.

**НАЛОГОВАЯ НЕДИСКРИМИНАЦИЯ КАК ОДИН ИЗ ПРИНЦИПОВ
ЗАЩИТЫ ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

A.M. Israilova

**TAX NON-DISCRIMINATION AS ONE OF THE PRINCIPLES
FOR THE PROTECTION OF THE RIGHTS AND LEGAL INTERESTS
OF THE TAXPAYERS IN THE KYRGYZ REPUBLIC**

УДК: 336.02:34 (575.2)/339.

Макалада Кыргыз Республикасынын мамлекеттик саясатынын инвестициялык чөйрөдөгү эл аралык салык укуктун контекстинде салык эмес дискриминациясынын теориялык аспектилери каралат.

Негизги сөздөр: салык, салымдар, бюджет, салык милдеттемелери, сыймыктуу, артыкчылык, принцип, басмырлабоо, кош салык, экономикалык кызматташтык.

В статье рассматриваются теоретические аспекты применения принципа налоговой недискриминации в разрезе норм международного налогового права, обусловленные государственной политикой Кыргызской Республики в инвестиционной сфере.

Ключевые слова: налог, инвестиции, бюджет, налоговые обязательства, льготы, преференции, принцип, недискриминация, двойное налогообложение, экономическое сотрудничество.

In article are considered theoretical aspects of the using the principle tax non-discrimination in cut of the rates of the international tax right, conditioned by state policy of the Kyrgyz Republics in investment sphere

Key words: tax, investments, budget, tax obligations, privileges, principle, non-discrimination, double taxation, economic cooperation.

Развитие Кыргызстана в последние годы ознаменуется ростом воздействия норм международного налогового права на формирование национального, обусловленного стимулированием различных отраслей народного хозяйства, среди которых мы можем выделить наиболее приоритетные: сфера туризма, легкой пищевой промышленности, строительства, горнодобывающей отрасли. Такой рост, по нашему мнению, связан со значительными изменениями в правовой сущности международного налогового законодательства под влиянием глобальных процессов, происходящих в экономике Кыргызстана. И, несмотря на многие положительные моменты, все еще имеют место негативы, позволяющие деформировать национальную экономику такими факторами, как уход финансовых поступлений в бюджеты

иностранных государств, лояльность налогового законодательства, инвестиционных и бюджетных норм в отношении обязательств иностранных инвесторов платить налоги с доходов, полученных в Кыргызской Республике и т.д.

Важное значение в правовой сфере заключения международных договоров, представляет принцип налоговой недискриминации иностранного субъекта, являющийся обязательным условием всех межгосударственных соглашений, независимо от резидентства или территориальности договаривающихся сторон. Причем указанный принцип распространяется не только на физических и юридических лиц иностранных государств, но и на учреждения и постоянные представительства.

Хотя, в международном налогообложении остается много неурегулированных вопросов, позиции налогового законодательства Кыргызской Республики во многом соответствуют нормам международного права, что позволяет расширить международное сотрудничество в области налогообложения, весьма положительным образом, сказывающееся на развитии социально-экономического, правового сектора государственной политики нашей страны. И, по мнению казахстанского автора С.М. Ержановой: «Участие в разработке налогового законодательства международных экспертов позволило внести в него черты, присущие западным налоговым системам, что должно сыграть важную роль в создании более благоприятного инвестиционного климата» [1, с. 67].

Обусловленная теорией и практикой взаимосвязь между национальным и международным законодательством в области налогообложения, заставляет обратить особое внимание правовой природе принципов, формирующихся в правовых системах иностранных государств, участвующих в налоговых правоотношениях с Кыргызстаном.

Вновь возвращаясь к принципу налоговой недискриминации, отметим, что, безусловно, каждое государство обладает исключительным правом визи-

мать налоги на своей территории в соответствии с внутренним национальным законодательством, при возможности даже применения мер дискриминационного характера к иностранному элементу. Однако, на практике, государства доказывая свою суверенность, тем не менее, представляют субъектам национального права такие условия налогообложения, которые не хуже условий, предоставляемых этим государством субъектам национального права других стран. Режим или общемировой принцип налоговой недискриминации заложен в нормативной базе Кыргызской Республики. В частности, п.3.ст.10 Налогового кодекса Кыргызской Республики предусматривает недискриминационный характер налогов и запрет на их применение исходя из гендерных, социальных, расовых, национальных и религиозных критериев. Следует учитывать, что принцип налоговой недискриминации красной линией проходит через все международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Кыргызстаном с иностранными государствами.

Находясь в тесной взаимосвязи с международным и национальным законодательством, он выражает, по сути дела, конституционный принцип равного налогового бремени всех субъектов налоговых правоотношений. Здесь очевидна взаимодополняемость режимов, так как нормы налогового законодательства Кыргызской Республики, равно как и конституционные, создают все возможные благоприятные условия для налогового принципа недискриминации, путем законодательно определенного равного налогового бремени, независимо от государственной принадлежности и унификации наиболее существенных элементов налоговых обязательств. Общей формулировкой для международных соглашений является возложение одним договаривающимся государством на национальных лиц другого договаривающегося государства налоговых и связанных с ним обязательств, иных или более обременительных, чем налоговые и связанные с ним обязательства, которые возлагаются или могут возлагаться на национальных лиц первого договаривающегося государства при тех же условиях [3, с. 354].

Характер недискриминации должен особо проявляться и в инвестиционных правоотношениях. В общем то, нормы международного права всегда признавали и призывали к большей защищенности инвестиций на территории иностранного государства. По мнению Г.В. Петровой, «...проблема дискриминации возникает только в случае, если инвестиции, учрежденные лицом одного государства на территории другого государства, менее защищены, чем инвестиции, учрежденные на территории другого государства либо его собственными лицами, либо лицами других стран. Дискриминация могла бы проявляться или между национальными и иностранными лицами, когда иностранцы были бы менее

защищены, чем национальные лица, или между иностранцами, когда иностранцы из одного государства были бы менее защищены, чем иностранцы из другого государства». [4, с. 326].

Анализируя национальное налоговое законодательство Кыргызской Республики, мы можем только отметить о значительных его недостатках, так как в нем не уделяется достаточного внимания мерам реализации стимулирующего направления налогообложения, усиления налогового контроля, что, в конечном итоге, может привести к нарушению баланса гармонизации норм национального и международного налогового законодательства. Подобная проблема сохраняется и в России и по мнению Г.В. Петровой «Актуальность анализа пределов влияния международных налоговых норм на внутренние налоговые отношения возрастает также в связи с контролем и оценкой налоговыми органами правильности уплаты налогов в контексте внешнеэкономических контрактов и расчетов, использующих международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, приемы делового оборота банковской деятельности, термины и понятия, связанные с управлением, капитальными инвестициями, валютными операциями, коммерческими и валютными рисками» [4, с. 328].

Без сомнения, налоги являясь важнейшим средством воздействия на международные нормы в области регулирования инвестиционной деятельности, значительно усиливают взаимодействие всех финансовых потоков на рынках Кыргызской Республики, обусловленными объективными процессами развития и международного финансового, экономического и правового сотрудничества. В этой связи, справедливы слова Э.Г. Кочетова, обозначивший унифицированный характер этих норм: «...процесс формирования норм международного налогового права, базирующийся не только на договорно-правовых основаниях, но и на новейших информационных технологиях, электронных системах и средствах контроля и оперирования на финансовых рынках, активно стимулирует унификацию правил мирохозяйственного общения в сфере налогообложения и появления новых международно-правовых институтов, привязанных к глобальным системам международного налогообложения» [2, с. 337-365].

В рамках мировой глобализации внешнеэкономических отношений, наблюдается усиливающаяся роль налогового законодательства Кыргызской Республики на международные режимы в торговле, создании благоприятного инвестиционного климата и сотрудничества. В этой связи отметим, что Кыргызстан первым среди стран СНГ вступил во Всемирную Торговую Организацию (далее ВТО). Об этом свидетельствует Закон Кыргызской Республики «О ратификации Протокола о присоединении Кыргызской Республики к Марракешскому соглашению об учреждении ВТО» от 17.11.1998г. №146. Кратко

освятим некоторые исторические аспекты создания и деятельности ВТО. Все страны-участники Марракешского соглашения о создании ВТО от 15.04.1994г. (г. Марракеш), присоединившись, договариваются о том, что их экономические и торговые отношения должны способствовать повышению уровня жизни, достижению полной занятости, высоких и постоянно растущих реальных доходов и эффективного спроса населения, росту производства и торговли товарами и услугами при наиболее целесообразном использовании мировых ресурсов в соответствии с целями устойчивого развития, выражая стремление содействовать защите и сохранению окружающей среды и совершенствовать располагаемые для этих целей средства с учетом соответствующих потребностей и интересов, связанных с неодинаковым уровнем их экономического развития. Кроме того, договариваются о существенном сокращении тарифов и иных барьеров в торговле и на ликвидацию дискриминационных мер в международной торговле.

ВТО, участником которой является Кыргызской Республика, представляет собой важнейшую организационную структуру в области предоставления национального режима для торговли. Для Кыргызской Республики предусмотрены перечни, прилагаемые к Протоколу, уступок, обязательств и специфических обязательств: перечень СХЛ II – тариф по режиму наибольшего благоприятствования, сельхозтовары и тарифы, преференциальные тарифы, нетарифные обязательства и сельхозтовары. Необходимо отметить, что сфера налогообложения, не является приоритетной задачей деятельности ВТО, но через призму налогообложения происходит решение важнейших задач в сфере международной торговли, обусловленные, прежде всего, принципами международной торговли, создание режима недискриминации в рамках национального режима Кыргызской Республики, избежания двойного налогообложения при осуществлении мировой торговли и пресечения недобросовестной конкуренции во внутреннем рынке сбыта.

Основными приоритетными задачами ВТО, которыми охватываются соглашения, являются:

1. Разработка рекомендаций в сфере установления таможенных тарифов;
2. Применение мер компенсационного характера, а также субсидии;
3. Внутренние налоги, сборы и правила, имеющие отношение к национальной торговле.

Согласно указанным приоритетам, налоговое законодательство стран-членов ВТО, должно отражать важнейшие принципы как национального, так и международного налогового законодательства, которые получили свое отражение в Налоговом кодексе Кыргызской Республики. К числу таких принципов мы можем отнести: принцип национального режима

налогообложения, в рамках действия которого, Кыргызской Республика присоединившись к ВТО, обязуется о создании национального режима налогообложения, исключающего ущемление интересов иностранных субъектов – налогоплательщиков, подпадающих под юрисдикцию законодательства нашей страны. В этой связи следует обратить особое внимание на такую проблему налогового и инвестиционного законодательства Кыргызской Республики, как предоставление налоговых преференций при осуществлении инвестиционной деятельности в Кыргызской Республике. Постановка данной задачи, обусловленной другим правовым принципом, а именно принципом создания справедливой конкуренции, а также теоретический анализ законодательств некоторых развитых стран Центральной Азии показал привлекательность применимости в экономическом секторе предоставления налоговых преференций. Государство, выступая как надежный и долгосрочный партнер, должно предусмотреть в законодательстве налоговые преференции в наиболее приоритетных отраслях экономики. Данная задача обуславливает следующий шаг в приостановлении предпринимательской сдержанности, развитии политики инвестирования и реинвестирования, а также обновления и расширения производственной базы, заключающийся в переходе к сложному законодательному процессу реформирования налогового законодательства Кыргызской Республики.

Инвестиции, в соответствии с Законом Кыргызской Республики «Об инвестициях в Кыргызской Республике» от 27.03.2003г., № 66 - это материальные и нематериальные вложения всех видов активов, находящихся в собственности или контролируемых прямо или косвенно инвестором, в объекты экономической деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Данный закон достаточно гибок и либерален. Он регулирует правовой статус инвестора, гарантии, которые предоставляет государство и т.д. Но нет ни одного упоминания, о каких либо послаблениях и льготах для инвесторов. На наш взгляд, это серьезный пробел в данном законе.

Большинство экспертов утверждают, что внести в Закон Кыргызской Республики «Об инвестициях в Кыргызской Республике» какие либо изменения в частности в сфере льгот и преференции, нет смысла. На сегодняшний день процедура «раздачи» налоговых преференции стала прерогативой не только Парламента, но и Президента, Правительства, мэрии городов и т.д. Но данный метод, как показала практика не привела нас к положительным результатам.

Необходимо, по нашему мнению, утверждение налоговых преференций для инвесторов на более высоком законодательном уровне. Прежде всего, это касается внесения дополнений в Закон Кыргызской

Республики «Об инвестициях в Кыргызской Республике», в частности внесение новой главы «О государственной заинтересованности и поддержке при инвестировании в наиболее приоритетные отрасли». Данная глава должна регулировать отношения, связанные предоставлением преференций (включая и налоговые), которые будут предоставляться для инвесторов вкладывающие материальные и нематериальные блага в приоритетные отрасли хозяйства страны. Наиболее приоритетные отрасли хозяйства должны быть отражены в государственной программе или стратегии привлечения инвестиции, которая будет утверждаться при участии Президента, Правительства, Парламента и общественности (НПО, бизнес-сообществ, профсоюзов). Данная программа должна быть рассчитана на длительный срок и процедура ее изменений и дополнений должна быть усложнена. Поправки к ней могут быть приняты не менее чем 2/3 голосами Парламента с согласия Президента и Правительства.

На основании вышеуказанных правовых документов должны вноситься корректировки в Налоговый и Таможенный кодексы Кыргызской Республики в плане снижения или освобождения от налоговых ставок при осуществлении инвестиционной деятельности в определенной сфере, утвержденной государственной программой. Также, в Налоговом кодексе Кыргызской Республики, должны быть отражены сроки действия налоговых льгот и преференций. В то же время, Налоговый кодекс Кыргызской Республики как основной правовой документ, регулирующий налоговые отношения, должен руководствоваться основополагающими принципами, заложенными в Конституции страны. А именно, принцип гласности, справедливости, равенства перед законом, недопущения дискриминации, защиты национальной промышленности и т.д. Реализация обозначенных принципов должна стать правовой гарантией защиты прав инвесторов.

На сегодняшний день назрела острая необходимость законодательного процесса систематизации нормативных правовых актов в области налогового и бюджетного законодательства, но при условии соблюдения международных норм с учетом финансовых обязательств КР в сфере налогообложения доходов физических и юридических лиц с обязательным выходом на международные отношения. В этой связи отметим о тесной взаимосвязи отношений, находящихся под налоговой юрисдикцией КР с нормами международного права, обоснованно дополняющими национальное законодательство обычаями, принципами, нормами прямого действия. Такие нормы, являясь по правовой природе международными, тем не менее, обладают в определенной мере воздействием на те сферы отношений, где они имеют свое распространение. Особо это проявляется в международных стандартах бухгалтерской отчетности,

перехода системы бухгалтерских счетов на МСФО, создание благоприятного инвестиционного климата и правил здоровой конкуренции, верхний предел совокупной доли иностранного капитала, при создании в КР, оценка рисков, сопоставимые системы аудита, в том числе банковское страховое посредничество и др.

Таким образом, теоретический анализ выявил некоторые аспекты взаимодействия норм национального и международного законодательства в сфере налогообложения. Выделим некоторые из них:

1. На сегодняшний день одним из принципиальных пробелов в налоговом законодательстве КР стал его противоречивый характер в реализации принципов национального и международного налогового права в сфере налогообложения по контролю и управлением инвестициями. Как видно из указанного выше, национальное законодательство об инвестиционной деятельности, нуждается в значительных изменениях по применению поощрительных налоговых норм в инвестиционной деятельности. В этой связи, хотелось бы отметить справедливое мнение директора Центра социально-экономических исследований (Бишкек) Р.И.Могилевского, который указывает следующее: «Существование такого большого теневого сектора во многом связано с недостатком налоговой системы и, прежде всего, с неравномерным налогообложением разных отраслей или типов предприятий, вследствие этого многие предприятия и граждане вынуждены уходить в «тень», так как, они не смогли бы выжить, находясь в официальной экономике и платя все налоги».⁴

2. Отечественное налоговое законодательство не содержит прямых указаний, как трактовать инвестиционные договоры для целей налогообложения, а именно, в каком размере и когда признавать выручку инвестора для целей налога на прибыль. Кроме того, сложности возникают также при налогообложении деятельности инвестора в случае реинвестирования.

Здесь, международные соглашения, подписанные КР и отечественное налоговое право, представляют собой обособленные институты. В связи с этим, возникает необходимость в их взаимодействии друг с другом. Причем это взаимодействие должно проходить через законотворческий процесс внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс КР в строгом соответствии с общемировыми стандартами поощрения инвестиционной деятельности через определенные налоговые механизмы, о которых мы уже упоминали выше (предоставление налоговых преференций, создания условий справедливой конкуренции при поддержании национального

⁴ Могилевский Р.И. Роль налоговой системы в экономическом развитии Кыргызстана и вопросы ее совершенствования //Налоговые правоотношения (опыт Кыргызстана и отдельных стран Европейского Союза). - Б.: 2003. - С. 88.

режима налогообложения, создания механизма правового избежания двойного налогообложения и т.д.);

3) Наблюдается рост воздействия норм международного налогового права на формирование национального налогового законодательства, обусловленный стимулированием различных отраслей народного хозяйства, среди которых мы можем выделить наиболее приоритетные: сфера туризма, легкой, пищевой промышленности, строительства, горнодобывающей отрасли. Такой рост, по нашему мнению, связан со значительными изменениями в правовой сущности международного налогового законодательства под влиянием глобальных процессов происходящих в экономике Кыргызстана. И, несмотря на многие положительные моменты, все еще имеют место негативы, позволяющие деформировать экономику такими факторами, как уход финансовых поступлений в бюджеты иностранных государств, лояльность налогового законодательства, инвестиционных и бюджетных норм в отношении обязательств иностранных инвесторов платить налоги с доходов, полученных в КР и т.д;

4) для избежания правового механизма, тормозящего рост национальной экономики, требуется юридическое обеспечение всей правовой системы с учетом норм международного права, что позволит ей отвечать установленным международным моделям социально – экономического и правового развития;

5) Следствием успешного развития и, что особенно важно, высокой результативности договорной политики в отношении налогообложения на межгосударственном уровне является ограничение сферы применения внутреннего законодательства государств посредством использования национальных законоположений лишь в строго определенных ситуациях: при наличии на то ссылок в международных соглашениях; в случае «пробельности» договор-

ного налогового права, когда международный обычай отсылает к внутреннему фискальному правопорядку; а также если международная судебная практика указывает на необходимость обращения к налоговому праву КР;

Таким образом, теоретический показал, что налоговые нормы КР, непосредственно участвующие в международных соглашениях, приводят к определенной зависимости национального налогового законодательства и опосредующих ее норм международного права. В связи с этим, важно не допустить процесса отката государственных публично – правовых налоговых обязанностей участников международного налогового права к частным договоренностям, ущемляющих в определенной мере финансовую заинтересованность КР и отдельных налогоплательщиков.

Литература:

1. Монография, учебник, пособие, справочник (от одного до трех авторов): Ержанова С.М. Налогообложение юридических лиц в Казахстане (примеры, ответы на вопросы, бухгалтерские записи). - Алматы.: Каржы-каражат, 1997. - С. 78.
2. Монография, учебник, пособие, справочник (от одного до трех авторов): Кочетов Э.Г. О функциях мировых финансов в техногенном измерении. Глобалистика. Теория, методология и практика. - М.: Норма, 2002. - С. 337-365.
3. Монография, учебник, пособие, справочник (более трех авторов): Налоговое право: Учебное пособие /Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - С. 354.
4. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. Дисс. д.ю.н. М. 2003. С.326.
5. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г., №230.
6. Закон КР «Об инвестициях в Кыргызской Республике» от 27 марта 2003 г. № 66.

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