



**ИМЕНЕМ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**Р Е Ш Е Н И Е**

**КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА**

**КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

по делу о проверке конституционности частей 1, 2 статьи 87  
Налогового кодекса Кыргызской Республики  
в связи с запросом судей Джалал-Абадского городского суда  
Калмамат уулу Алтынбека и Апысовой Аиды Айдаралиевны

29 июня 2022 года

город Бишкек

Конституционный суд Кыргызской Республики в составе:  
председательствующего Осконбаева Э.Ж., судей Бобукеевой М.Р., Дуйшеева  
К.А., Жумабаева Л.П., Касымалиева М.Ш., Кыдырбаева К.Дж.,  
Шаршеналиева Ж.А. при секретаре Кененсариевой Н.А.,

руководствуясь частями 1 и 2 статьи 97 Конституции Кыргызской  
Республики, статьями 4, 17, 38, 45 конституционного Закона Кыргызской  
Республики «О Конституционном суде Кыргызской Республики»,  
рассмотрел по письменной процедуре дело о проверке конституционности  
частей 1, 2 статьи 87 Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Поводом к рассмотрению данного дела явился запрос судей Джалал-  
Абадского городского суда Калмамат уулу Алтынбека и Апысовой Аиды  
Айдаралиевны.

Основанием к рассмотрению данного дела явилась обнаружившаяся  
неопределённость в вопросе о том, соответствует ли Конституции

Кыргызской Республики части 1, 2 статьи 87 Налогового кодекса Кыргызской Республики.

Заслушав информацию судьи-докладчика Жумабаева Л.П., проводившего подготовку дела к судебному заседанию, и, исследовав представленные материалы, Конституционный суд Кыргызской Республики

### **У С Т А Н О В И Л:**

В Конституционный суд Кыргызской Республики 1 апреля 2022 года поступил запрос судей Джалал-Абадского городского суда Калмамат уулу А. и Апысовой А.А. о проверке соответствия частей 1, 2 статьи 87 Налогового кодекса Кыргызской Республики (далее – Налоговый кодекс) частям 3, 4, 5 статьи 23, частям 1, 2 статьи 31 Конституции Кыргызской Республики.

В силу требований оспариваемых норм Государственной налоговой службой по городу Джалал-Абад в Джалал-Абадский городской суд было подано 25 заявлений об ограничении выезда физических лиц и руководителей организаций за пределы страны.

В соответствии с частью 1 статьи 142 Гражданского процессуального кодекса Кыргызской Республики (далее – ГПК) по заявлению лиц, участвующих в деле, суд может принять меры к обеспечению иска. Обеспечение иска допускается только после принятия его судом к производству на любой стадии рассмотрения дела, если непринятие таких мер может затруднить или сделать невозможным исполнение решения суда.

При этом, по мнению субъектов обращения, статья 144 ГПК не предусматривает ограничение выезда ответчика в качестве меры по обеспечению иска, но в то же время устанавливает, что в необходимых случаях суд (судья) может принять иные меры по обеспечению иска, которые отвечают целям, указанным в статье 142 обозначенного Кодекса.

В связи с этим судьи Джалал-Абадского городского суда задаются вопросом – вправе ли суды, основываясь на части 2 статьи 142 ГПК,

выносить судебные акты об ограничении выезда граждан, тогда как решением Конституционной палаты Верховного суда Кыргызской Республики от 30 мая 2018 года, пункт 8 части 1 статьи 46 Закона Кыргызской Республики «О внешней миграции», предусматривавший, что если в отношении заявителя предъявлен гражданский иск в суд, то ему может быть временно отказано в выезде из страны до окончания производства по делу, был признан неконституционным.

С учётом изложенного, судьи Джалал-Абадского городского суда Калмамат уулу А. и Апысова А.А. просят проверить оспариваемые нормы на предмет соответствия Конституции.

Определением коллегии судей Конституционного суда Кыргызской Республики от 30 апреля 2022 года запрос указанных судей был принят к производству.

В соответствии с пунктом 3 части 2 статьи 38 конституционного Закона «О Конституционном суде Кыргызской Республики» рассмотрение дела по запросу судьи (судей) осуществляется по письменной процедуре. В силу части 3 статьи 34 вышеназванного конституционного Закона судья (судьи), запрос которого принят к производству Конституционного суда, стороной не признается, на заседание не вызывается.

Определениями судьи-докладчика от 30 апреля 2022 года стороной-ответчиком по рассматриваемому делу был признан Жогорку Кенеш Кыргызской Республики, а третьими лицами – Верховный суд Кыргызской Республики (далее – Верховный суд) и Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики (далее – Государственная налоговая служба).

В представленном возражении стороны-ответчика было отмечено, что одним из механизмов, направленным на улучшение администрирования налогов в стране, является установленное статьёй 87 Налогового кодекса ограничение выезда физического лица или руководителя организации, которые имеют налоговую задолженность, признанную

налогоплательщиком, в размере, превышающем 1000 расчётных показателей. Этот механизм устанавливает ограничение выезда лица за пределы территории страны, но никак не ограничивает его права на свободу передвижения, выбора места пребывания и жительства в пределах территории Кыргызской Республики.

В соответствии с частью 2 статьи 23 Конституции в целях защиты национальной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья и нравственности населения, защиты прав и свобод других лиц права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены Конституцией и законами. При этом реализация указанных целей в полной мере зависит от экономического благосостояния страны и не может быть достигнута без надлежащего финансирования.

Основу государственного бюджета Кыргызской Республики составляют налоги, важность которых установлена статьёй 50 Конституции в виде обязанности каждого платить налоги и сборы в случаях и порядке, предусмотренных законом.

В возражении также обозначено, что Концепцией национальной безопасности Кыргызской Республики, утверждённой Указом Президента от 20 декабря 2021 года УП №570, обязательность уплаты налогов и сборов установлена в качестве одного из приоритетных принципов обеспечения национальной безопасности.

В соответствии с положениями статьи 19 Конституции государство заботится о благосостоянии народа и его социальной защите. При этом блага, предоставляемые государством гражданам, в полной мере покрываются за счёт средств государственного бюджета. Следовательно, неуплата налогов со стороны одного налогоплательщика может нарушить права других лиц, нуждающихся в получении социальной помощи, что, в конечном счёте, отрицательно скажется на благосостоянии всего общества.

Согласно позиции, представленной Верховным судом, не усматривается несоответствие оспариваемых норм частям 3, 4 и 5 статьи 23, частям 1 и 2 статьи 31 Конституции.

Вместе с тем, Верховный суд обращает внимание на часть 1 статьи 142 ГПК, в которой установлено, что по заявлению лиц, участвующих в деле, суд может принять меры к обеспечению иска, если он принят к производству суда. Следовательно, при отсутствии иска (заявления), суд не может принять меры к его обеспечению путём наложения ограничения на выезд гражданину.

Позиция Государственной налоговой службы по своему содержанию аналогична с возражениями стороны-ответчика. При этом было отмечено, что введение ограничения выезда было обусловлено значительным снижением уровня налоговой дисциплины в республике и увеличением количества недобросовестных налогоплательщиков, не исполняющих свои налоговые обязательства.

Так, по состоянию на 1 мая 2022 года количество субъектов, имеющих налоговую задолженность составило 181384 на общую сумму 24895,6 млн. сомов, а количество субъектов, имеющих задолженность по страховым взносам составило 14459 на общую сумму 2030,6 млн. сомов.

Согласно статье 85 Налогового кодекса, в случае неуплаты или неполной уплаты суммы налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, налоговый орган имеет право в бесспорном порядке взыскивать данную задолженность. Соответственно, меры по ограничению выезда за пределы территории Кыргызской Республики принимаются исключительно в отношении тех налогоплательщиков, у которых право оспаривания соответствующих решений и действий налогового органа утрачено.

Конституционный суд Кыргызской Республики, рассмотрев и обсудив запрос судей, возражение стороны-ответчика, объяснения третьих лиц, представленных в письменном виде, и, исследовав материалы дела, приходит к следующим выводам.

1. В соответствии с частью 4 статьи 17 конституционного Закона «О Конституционном суде Кыргызской Республики» Конституционный суд выносит акты по предмету, затронутому в обращении, лишь в отношении той части нормативного правового акта, конституционность которой подвергается сомнению.

Таким образом, предметом рассмотрения Конституционного суда Кыргызской Республики по данному делу являются части 1, 2 статьи 87 Налогового кодекса следующего содержания:

«Статья 87. Ограничение выезда за пределы Кыргызской Республики налогоплательщиков, имеющих налоговую задолженность

1. Органы налоговой службы имеют право обратиться в суд с заявлением об ограничении выезда физического лица или руководителя организации, которые имеют налоговую задолженность, признанную налогоплательщиком, в размере, превышающем 1000 расчётных показателей и неисполненную в течение 15 рабочих дней, следующих за датой вручения извещения об обеспечении исполнения налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком.

2. Заявление об ограничении выезда рассматривается районным (городским) судом в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством Кыргызской Республики, для обеспечения иска.».

Налоговый кодекс принят в соответствии с порядком, установленным законодательством, опубликован в газете «Эркин Тоо» от 19 января 2022 года №4-9, внесён в Государственный реестр нормативных правовых актов Кыргызской Республики и является действующим.

2. Государство представляет собой главную управляющую систему общества, которая призвана посредством правового регулирования упорядочить его жизнедеятельность, обеспечить его нормальное функционирование и развитие. Выполнение указанных задач невозможно

осуществить без соответствующей финансовой базы, которой выступает бюджет государства.

Государственный бюджет является неотъемлемым атрибутом и основным инструментом реализации общегосударственных задач во всех сферах общественной деятельности. Поэтому государство аккумулирует определенную сумму денежных средств (доходы государственного бюджета) для последующего распределения их в целях поддержания жизненно важных затрат государства, связанных с необходимостью обеспечения его функционирования и выполнения им публичных функций (расходы бюджета государства).

Ведущую роль в формировании доходной части государственного бюджета играют налоги. Так, в Кыргызской Республике за счёт налоговых поступлений формируется около 82%, а в совокупности с неналоговыми доходами около 94% государственного бюджета (Закон от 17 января 2022 года №1 «О республиканском бюджете Кыргызской Республики на 2022 год и прогнозе на 2023-2024 годы»).

В рамках фискальной функции налоги обеспечивают взимание части доходов налогоплательщиков, которые, в конечном счёте, расходуются на оказание государственных услуг общего назначения, оборону, общественный порядок и безопасность, экономические вопросы, охрану окружающей среды, жилищные и коммунальные услуги, здравоохранение, отдых, культуру, образование и социальную защиту (часть 1 статьи 50 Бюджетного кодекса).

При этом особое значение приобретают также вопросы использования финансовых ресурсов для социального обеспечения населения.

Конституция, провозглашая, что Кыргызская Республика является социальным государством, закрепила: заботу о благосостоянии народа и его социальной защите; обеспечение поддержки социально незащищённых категорий граждан, охраны труда и здоровья; развитие систем социальных служб, медицинского обслуживания, обеспечение гарантии государственных

пенсий, пособий и иных гарантий социальной защиты в качестве главных ориентиров его социально-экономической деятельности (часть 1 статьи 1, статья 19).

Таким образом, налог выполняя в том числе социальную функцию обеспечивает перераспределение общественных доходов между различными категориями населения, т.е. передачу средств в пользу незащищённых категорий граждан за счёт возложения налогового бремени на более обеспеченные категории населения.

В соответствии со статьёй 44 Конституции в Кыргызской Республике в предусмотренных законом порядке и случаях гарантируется социальное обеспечение за счёт государства в старости, в случае болезни, инвалидности, утраты трудоспособности, потери кормильца.

Одним из важнейших средств реализации указанных гарантий выступает государственное социальное страхование. Государственное социальное страхование осуществляется за счёт обязательных страховых взносов работодателей и граждан (статья 1 Закона «О государственном социальном страховании»).

В силу обязательности их уплаты, часть 4 статьи 47 Налогового кодекса во взаимосвязи с частью 5 статьи 1 этого же Кодекса плательщиков страховых взносов приравнивает к налогоплательщикам, а отношения, связанные со сбором, осуществлением контроля страховых взносов по государственному социальному страхованию относит к налоговому администрированию.

Конституционная палата Верховного суда Кыргызской Республики в своём Решении от 5 октября 2015 года, раскрывая сущность принципов налоговых платежей, отметила, что экономический аспект принципа справедливости налоговых платежей предполагает равное распределение налогового бремени, когда каждый налогоплательщик принимает материальное участие в финансировании потребностей государства



соизмеримо доходам, получаемым им под покровительством и при поддержке государства.

Соответственно, государство распространяет свой налоговый суверенитет только на доходы и имущество лиц, находящиеся и полученные в связи с их деятельностью на его территории.

3. Налог является важнейшим средством упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства, в котором он указывает налогоплательщику меру его обязанности, а государству в лице его уполномоченного органа – меру дозволенного поведения.

Конституционная обязанность платить налоги и сборы, вытекающая из статьи 50 Основного Закона, во взаимосвязи с её частью 3 статьи 53, в соответствии с которой каждый обязан соблюдать Конституцию и законы, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного и безусловного требования. Безусловной является обязательность взыскания в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога: на государство возложена обязанность по взысканию налога в той же мере, как и налогоплательщика – по его уплате. Ввиду неотвратимости и безусловности взыскания налогов налогоплательщик не вправе решать вопрос о том, уплачивать налоги или нет: он обязан их платить в силу конституционного установления.

Согласно статье 65 Налогового кодекса неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога являются основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Меры налогового принуждения имеют праввосстановительный характер, обеспечивающий исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности посредством восполнения недоимки и возмещения ущерба от несвоевременной уплаты налога. Неуплата налога в срок компенсируется погашением задолженности по налоговому обязательству и полным возмещением ущерба, понесённого казной

вследствие несвоевременного внесения налога, что даёт государству право добавить к сумме недоимки дополнительный платёж – пеню при задержке в уплате сумм налога.

Образование недоимки вследствие неисполнения или просрочки исполнения налогового обязательства обусловлено, прежде всего, ненадлежащим поведением налогоплательщика, что вместе с тем не исключает возможности её принудительного взыскания, поскольку недоимка причиняет государству существенный вред.

Недопущение недоимки вызвано также тем, что объем расходов государства находится в прямой зависимости от объёма доходов бюджета – при их несогласованности наступают отрицательные последствия (дефицит бюджета, инфляция национальной валюты, использование внутренних и внешних займов в больших размерах и т.д.), которые могут перерасти в глубокий финансовый кризис.

Следовательно, недополученные налоговые доходы неминуемо приводят к затруднениям финансирования на эту сумму государственных расходов, от израсходования которых зависит качество жизни не только каждого гражданина, но и экономическое развитие государства.

Именно поэтому, принцип обязательности уплаты налогов требует от государства активных действий, направленных на сужение пространства уклонения от уплаты налогов, так как оно расширяется в силу того, что угроза взысканием не воспринимается как реальная и действующая, что приводит к демотивации налогоплательщиков исполнению своей налоговой обязанности.

В соответствии с частью 1 статьи 81 Налогового кодекса исполнение налогового обязательства и погашение налоговой задолженности могут обеспечиваться различными способами, в том числе посредством ограничения выезда за пределы Кыргызской Республики налогоплательщиков, особенно если сумма их налоговой задолженности

является существенной и превышает установленный Налоговым кодексом предел.

Таким образом, законодатель, обеспечивая действие принципа обязательности уплаты налогов, установил меры принуждения превентивного характера, направленные на понуждение налогоплательщика к уплате причитающихся сумм налога.

4. Налоговые обязательства обусловлены экономической деятельностью, а их возникновение вызвано вступлением лиц в гражданские правоотношения. При этом отношения по исчислению и уплате суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет и отношения по взысканию суммы налоговой задолженности, признаются отношениями, возникающими из гражданских правоотношений (пункт 2 части 7 статьи 1 Налогового кодекса).

В соответствии со статьёй 23 Закона «О введении в действие Налогового кодекса Кыргызской Республики» от 18 января 2022 года №4, пункт 2 части 7 статьи 1 Налогового кодекса вступает в силу с 1 января 2023 года.

Положения Налогового кодекса, определяющие, в частности, порядок введения ограничения выезда налогоплательщика в силу имеющейся недоимки, в размере превышающей 1000 расчётных показателей, находятся во взаимосвязи с положениями гражданского процессуального законодательства.

Из содержания запроса судей следовало, что оспариваемые нормы вызывают у субъектов обращения сомнение не столько в их неопределённости, сколько в отсутствии процессуальной регламентации порядка ограничения выезда налогоплательщика, имеющего налоговую задолженность в размере, превышающем 1000 расчётных показателей.

Конституционный суд считает необходимым согласиться с данным утверждением субъектов обращения, поскольку гражданское процессуальное законодательство не предусматривает правовых механизмов ограничения

выезда лица за пределы страны из-за неуплаты налога, причём в размере, превышающем 1000 расчётных показателей, что вызывает ряд неясностей.

Так, часть 2 статьи 87 Налогового кодекса, устанавливающая, что заявление об ограничении выезда рассматривается районным (городским) судом в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством Кыргызской Республики, для обеспечения иска, не согласовывается с порядком, предусмотренным ГПК, который устанавливает, что суд, разрешая вопрос об обеспечении иска, вправе принять меры к обеспечению иска только по заявлению лиц, участвующих в деле (статьи 143, 145, 153), что, в конечном счёте, не отвечает принципу правовой определённости.

Так, если принудительное взыскание суммы налоговой задолженности может быть осуществлено как в порядке искового производства, так и приказного производства, установленных ГПК, то ограничение выезда за пределы страны как один из способов обеспечения исполнения налогового обязательства не имеет свою процессуальную форму реализации, что создаёт неясность в процессе правоприменения.

Конституционная палата в своих решениях от 7 июня 2017 года и от 6 марта 2019 года отмечала, что законоположения должны отвечать требованиям формальной определённости, точности, ясности, недвусмысленности правовых норм и их согласованности в системе действующего правового регулирования, поскольку их правовая определённость может быть обеспечена лишь при условии единообразного понимания и толкования правовой нормы. Не соблюдение требований принципа правовой определённости порождает противоречивую правоприменительную практику, создаёт возможность их неоднозначного истолкования и произвольного применения и, тем самым, может приводить к нарушению конституционных прав и свобод человека и гражданина.

Таким образом, в целях упорядочения налоговых правоотношений, в частности в сфере обеспечения исполнения налогового обязательства,

возникает необходимость гармонизации нормативных положений Налогового кодекса и ГПК, и исключения их несогласованности в системе действующего правового регулирования налоговых правоотношений.

Поскольку любое ограничение прав и свобод должно соответствовать принципу законности, а также в целях обеспечения возможности предвидеть такое ограничение, законодателю необходимо в соответствии с правилами законодательной техники установить чёткую нормативную регламентацию правовых ограничений, то есть обеспечить процессуальную форму реализации такого способа обеспечения исполнения налогового обязательства как ограничение выезда за пределы Кыргызской Республики в качестве меры по обеспечению иска.

5. Конституционный суд отмечает, что обращение заявителей к решению Конституционной палаты от 30 мая 2018 года, в соответствии с которым одно из оснований для ограничения выезда было признано неконституционным, как обоснование своих доводов, не применимо к рассматриваемому вопросу, поскольку в указанном решении было отмечено, что цель, преследуемая оспариваемой нормой, заключается в обеспечении правильного и своевременного рассмотрения и разрешения гражданских дел, равных прав и возможностей участников судебного процесса. Для достижения этих целей гражданским процессуальным законодательством предусмотрены также и иные правовые механизмы, направленные на обеспечение иска и право каждого на судебную защиту. В частности, законодатель предусмотрел институт представительства; возможность наложения ареста на имущество, денежные средства, принадлежащие ответчику в пределах суммы иска и судебных расходов; рассмотрения дел без участия одной из сторон, извещённых надлежащим образом; допустимость заочного судопроизводства (статьи 57, 144, 169, 234 ГПК).

В таких условиях введение такого ограничения не является обоснованным и необходимым, и не может служить причиной ограничения субъективных прав человека и гражданина.

Конституционно-правовой статус личности состоит из двух неразрывно связанных частей – конституционных прав и свобод, и конституционных обязанностей. Из этого следует, что Конституция исходит из принципа единства не только прав и свобод, но и обязанностей, следовательно, никто не может произвольно уклоняться от выполнения той или иной конституционной обязанности (платить налоги и сборы, охранять и бережно относиться к окружающей природной среде, растительному и животному миру, соблюдать Конституцию и законы, уважать права, свободы, честь и достоинство других лиц).

Относительно свободы передвижения, выбора места пребывания и жительства в пределах территории Кыргызской Республики Конституционный суд отмечает, что она является основным элементом свободы личности, условием профессионального и духовного развития человека, и принадлежит гражданину от рождения.

В рассматриваемом контексте реализация конституционного права на свободу передвижения, выбора места пребывания и жительства не ставится в зависимость от уплаты или неуплаты каких-либо налогов, поскольку основные права и свободы человека и гражданина гарантируются Основным Законом без каких-либо условий фискального характера.

Относительно права гражданина Кыргызской Республики свободно выезжать за пределы Кыргызской Республики и беспрепятственно возвращаться следует отметить, что часть 1 статьи 31 Конституции во взаимосвязи с частью 2 статьи 23 Конституции допускает ограничение права выезда на основании закона.

Поэтому ограничение права на выезд за пределы Кыргызской Республики, вытекающее из необходимости обеспечения исполнения конституционной обязанности каждого платить налоги и сборы, не противоречит положениям Конституции Кыргызской Республики, что также обусловлено правовой природой налогов как необходимой основы

экономической безопасности, которая является неотъемлемой частью национальной безопасности государства.

На основании вышеизложенного, руководствуясь пунктом 2 части 2, частью 4 статьи 97 Конституции Кыргызской Республики, статьями 48, 49, 52 и 53 конституционного Закона «О Конституционном суде Кыргызской Республики», Конституционный суд Кыргызской Республики

### **Р Е Ш И Л:**

1. Признать части 1, 2 статьи 87 Налогового кодекса Кыргызской Республики не противоречащими частям 3, 4, 5 статьи 23, частям 1, 2 статьи 31 Конституции Кыргызской Республики.

2. Кабинету Министров Кыргызской Республики в установленном порядке разработать и внести на рассмотрение Жогорку Кенеша Кыргызской Республики соответствующий проект нормативного правового акта, направленный на реализацию правовой позиции, изложенной в пункте 4 мотивировочной части настоящего Решения.

3. Решение окончательное и обжалованию не подлежит, вступает в силу со дня его опубликования на официальном сайте Конституционного суда Кыргызской Республики.

4. Решение обязательно для всех государственных органов, органов местного самоуправления, должностных лиц, общественных объединений, юридических и физических лиц и подлежит исполнению на всей территории республики.

5. Опубликовать настоящее решение в официальных изданиях органов государственной власти, на официальном сайте Конституционного суда Кыргызской Республики и в «Вестнике Конституционного суда Кыргызской Республики».

Председательствующий:

Э.Ж. Осконбаев

Судьи:

М.Р. Бобукеева

К.А. Дуйшеев

Л.П. Жумабаев

М.Ш. Касымалиев

К.Дж. Кыдырбаев

Ж.А. Шаршеналиев

№ \_\_\_\_\_