

Отчет No. 36494-KZ

Республика Казахстан

Отчет по налоговой стратегии –Том I

Стратегический план повышения нейтральности налоговой системы недобывающих отраслей

Июнь 2008 года

Исследование в рамках Программы
совместных экономических исследований
Правительства Республики Казахстан и
Всемирного банка

Отдел снижения бедности и
экономического управления
Регион Европы и Центральной Азии



Документ Всемирного банка

ВАЛЮТА И ЭКВИВАЛЕНТНЫЕ ЕДИНИЦЫ

(на 31 октября 2006 года)

Валюта = Казахстанский тенге (тенге)

1 доллар США = 127,82 тенге

1 тенге = 0.01 доллара

ЕДИНИЦЫ ИЗМЕРЕНИЯ

Метрическая система

ФИНАНСОВЫЙ ГОД

1 января – 31 декабря

АББРЕВИАТУРЫ И СОКРАЩЕНИЯ

ГРП	Годовой расчетный показатель	ПЭСН	Предельная эффективная ставка налога
УРНСП	Упрощенный режим налогообложения сельскохозяйственных предприятий	МТСЗН	Министерство труда и социальной защиты населения
ОУПДКРП	Обзор условий предпринимательской деятельности и качества работы предприятий	МФ	Министерство финансов
ЦВЕ	Центральная и Восточная Европа	МЗП	Минимальная заработная плата
СИАТ	Межамериканский центр налогового администрирования	НФРК	Национальный фонд Республики Казахстан
СНГ	Содружество независимых государств	ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
КПН	Корпоративный подоходный налог	ИПН	Индивидуальный подоходный налог
КТИ	Китайская иена	СНР	Специальные налоговые режимы
ЕБРР	Европейский банк реконструкции и развития	НИОКР	Опытно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
ЕС	Европейский союз	РК	Республика Казахстан
ТН ВЭД	Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности	РР	Российский рубль
ФИФО	Первым пришел – первого обслужили	СЭЗ	Специальная экономическая зона
ВВП	Валовой внутренний продукт	МСБ	Малый и средний бизнес
ПРК	Правительство Республики Казахстан	ГП	Государственное предприятие
		ГФСС	Государственный фонд социального страхования
МВФ	Международный валютный фонд	СН	Социальный налог
ИТ	Информационные технологии	НК	Налоговый комитет Министерства финансов РК
ИНС	Инвестиционная налоговая скидка	ООН	Организация объединенных наций
МЦНИ	Международный центр налогов и инвестиций	ЮСАИД	Агентство международного развития США
ИНП	Инвестиционная налоговая преференция тг.	НДС	Налог на добавленную стоимость
ПУБП	Перенос убытков на будущие периоды	ОИНС	Система обмена информацией по НДС
ЛИФО	Обслуживание в обратном порядке	ВБ	Всемирный банк
		НВД	Налог у источника выплаты на дивиденды
МИО	Машины и оборудование	ИОЦ	Индекс оптовых цен
МЭБП	Министерство экономики и бюджетного планирования	ВТО	Всемирная торговая организация

Вице-президент:	Шигео Кацу (ECAVP)
Региональный директор:	Аннет Диксон (ECCU8)
Директор сектора:	Лука Барбоне (ECSPE)
Руководитель сектора:	Кази Абдул-Матин (ECSPE)
Руководитель группы:	Педро Л. Родригез и Мунавер С. Хваджа(ECSPE)

СОДЕРЖАНИЕ

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ	VII
КЛЮЧЕВЫЕ ИДЕИ	IX
КРАТКИЙ ОБЗОР	XIII
A. КОНТЕКСТ	XIII
B. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ	XIV
<i>Политические тенденции</i>	xiv
<i>Среднесрочное направление</i>	xvi
<i>Макроэкономическая стабильность</i>	xix
1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА	1
A. ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ЧЕРТЫ НАЛОГОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА	1
<i>Индивидуальный подоходный налог</i>	2
<i>Социальный налог</i>	9
B. ОБЩАЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА НА ОПЛАТУ ТРУДА	14
<i>Ставка</i>	14
<i>Собираемость и база налогов</i>	17
C. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО РЕФОРМИРОВАНИЮ	20
<i>Введение единых ставок и выравнивание структур налогов</i>	21
<i>Расширение базы налогов</i>	26
2. КОРПОРАТИВНЫЕ ПОДОХОДНЫЕ НАЛОГИ	27
A. ОПИСАНИЕ	27
<i>Краткий обзор и сравнение с международным опытом</i>	27
<i>Международное сравнение казахстанской системы КПП</i>	29
<i>Общие положения</i>	31
<i>Инвестиционные преференции, вычеты из налогооблагаемого дохода и прочие льготы</i>	33
<i>Инвестиционные налоговые преференции (ИНП)</i>	38
B. ОЦЕНКА	39
<i>Основная структура налога</i>	40
<i>Амортизационные вычеты</i>	40
<i>Предельные эффективные ставки налога (ПЭСН)</i>	41
<i>Акционерное финансирование</i>	42
<i>Удерживаемые у источника выплаты налоги на дивиденды</i>	43
<i>Влияние заемного финансирования и инфляции на ПЭСН</i>	44
<i>Инвестиционные налоговые преференции</i>	45
<i>Инвестиционные преференции</i>	49
C. ОБОБЩЕНИЕ И РЕКОМЕНДАЦИИ	51
<i>Базовая структура</i>	51
<i>Реформа налоговых преференций и прочих льгот</i>	53
3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	56
A. ВВЕДЕНИЕ	56
B. ИСПОЛНЕНИЕ НДС	57
<i>Изменения в структуре поступлений НДС</i>	57
<i>Продуктивность поступлений по НДС</i>	59
<i>Заключение и рекомендации</i>	61
C. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ БРЕМЕНИ НДС	62
<i>Предварительная информация</i>	62
<i>Эффект НДС в Казахстане</i>	63
<i>Дальнейшие аргументы против двойной ставки</i>	66
<i>Рекомендация</i>	67
D. СОХРАНЕНИЕ ЦЕЛОСТНОСТИ ВНУТРЕННЕЙ БАЗЫ НДС	67
<i>Освобождения</i>	68
<i>Освобождение жилых зданий от НДС</i>	69

<i>Освобождение субъектов малого бизнеса</i>	71
<i>Налогообложение фермеров</i>	73
<i>Свободные экономические зоны и технопарки</i>	75
<i>Рекомендации</i>	75
Е. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМПОРТА И ЭКСПОРТА	76
<i>Схема отложенных платежей</i>	76
<i>Нулевая ставка на поставки экспортерам</i>	77
<i>Возвраты экспортерам</i>	78
<i>Рекомендации</i>	80
Ф. НЕКОТОРЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ ПО АДМИНИСТРИРОВАНИЮ НДС	80
4. АКЦИЗЫ	82
А. ВВЕДЕНИЕ	82
В. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ	82
<i>Аспекты поступлений</i>	82
<i>Роль акцизов</i>	84
<i>Прочие вопросы</i>	85
<i>Рекомендация</i>	86
С. ТАБАЧНЫЕ ИЗДЕЛИЯ.....	87
D. АЛКОГОЛЬНЫЕ НАПИТКИ	89
Е. НАЛОГИ НА АВТОМОБИЛЬНЫЙ ТРАНСПОРТ.....	92
<i>Налоги на горючее</i>	94
<i>Налоги на транспортные средства</i>	95
<i>Акциз на импорт транспортных средств</i>	96
F. ПЛАТЕЖИ ЗА ЗАГРЯЗНЕНИЕ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ.....	97
G. АКЦИЗЫ НА ПРЕДМЕТЫ РОСКОШИ.....	99
<i>Доводы против налогообложения широкого ряда предметов роскоши</i>	99
<i>Доводы в пользу налогообложения автомобилей</i>	100
<i>Рекомендация</i>	100
ПРИЛОЖЕНИЕ 1: МОДЕЛИРОВАНИЕ РЕФОРМ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	101
А. ВВЕДЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ.....	101
В. ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ	102
ПРИЛОЖЕНИЕ 2: КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГ В СТРАНАХ, С КОТОРЫМИ ПРОВОДИЛОСЬ СРАВНЕНИЕ.....	108
А. ИССЛЕДОВАНИЕ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	108
<i>Корпоративный подоходный налог</i>	108
<i>Индивидуальный подоходный налог</i>	112
<i>Общие замечания</i>	114
<i>Список литературы</i>	116
В. АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КИТАЯ	117
<i>Корпоративный подоходный налог</i>	117
<i>Общие замечания</i>	125
<i>Список литературы</i>	125
ПРИЛОЖЕНИЕ 3: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА.....	126
ПРИЛОЖЕНИЕ 4: УПРОЩЕННЫЕ РЕЖИМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	128
ПРИЛОЖЕНИЕ 5: ИНВЕСТИЦИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ (ИНП) В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	130
ПРИЛОЖЕНИЕ 6: УСТОЙЧИВОСТЬ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ВЛИЯНИЮ ИНФЛЯЦИИ.....	135

ТАБЛИЦЫ

Таблица 1.1: Структура ставок индивидуального подоходного налога в 2003 и 2006 гг. и в результате предлагаемой реформы 2007 г.	3
Таблица 1.2: Размер годового расчетного показателя и минимальной заработной платы	4
Таблица 1.3: Страны с единой ставкой ИПН	5
Таблица 1.4: Структура социального налога до и после реформирования	10
Таблица 1.5: Изменения общих показателей по базам ИПН и СН, 2001-2005 гг.	19
Таблица 1.6: Разрыв между эффективными и собираемыми ставками по ИПН и СН, 2001-2005 г.	19
Таблица 2.1: Международное сравнение	27
Таблица 2.2: Упрощенные режимы, 2001-2007 г.г.	35
Таблица 2.3 : Распределение МСП по различным режимам.....	37
Таблица 2.4 : Распределение налогоплательщиков по различным режимам.....	37
Таблица 2.5: Инвестиционные налоговые преференции.....	39
Таблица 2.6: Инфляция и стоимость амортизационных отчислений	41
Таблица 2.7 Базовые предельные эффективные ставки налога (ПЭСН).....	42
Таблица 2.8: ПЭСН для двух проектов под различными режимами по переносу убытков, возвратам и удержанию налога на дивиденды.....	42
Таблица 2.9: Эффект заемного финансирования.....	44
Таблица 2.10: Эффект ТМЗ и инфляции.....	45
Таблица 2.11: Эффект инвестиционных налоговых преференций (ИНП) на приведенную стоимость амортизационных отчислений	46
Таблица 2.12: Эффект инфляции и ИНП на приведенную стоимость амортизационных отчислений	47
Таблица 2.13: ПЭСН при условии и без инвестиционных налоговых преференций (ИНП), существующие компании.....	47
Таблица 3.1: Казахстан: Исполнение поступлений НДС, 1995-2005 г.г.....	57
Таблица 3.2: Продуктивность поступлений НДС в Казахстане и отдельных странах ЕС, 2003	60
Таблица 3.3: Казахстан: Бюджеты отдельных домохозяйств – доходы и расходы по децилям, 2004	64
Таблица 3.4: Налогообложение НДС субъектов малого бизнеса и фермеров в Казахстане и отдельных странах ЕС, 2006 г.	72
Таблица 4.1: Сбор акцизов в Казахстане (2005) и отдельных странах ЕС (2003).....	84
Таблица 4.2 Ставки акцизов на сигареты в Казахстане и некоторых странах ЕС, 2006.....	87
Таблица 4.3: Акцизы на алкоголь в Казахстане и некоторых странах ЕС, 2006	91

Рисунки

Рисунок 1.1: Казахстан: Кумулятивное распределение наемных работников по уровню заработной платы, 2005 г.	4
Рисунок 1.2: Казахстан: Средние эффективные ставки ИПН, 2003-2007 гг.	8
Рисунок 1.3: Разница в средних эффективных ставках:.....	9
Рисунок 1.4: Эволюция социального налога, 2001-2007 гг.	13
Рисунок 1.5: Казахстан: Эволюция комбинированного налога на оплату труда, 2003-2008 гг.	14
Рисунок 1.6: Казахстан: Компоненты комбинированного налога на оплату труда, предполагаемого на 2008 г.	15
Рисунок 1.7 Сравнение предлагаемой реформы и введения единых ставок ИПН и СН	16
Рисунок 1.8: Сравнение предлагаемой реформы 2008 г. с системой единой ставки по ИПН.....	17
Рисунок 1.9: Общая сумма налогов на оплату труда и заработная плата,	23

Врезки

Врезка 3.1: Характеристика системы отложенных платежей по НДС на импортируемые основные средства.....	77
Врезка 4.1: Казахстан: Ставки акцизов на табачную продукцию, 2006 г.	87
Врезка 4.2: Казахстан: Ставки акцизов на алкогольные напитки, 2006.....	90
Врезка 4.3: Казахстан: Акцизы на транспортные средства, 2006	93
Врезка 4.4: Казахстан: Плата за загрязнение окружающей среды, 2006.....	98

Таблицы к приложениям

Таблица 1 Приложения 1: Сводная информация – фискальная основа на 2004-2015 гг.	101
Таблица 2 Приложения 1: Макроэкономические предположения на 2004-2015 гг.	102
Таблица 3 Приложения 1: Результаты моделирования	104
Таблица 4 Приложения 1: Основная налогооблагаемая база /предполагаемые ставки для прогноза	106
Таблица 1 Приложения 2: Ставки налогов на природные ресурсы в России	110
Таблица 2 Приложения 2: Налогооблагаемый доход в России, дегрессивные ставки	111
Таблица 3 Приложения 2: Структура ставки ПНФЛ до и после реформы	114
Таблица 4 Приложения 2: Структура ставки социального налога до и после реформы ²¹	115
Таблица 5 Приложения 2: Общие доходы Правительства РФ, 1994-2003 гг. (% от ВВП)	115
Таблица 6 Приложения 2: Общие доходы Правительства РФ, 2002-2006 гг. (% от ВВП)	116
Таблица 7 Приложения 2: Налоговая структура в Китае, 2000-2005 гг.	125
Таблица 1 Приложения 4: Налоговые платежи и другие взносы при специальных налоговых режимах для индивидуальных предпринимателей и юридических лиц – субъектов малого бизнеса	129
Таблица 1 Приложения 5: Инвестиции, привлекаемые при поддержке правительства	133
Таблица 2 Приложения 5: Секторы с растущим количеством проектов.....	134

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Данный отчет является частью текущей Программы совместных экономических исследований, проводимой Всемирным банком и Правительством Республики Казахстан. Отчет был подготовлен и распространен в октябре 2006 года. Агентство по международному развитию США (ЮСАИД) и его подрядчик, компания Bearing Point, направили эксперта по налоговому администрированию (г-на Арнольда Гордона) для проведения совместной работы, в то время как Международный центр по налогам и инвестициям (МЦНИ) осуществлял руководство в лице г-на Чарльза МакЛюра (МЦНИ и Гуверский институт).

Специалисты Банка выражают благодарность трем нашим основным партнерам во время подготовки отчета (Вере Кнюх, Министерство экономики и бюджетного планирования РК, Адилю Утембаеву и Алене Герун, Налоговый комитет МФ РК) за ценную поддержку; а также ряду высших должностных лиц, таких как Карим Масимов (Премьер-министр РК), Ербол Орынбаев (Заместитель Премьер-министра РК), Бахыт Султанов (Министр экономики и бюджетного планирования), Болат Жамишев (Министр финансов), Кайрат Келимбетов (бывший Министр экономики и бюджетного планирования РК), Аскар Елемесов (Вице-министр финансов РК), Кенжегали Сагадиев (Председатель бюджетной комиссии Мажилиса Парламента РК) и Нурлан Рахметов (Председатель Налогового комитета МФ РК) за стратегическое руководство.

В дополнение группа экспертов благодарит за ценное сотрудничество Жасера Жаркинбаева из Министерства экономики и бюджетного планирования, Нурилу Усенову, Аргына Кипшакова, Жанар Есмагамбетову, Байжана Сейсекулова, Дайрабая Искакова, Руслана Кыстаубаева, Наталью Стрельцову, Сабиру Сынабаеву, Алмаса Шоканова, Марину Сергину, Думана Амиреева, Айжан Юсупову, Гульжан Кабылову, Нуркуляндусу Мусаинову, Айгуль Кадырбаеву, Жазиру Жунисбекову, Асзата Исабай, Орала Исанова, Умыт Торгаутову, Александра Ильина, Зекен Атыгаеву, Жанну Абдрахманову, Жанну Байзакову, Юрия Тлеумуратова, Бауржана Мамыталиева, Гульмиру Ахметтаеву и Галию Шиденову из Налогового комитета МФ РК; а также Вячеслава Евстафьева из Агентства по статистике. Группа также выражает признательность за ценные идеи Бейбиту Карымсакову, Айдару Байманову, Карлыгаш Касымовой, Анатолию Бойчину, Розе Исаевой, Ляззат Ережеповой, заместителям председателей областных налоговых администраций, которые любезно приняли приглашение Банка принять участие в заседании круглого стола в Астане, а также представителям Ассоциации налогоплательщиков и Форума предпринимателей и Ассоциации предпринимателей, которые также принимали участие в круглом столе, проведенном Банком в Алматы. Ошибки анализа и интерпретации являются исключительной обязанностью группы.

Группу специалистов возглавляли Педро Л. Родригез и Мунавер Султан Хваджа, Ильяс Сарсенов (экономист, Представительство Всемирного банка в Казахстане, Астана) и Лаура Люка (консультант, офис Всемирного банка в Алматы). Главу 2 о налогообложении капитала подготовил Сведер Ван Вайберген (Университет Амстердама, старший консультант Всемирного банка). Главы 3 и 4 о налоге на добавленную стоимость и акцизах подготовил Сибрен Кноссен (Университет Маастрихта и Бюро СРВ, Нидерланды) при содействии Лауры Люка. Арнольд Гордон (компания Bearing Point) и Энрике Фанта (консультант Всемирного банка) провели работу по налоговому администрированию при содействии Ильяса Сарсенова и Юлии Макаровой. Ильяс Сарсенов подготовил среднесрочные прогнозные данные, а Педро Родригез и Лаура Люка подготовили главу о налогообложении труда. Чарльз МакЛюр (МЦНИ и Гуверский институт) принимал

активное участие в общем планировании работы и в ходе всего процесса предоставлял ценные предложения. Рецензентами являлись: Туан Минх Ли (PRMPS) и Билл Дж. МакКартен (WBIPR). Дополнительные комментарии и рекомендации предоставили Шерил Грей, Карлос Фелипе Джарамилло, Лу Брефор (ЕССКЗ), Аасим Х. Хусейн, Хамид Давуди, Анна Тер-Мартirosян, (МВФ), Дэн Витт, Марсель Сниппе, Дуглас Таунсенд (МЦНИ), Дэвид Мартин и Мэри Норрис (ЮСАИД). Группа специалистов благодарит Айнуру Альжанову и Гульмиру Акшатырову за оказанную административную поддержку, а также Екатерину Стефанову и Ерлинду Инглис за редактирование финального отчета. Эмили Эвершед редактировала английскую версию отчета. Ольга Флешлер координировала перевод отчета на русский язык.

КЛЮЧЕВЫЕ ИДЕИ

- ❖ В течение последних нескольких лет наблюдается быстрое распространение налоговых преференций, освобождений и специальных режимов для отдельных видов налогоплательщиков, что ведет к разрушению налоговой базы, усложняет администрирование и делает систему предрасположенной к коррупции. Если текущие тенденции в налоговой системе будут сохраняться, то в период экономического спада потребуется резкое повышение налогов, для того чтобы компенсировать последствия разрушения налоговой базы.
- ❖ Казахстан находится в завидном положении, поскольку может позволить себе предложить низкую налоговую нагрузку **ВСЕМ** налогоплательщикам в недобывающих отраслях – нагрузку, которой не присуща дискриминация в пользу тех или иных налогоплательщиков. Расширение базы позволит значительно снизить ставки и перейти на единые ставки налогов, что принесет выгоды большому количеству налогоплательщиков.
- ❖ Изменение налоговой политики является ключевым условием для улучшения налогового администрирования и снижения коррупции. В целях повышения нейтральности налоговой системы и упрощения администрирования власти могут усилить предлагаемые налоговые реформы несколькими способами:

1. В целях упрощения администрирования, мотивирования налогоплательщиков к самостоятельной уплате налогов и нацеленности системы на поддержку малообеспеченных групп населения, рассмотрите возможность радикального упрощения налогообложения труда.

- ❖ Полностью интегрируйте индивидуальный подоходный налог (ИПН) с социальным налогом (СН) в единый ИПН с единой ставкой, который:
 - Будет исключительной ответственностью работников, но удерживаться по-прежнему будет у источника выплаты (например, у предприятий или фермерских хозяйств).
 - Будет применяться ко **ВСЕМ** работникам, получающим доход выше определенного порога, с применением ко всем одним и тех же критериев (в настоящее время используются различные критерии для взимания социального налога в сельском хозяйстве и некоторых сферах услуг).
- ❖ Необходимо принять решение о введении объединенной единой ставки (например, 20%), порога, ниже которого доход не облагается, и определить сумму, которую можно вычесть из налогооблагаемой базы (т.е. вычеты).
- ❖ Такое пороговое значение и вычеты определяют, в какой степени объединенный ИПН будет ориентирован на поддержку малоимущих групп населения.

2. В целях поощрения инвестиций, сокращения возможностей для коррупционных правонарушений и во избежание дискриминации, рассмотрите возможность существенного расширения базы корпоративного подоходного налога (КПН) с одновременным снижением ставки:

- ❖ Рассмотрите ограничение упрощенных режимов:
 - Замените различные упрощенные режимы единой системой, которая будет охватывать только самые МАЛЫЕ предприятия и фермерские хозяйства, как юридические, так и физические лица.
 - Фирмы и фермерские хозяйства будут иметь право использования единого упрощенного режима, если их оборот будет меньше установленного порогового значения, а сама ставка может зависеть от объема оборота.
- ❖ Рассмотрите возможность постепенного исключения освобождений от КПН (например, для свободных экономических зон, технопарков, нефтехимической промышленности), используя один из следующих вариантов:
 - Введите сроки исключения всех освобождений (скажем, к 2010 году?).
 - Предложите добровольный переход на общий режим КПН взамен на одноразовую субсидию (оплачиваемую в виде налогового зачета).
 - Поддержку свободным экономическим зонам можно оказывать посредством предоставления инфраструктуры и сокращения бюрократических препятствий.
- ❖ Замените существующую систему инвестиционных налоговых преференций, предоставляющую чиновникам большую свободу действий, общим инвестиционным налоговым зачетом для всех.
- ❖ С целью содействия новым компаниям и компаниям, работающим в высоко волатильных секторах, рассмотрите возможность продления периода переноса убытков (например, до 10 лет или более). Рассмотрите введение индексирования амортизационных вычетов для того, чтобы снизить давление, которое инфляция оказывает на нагрузку КПН.
- ❖ Приведите в соответствие графики амортизации с экономической амортизацией во избежание применения взысканий по отношению к обрабатывающей промышленности и поддержания строительства.
- ❖ Избегайте разрушения оборотного капитала фирм посредством введения возвратов или зачетов на излишне уплаченные авансовые платежи.
- ❖ Рассмотрите возможность отмены 80%-ной скидки на уплату КПН для сельскохозяйственных предприятий¹ (если необходимо поэтапно); такой налоговый режим является очень неэффективным и непрозрачным средством субсидирования сельского хозяйства.
- ❖ Снизьте ставку КПН до 20-25% в зависимости от степени расширения базы и приведите ее в большее соответствие со ставками в соседних странах и странах ЕС. Снижение ставки должно применяться только для недобывающих отраслей.²

¹ Возможное создание правительственного холдинга для сельскохозяйственного сектора предоставляет возможность реализовать наши рекомендации относительно налогообложения КПН, ИПН и НДС в сельском хозяйстве.

² Необходим тщательный анализ вопроса о том, как рассматривать конгломераты, владеющие компаниями как в добывающих, так и в недобывающих отраслях.

3. В целях минимизации искажений, рассмотрите возможность расширения внутренней базы НДС наряду с улучшением механизма возмещения НДС:

- Исключите большинство освобождений (например, для фермеров, юристов и нотариусов, строительства в рамках инфраструктурных проектов для правительства, экономических зон и технопарков и нового жилищного строительства); освобождения разрушают систему НДС и делают ее неэффективной.
- Сохраните единую ставку НДС – введение более чем одной ставки излишне усложняет систему и не помогает малоимущим группам населения.
- Введите схему отложенных платежей для импорта основных средств и систему ускоренного возмещения НДС экспортерам.
- Пересмотрите слишком высокий порог освобождений от НДС.

4. Рассмотрите упрощение структуры ставки акцизов и повышение ставок для того, чтобы отразить издержки, которые курение, потребление алкогольных напитков и загрязнение окружающей среды навязывает обществу.

5. Рассмотрите проведение отдельного исследования по налогообложению недвижимости и земли.

КРАТКИЙ ОБЗОР

А. КОНТЕКСТ

1. Основная среднесрочная цель Правительства Республики Казахстан – это вхождение страны в список 50 наиболее конкурентоспособных стран мира. Для достижения этой цели государство должно обеспечить наличие налоговой системы, нейтральной относительно решений компаний (например, по инвестированию, найму) и выбору домашних хозяйств (например, накопление сбережений или выход на рынок труда). Это указывает на построение налоговых систем в основном вокруг широких баз доходов и расходов и минимизацию различий между налоговыми ставками, которые могут применяться. Как указано в недавнем отчете ОЭСР³, повышение продуктивности можно достичь посредством: (а) расширения налоговой базы путем исключения освобождений и специальных режимов; б) выравнивания структуры ставок; и с) укрупнения или объединения структур различных налоговых ставок во избежание возникновения возможностей для арбитража. Дополнительное соображение в плане налогообложения – это негативные внешние эффекты, причиняемые обществу в результате определенных типов экономического поведения (например, курения, сжигания органического топлива). Если налоговая система должна восстанавливать нейтральность, налоги должны отражать такие внешние факторы, независимо от потребности в нефтежных доходах, поскольку они повышают эффективность распределения ресурсов.

2. В Казахстане лица, ответственные за формирование политики, уже установили связь между нейтральностью налоговой системы и конкурентоспособностью. В своем обращении к народу Казахстана в 2006 году Президент подчеркнул необходимость упрощения налоговой и таможенной политики с целью содействия развитию бизнеса и торговли. Среди прочего он отметил необходимость сократить количество налогов и ввести единую ставку ИПН.

3. Данное исследование делает акцент на системе налогообложения **недропользователей** в Казахстане. Оно принимает во внимание положения пакета налоговой реформы, разрабатываемой властями и заинтересованными сторонами, но также предлагает ряд дополнительных шагов для проведения в течение 2-3 следующих лет для максимизации положительного влияния нейтральности налоговой системы на конкурентоспособность. Исследование делает акцент в основном на налоговой политике, налогообложении труда, капитала и потребления. Проекта отчета об администрировании был также представлен для обсуждения; он включает первоначальную оценку организации, планирования и кадрового обеспечения, отдела по работе с крупными налогоплательщиками, вопросы борьбы с коррупцией, обслуживания и просвещения налогоплательщиков, аудита и проверок, мероприятия по сбору налогов, юридические вопросы и апелляции.⁴ Краткий обзор этого отчета представлен в приложении 7.

³ Из отчета ОЭСР за 2001 год: Налоги и экономика: Сравнительная оценка стран ОЭСР; Исследование ОЭСР по налоговой политике No. 6; стр. 17.

⁴ По согласованию с правительством данное исследование не охватывает политику налогообложения собственности, земли, финансовых операций или импорта (кроме случаев, когда эти вопросы являются частью общей структуры). Оно также не рассматривает вопросы недропользования. Подготовленная нами оценка налогового администрирования в основном направлена на удовлетворение запросов правительства по различным тематикам (например, как бороться с коррупцией) и на то, чтобы служить вспомогательным документом для сессии мозгового

В. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ

4. С введением в 1995 году нового Налогового кодекса Казахстан внедрил современный механизм налоговой политики. Спустя несколько лет началась модернизация налогового администрирования, и с тех пор в обеих сферах был достигнут прогресс.⁵

Политические тенденции

5. Выросла уверенность в размере доходов от добычи нефти, и в результате недавней реформы налогообложения недобывающей промышленности сфокусировалась на снижении налоговой нагрузки, в некоторых случаях довольно значительно (например, по налогам на оплату труда). Несмотря на то, что усилия по снижению налоговой нагрузки заслуживают одобрения, проведенные налоговые реформы достигли намного меньшего в плане нейтральности. В действительности, особенно нежелательная характеристика изменений, внесенных в Налоговый кодекс за последние 2-3 года, это быстрое распространение специальных налоговых режимов, которые: (1) обеспечили альтернативные налоговые базы для сбора одних и тех же налогов; (2) предоставили скидки по существующим ставкам на определенные виды деятельности; и (3) ввели прямые налоговые освобождения.

6. Наличие альтернативных баз определенных налогов вызывает особенное беспокойство, поскольку это больше **затрудняет**, чем **упрощает** соблюдение требований налогоплательщиками и правоприменительную деятельность (по налоговому администрированию). Например, физические и юридические лица (до уровня средних предприятий по меркам международных стандартов) могут исполнять обязательства по социальному налогу (СН), больше основываясь на своем годовом обороте, чем на фонде заработной платы. Но эти лица, тем не менее, должны удерживать индивидуальный подоходный налог (ИПН), по которому им необходимо вести платежные ведомости. Таким образом, трудно утверждать, что «упрощенные» режимы действительно «упрощают» отчетность и исполнение обязательств средними предприятиями.

7. В дополнение к созданию новых путей для повышения собираемости, режимы, основывающиеся на обороте, имеют свои специфические проблемы. Во-первых, предприятия не защищены от снижения экономической активности, когда доходы могут быть отрицательными. Исполнять обязательства по налогу на прибыль может быть несколько затруднительно, но он обладает этим желательным свойством. В этом отношении «упрощенные» режимы неустойчивы с точки зрения среднесрочной перспективы, поскольку в случае экономического спада предприятия будут оказывать давление с тем, чтобы эти режимы были модифицированы, и этому давлению будет трудно противостоять. Во-вторых, оборот – это величина переменная, о которой легче предоставить неверную информацию с целью уклонения от налогов, и таким образом налоговым органам трудно обеспечить собираемость. Наконец, налог с оборота менее нейтрален, чем налог на прибыль относительно экономических решений.

8. Специальные налоговые режимы также предоставляют налоговые скидки или освобождения для определенных видов предприятий (особенно для нефтехимической

штурма по модернизации налогового администрирования, которая должна быть проведена осенью 2006 года.

⁵ В 1998 году Проект Всемирного банка по развитию финансовой системы и предпринимательства выделил 17.3 миллионов долларов на системы налогового администрирования. Средства были использованы на консультационные услуги специалиста по финансам, разработку программного обеспечения, закупку компьютерного и другого оборудования и обучение.

промышленности и сельского хозяйства, но меры по стимулированию капиталовложений могут применяться для 22 отраслей производства, а также для водоснабжения, производства электроэнергии, строительства, гостиничного бизнеса, транспорта, коммуникаций, культуры и спорта). Сельское хозяйство и агропромышленное производство используют множество налоговых режимов. Фермерское хозяйство может выполнять свои обязательства по СН либо путем единовременной выплаты налога за каждого работника (равной годовому расчетному показателю), либо используя 80%-ную скидку на расчетную сумму налога, - все, что для этого нужно, это зарегистрироваться либо как крестьянское хозяйство, либо как сельскохозяйственное предприятие. Предприятия сельскохозяйственного производства (которые в частности не платят никаких налогов, если переработка происходит на территории фермерского хозяйства) могут зарегистрироваться как юридические или физические лица, которые используют еще больше способов исполнения обязательств в рамках налоговой системы. Существует также и географический параметр для освобождения от налогов. Так, предприятия, находящиеся на территории экономических зон и технопарков пользуются налоговыми льготами. Режим для сельскохозяйственных предприятий имеет дополнительное нежелательное свойство – он ставит переработку сырья в более неблагоприятные условия при проведении ее вне фермерского хозяйства, как описано в Главе 2.

9. Множество режимов, введенное за последние несколько лет, значительно затрудняет налоговое администрирование. Их введение, вероятно, объясняет сильное ухудшение качества услуг налогового администрирования в глазах налогоплательщиков в период с 2002 по 2005 годы.⁶ Меры, которые повышают количество налогов и путей подачи деклараций по ним, снижают прозрачность налоговой системы и повышают свободу, как налогоплательщиков, так и сотрудников налоговых органов действовать по собственному усмотрению. В таких условиях разрастаются возможности для коррупционных действий. В сущности, налоговый режим все в большей мере усложняется и в связи с этим побуждает сборщиков налогов и налогоплательщиков к ведению переговоров. В этом отношении призыв об упрощении, сделанный в обращении Президента к народу Казахстана, не только адекватен, но и своевременен.

10. Несколько факторов могут объяснить тенденцию развития новых режимов и в конечном итоге снизить нейтральность налоговой системы. Наиболее часто заинтересованные стороны (такие как Парламент, исследовательские институты, неправительственные организации и деловой сектор) говорят о процессе, т.е. о сжатых сроках подготовки налоговой реформы, обычно проводимой перегруженными государственными служащими, которые вынуждены поспешно работать в быстро меняющихся экономических условиях. Другие объяснения, включая более официальные мнения, относятся к кругу вопросов о предоставлении стимулов для «индустриализации». В сущности, крупные предприниматели утверждали, что их предприятия находятся в зачаточном состоянии или уязвимы, неспособны должным образом подавать декларации или нуждаются в налоговых скидках, чтобы выжить. И, наконец, эта тенденция налогообложения может быть одним из проявлений так называемого «проклятья нефти» в обществе (т.е. борьбы между различными заинтересованными кругами страны за

⁶ В настоящее время Налоговый комитет не проводит обзоров качества предоставляемых услуг. Однако Обзор условий предпринимательской деятельности и качества работы предприятий (ОУПДКРП), который содержит примеры восприятий делового климата, выявляет ухудшения в вопросах налогового администрирования, такие как взяточничество, связанное с выплатой налогов, количество и продолжительность аудиторских проверок. ОУПДКРП является совместной инициативой ЕБРР и Всемирного банка, которая рассматривает широкий круг вопросов, касающихся условий предпринимательской деятельности, включая налогообложение и его администрирование.

получение части существующих или будущих нефтяных доходов). Мы присоединяемся к последнему объяснению.

11. Для того чтобы справиться с «проклятием нефти», можно использовать простой принцип: если нефтяные доходы должны распределяться в обществе посредством снижения налоговой нагрузки в ненефтяных отраслях, то лучший способ обеспечить это – быть справедливыми со всеми налогоплательщиками (такой принцип соответствует концепции нейтральности налоговой системы, который мы отстаивали выше). Налоговая политика – это чрезвычайно неподходящий инструмент для проведения индустриальной политики или дифференцированного перераспределения нефтяных доходов (например, в зависимости от производства или хозяйства). Будь то по причинам эффективности или прозрачности, нейтральность и справедливость среди налогоплательщиков, таким образом, являются чрезвычайно желательным свойством налоговой системы.

Среднесрочное направление

12. Заявленный пакет налоговой реформы на 2007-2010 годы имеет ряд характеристик, заслуживающих одобрения. Одна из его особенностей заключается в том, что этот пакет направлен на повышение участия в формальной экономике и снижение налоговой нагрузки в недобывающих отраслях. Меры включают дальнейшее снижение ставок НДС (до предлагаемых 12% в среднесрочной перспективе), введение единой ставки ИПН на уровне 10%, и сжатие регрессивной шкалы ставок, которая используется для социального налога.⁷ Таким образом, мы выступаем за более далеко идущий пакет налоговой реформы по двум причинам: (а) это будет беспроигрышный вариант даже для групп с особыми интересами, и (б)

в Казахстане есть необходимые условия для решения вопросов нейтральности налоговой системы, а именно:

- Макроэкономические перспективы страны чрезвычайно благоприятны;
- Производственные отрасли и финансовый сектор достигли приемлемого уровня развития и
- Власти достигли определенного консенсуса с различными заинтересованными сторонами в обществе о необходимости проведения реформы.

13. Предлагаемый нами «усиленный» пакет будет включать сильный стимул к расширению баз, причем снижение ставок будет проводиться только взамен на более строгое исполнение обязательств (меньше специальных освобождений). Следует рассмотреть следующие стратегические направления для **расширения налоговой базы**:

- **ИПН/СН:** Некоторые несоответствия между базами ИПН и СН излишне усложняют исполнение обязательств по этим налогам. Мы рекомендуем полностью объединить эти два налога в единый ИПН и исключить какие-либо освобождения, кроме базового размера на вычеты (причем будет лучше, если ее установить из расчета на члена семьи) и порога нулевой ставки, оба из них могут быть щедрыми (например, достигать уровня половины средней заработной платы) (Глава 1).
- **КПН:** Основная структура устойчива, хотя можно увеличить длительность периодов, на которые можно переносить убытки. Главную угрозу составляет

⁷ Реформы дополнит имущественная амнистия, которую власти разрабатывают в данный момент. Ожидается, что такая амнистия, в сущности представляющая собой декларирование владения активами, повысит прозрачность всех экономических операций, включая налоговые выплаты и сборы.

количество освобождений и специальных режимов. Следует расширить налоговую базу, чтобы охватить: (1) специальные экономические зоны (СЭЗ) (необходимо провести их обзор, чтобы привести их в соответствие с тщательно продуманной региональной экономической политикой и обеспечить их должную структуризацию – т.е. исключить налоговые каникулы); (2) все до мельчайших компонентов специальных режимов и систем патентов (всех их можно исключить взамен на снижение ставок КНП, за исключением по-настоящему мелких фермеров и торговцев, для которых можно сохранить упрощенную специальную налоговую систему); (3) инвестиционные налоговые преференции (ИНП), которые представляют собой систему условий ускоренной амортизации, которые можно заменить более общей системой налоговых скидок (Глава 2).

- **НДС:** По международным стандартам **внутренняя база НДС** мала и, таким образом, стандартную ставку НДС следует снижать только по следующим направлениям: (1) отмена освобождения от НДС оборотов от почтовой службы, юридических и нотариальных услуг, оборотов по реализации лотерейных билетов, геологоразведочных и геолого-поисковых работ, правительственных подрядчиков по инфраструктурным проектам, организаций, в которых заняты инвалиды, а также культурных услуг; (2) пересмотр освобождений для малого бизнеса согласно международному опыту (но возможно после того, как будут отменены основные освобождения); (3) взимание НДС с предприятий сельского хозяйства в полном объеме, за исключением тех, товароборот которых подпадает под понятие малого бизнеса (как в Чешской и Словацкой республиках); (4) отмена нулевой ставки на обороты свободных экономических зон и технопарков как для повышения нейтральности, так и в качестве меры борьбы с уклонением от уплаты, и (5) отмена освобождений для нового жилищного строительства (Глава 3).
- **Прочее:** Проведение тщательного обзора имущественного и земельного налогов с целью формального увеличения доходной базы этих налогов в течение следующих 2-5 лет (т.е. также проведение обзора состояния муниципальных и национальных кадастров, которые в дальнейшем, возможно, будет необходимо модернизировать).

14. Что касается **налоговых ставок**, стратегическим направлением должно быть выравнивание и гармонизация ставок:

- **ИПН/СН:** Постепенно отменить СН и заменить его на единую ставку ИПН в размере 20-25% при первой возможности (Глава 1);
- **КПН:** Рассмотреть снижение ставки КПН для недобывающих отраслей (например, до 25% или, если позволяют доходы, до 20%) при условии, что будут приняты вышеразъясненные меры по расширению базы (Глава 2);
- **НДС:** Избегать структуры двойных ставок для НДС и привязать будущее снижение ставок к расширению базы НДС (Глава 3);
- **Акцизы и налог на дорожный транспорт:** Увеличить налоговые сборы в два или три раза через повышение ставок, до предела, в котором они будут соответствовать негативным внешним факторам, которые подакцизные товары навязывают обществу. Упростить структуру ставок. Поддерживать специальное налогообложение (на единицу продукции) вместо перехода на адвалорный метод (по стоимости или цене) для облегчения администрирования, но индексировать размер специальных налогов по инфляции, а также полностью гармонизировать правила взимания налогов с импортированных и отечественных подакцизных товаров (Глава 3).

15. Вышеизложенные предлагаемые реформы по налоговым базам и ставкам следует дополнить тремя мерами по ослаблению текущего **избыточного спроса системы на наличный оборот предприятий**:

- Введение системы отложенных платежей по НДС на импортируемые основные средства (Глава 3);
- Введение системы ускоренного возврата НДС благонадежным предприятиям, которые в основном будут экспортерами (Глава 3);
- Гарантирование того, что дополнительные авансовые платежи по КПН, которые обрабатываются ежемесячно, в полном объеме подлежат удержанию из платежа за следующий период. В среднесрочной перспективе (2-3 года, и в частности, когда казначейство улучшит свои показатели управления денежной наличностью, а также по сопутствующим выпускам облигаций). Казахстан должен перейти от ежемесячных авансовых платежей к ежеквартальным.

16. Следует отдавать приоритет постепенной отмене СН с тем, чтобы трудовая деятельность облагалась только посредством одного налога (т.е. ИПН), применимого в полном объеме ко всем предприятиями фермерским хозяйствам. Если налоговая ставка будет единой, как это предлагается, общий ИПН будет распределяться по слегка прогрессивной шкале благодаря порогу нулевой ставки и базовым вычетам. Второй приоритет должен заключаться в охвате первоначальной продажи нового жилья и сельского хозяйства налогом на добавленную стоимость (кроме порогового значения для малых предприятий/фермерских хозяйств) параллельно с некоторыми видами услуг и зон, которые в данный момент не охвачены. В то же время следует повысить акцизы, чтобы компенсировать потерю доходов, происходящую вследствие снижения ставок ИПН/СН, КПН и НДС. Третьим приоритетом должна быть постепенная отмена специальных режимов КПН (взамен на понижение ставки), начиная с инвестиционных преференций, сельскохозяйственных предприятий и щедрых пороговых значений, которые применяются к упрощенным режимам.

17. Все предлагаемые реформы полностью соответствуют пакету реформ, предложенному правительством, но идут на один шаг дальше. Они основаны на новозеландском опыте, который не облагает фонд оплаты труда (что эквивалентно СН) и имеет широкие базы большинства других налогов. Они также используют опыт Словакии, где были гармонизированы ставки ИПН и КПН (а также ставки НДС) и, в то же время, постепенно отменены многочисленные освобождения. Кроме того, предлагаемое снижение ставок КПН (и количества режимов) сделают Казахстан более привлекательным для инвестиций, чем Россию и Китай (два примера подробно рассматриваются в Приложении 2).

18. В среднесрочной перспективе (например, 2010-2015 годы) правительство может рассмотреть дальнейшее снижение налоговых ставок при условии того, что сейчас будут приняты меры по увеличению доходов от акцизов и налога на имущество, а также по расширению баз ИПН (включая СН), КПН и НДС. Среди потенциальных среднесрочных направлений (непроанализированных в отчете) выделим следующие:

- Гармонизация ставок ИПН и КПН на уровне примерно 20-25 процентов, чтобы обеспечить нейтральность налогового режима относительно формы организации (самостоятельная занятость, физическое или юридическое лицо);
- Введение 10%-ной единой ставки пошлины на все виды импорта из стран, которые находятся вне зон свободной торговли (например, к 2012 году), которая вместе с

НДС будет составлять 20%-ную номинальную нагрузку на потребление импортируемых товаров (нагрузка на потребление отечественных товаров будет намного меньше).

19. Если должным образом проработать эти варианты для гарантирования того, что в среднесрочной перспективе намеченный уровень ненефтяных доходов бюджета будет достигнут (как доля ВВП), можно проводить эти варианты реформирования (после полной оценки и более детальной проработки) независимо от перспектив нефтяных доходов.

Макроэкономическая стабильность

20. Предлагаемые налоговые реформы должны согласовываться с макроэкономической структурой по двум важным параметрам: (1) как функционирует налоговый режим на протяжении экономического цикла, особенно в период спада, и (2) как налоговая нагрузка налагается на капитал, труд, потребление, имущество, импорт и подакцизные товары.

21. Экономический цикл в Казахстане всецело определяется колебаниями в добывающих отраслях, особенно в нефтяной. В этом отношении, наиболее нежелательная политика будет заключаться в использовании налогообложения недобывающих отраслей для смягчения неустойчивости нефтяных доходов. Если Казахстан будет снижать ставки и сужать базы во время бумов и предпринимать противоположные меры во время экономических спадов, недобывающая промышленность просто погибнет, потому что во время бумов предприятия недобывающей промышленности будут заняты лоббированием налоговых освобождений вместо повышения производительности; а во время спада перед ними встанет необходимость платить более высокие налоги, несмотря на снижение оборота и прибыли. Вдобавок, такая политика станет настоящим бедствием для налоговой администрации, которая будет стараться не отстать от изменений, которые претерпевает политика при каждом повороте экономического цикла. И чем продолжительней период подъема, тем сложнее будет системе налогового администрирования восстановиться после кризиса.

22. Идеальная налоговая система должна быть разработана таким образом, чтобы обеспечивать поступление (как в периоды роста, так и спада) приемлемого количества доходов от недобывающих отраслей. Планируемый уровень расходов, будет зависеть от желательного пути общего бюджетного расходования (которое в свою очередь является отображением того, как в последующие годы будет определяться роль государства (например, в обеспечении инфраструктурой). Если Правительство, посредством разработки среднесрочной структуры, желает поддержать расходование на уровне около 23% от ВВП, мы считаем, что ненефтяные доходы должны поддерживаться на уровне около 17-18% от ВВП. Достижение такого уровня доходов и является наиболее важной целью любой налоговой реформы. Исходя из этого уровня, цель налоговой реформы – повышение нейтральности налоговой системы (т.е. путем выравнивания ставок налогов и расширения баз и выравнивания структуры налогообложения). Такие усилия могут изменить строение налогов, но не общий уровень собираемости.

23. Подход, заключающийся в навязывании любой налоговой реформе “установленного уровня сбора доходов недобывающих отраслей” очень хорошо дополняет новые инструменты налогового управления, которые вводит правительство, и в частности новые правила Национального фонда Республики Казахстан (НФРК). Эти правила вносят стабильность в ту часть нефтяных доходов, которая расходуется на протяжении экономического цикла, в то время как предлагаемое ограничение доходов для налоговой

реформы обеспечивает стабильность нефтегазовых доходов.⁸ Если оба эти инструмента будут существовать (стабильность доходов от недобывающих отраслей и стабильность расходов, осуществляемых за счет нефтегазовых доходов), а правительство управлять сбалансированным бюджетом, структура государственного расходования на протяжении экономического цикла будет ровной и предсказуемой (как доля ВВП). Тем не менее, казахстанская экономика будет испытывать значительную неустойчивость, связанную с общим доходом от добычи нефти, но такая нестабильность будет отражаться на нефтегазовых поступлениях НФРК и общем фискальном балансе (включая накопления в НФРК). Поэтому важно, чтобы Среднесрочная фискальная политика Правительства обеспечивала последовательное соблюдение этих правил, начиная с предстоящего периода на 2007-2009 годы.

24. Второй параметр, по которому налоговый режим должен согласовываться со структурой экономического управления, - это выбор того, как разделять налоговую нагрузку – между капиталом и трудом и между потреблением и имуществом – и какой объем доходов поступит от активов (например, земли или недвижимости):

- Должен ли в Казахстане капитал облагаться больше, чем оплата труда (путем снижения ИПН и поддержания уровней КПН)?
- Должно ли в Казахстане производство облагаться больше, чем потребление (путем поддержания ИПН и КПН и с одновременным снижением ставок НДС и поддержанием акцизов на значительно более низком уровне по сравнению с международными стандартами)?
- Должен ли налоговый режим аккумулировать средства с производства, а не с владения активами (путем поддержания очень низких налогов на недвижимость и землю, а также сравнительно высоких налогов на оплату труда и капитал)?

25. Эти вопросы имеют большое значение, принимая во внимание то, что предлагаемые реформы удаляют налоговую систему от налогообложения труда и потребления и (при бездействии) также от налогообложения имущества, оставляя нагрузку по сбору поступлений в основном на КПН. Это нежелательно; идеальная политика заключается в равном налогообложении всех баз, чтобы нагрузка на любую из этих баз была сравнительно низкой. Это требует тщательного выравнивания всех структур налогов во избежание арбитража или взаимозамены баз. Помимо нейтральности, такая политика также важна для управления рисками бюджетными органами. Налогообложение всех баз (оплаты труда, капитала, потребления и имущества) делает ценный вклад при экономическом спаде, когда потребуется повышение доходов. В приложении 1 представлены модели того, какие результаты предлагаемый «усиленный пакет налоговой реформы» будет давать по этим двум параметрам. Предположения и все расчеты разъяснены в Приложении.

⁸См. Страновой экономической меморандум Всемирного банка (2005): Достижение конкурентоспособности, сохранение конкурентоспособности: задача управления нефтяным бумом в Казахстане.

1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЛАТЫ ТРУДА

1.1 В настоящей главе описываются последние тенденции развития социального налога (СН) и индивидуального подоходного налога (ИПН) в Казахстане, и оценивается их эффективность с точки зрения достижения таких ключевых целей, как повышение собираемости, расширение налогооблагаемой базы и устранения искажений. Эти тенденции сравниваются и с международным опытом. Анализ показывает, что реформы движутся в правильном направлении, за исключением случаев создания возможности уклонения от уплаты официального социального налога через те или иные альтернативные режимы, что подрывает нейтральность самого социального налога и базу индивидуального подоходного налога. Анализ также показывает отсутствие должного уровня координации между индивидуальным подоходным налогом и социальным налогом (например, единообразного определения дохода, вычетов, структуры и порядка налогового администрирования), а также ряд расхождений в самом Налоговом кодексе в определении налогооблагаемого дохода. Наша основная рекомендация – полностью интегрировать индивидуальный подоходный налог с социальным налогом во избежание проблем координации и непоследовательности (расхождений). В случае введения единой ставки индивидуального подоходного налога на уровне 20% (при упразднении социального налога) незначительный процент может направляться Министерству труда и социальной защиты населения (МТCSЗН), а оставшаяся часть – в распоряжение местных органов государственного управления.

1.2 Настоящая глава состоит из трех разделов. В первом описываются изменения, внесенные в эти два налога за период после 2001 года, а также анализируются реформы, заявленные на период 2007-2008 годов. Второй предлагает наш анализ комбинированной налоговой нагрузки на оплату труда, анализ базы для этих налогов и тенденций в сборе налогов. В последнем разделе представлены наши рекомендации.

А. ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ЧЕРТЫ НАЛОГОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА

1.3 В Казахстане оплата труда облагается через ИПН и СН. Хотя обязательства по этим налогам формально несут различные субъекты налогообложения (например, уплата социального налога – обязательство предприятий, а индивидуального подоходного налога – физических лиц), оба эти налога фундаментально являются налогами, взимаемыми с оплаты труда, так как рассчитываются с фонда заработной платы и должны иметь одинаковый экономический эффект. Оба налога собираются через работодателя, который уплачивает свои обязательства по социальному налогу и от имени правительства удерживает индивидуальный подоходный налог. Взятые вместе, эти налоги влияют на решение индивидуума работать, формировать накопления и, более фундаментально – на решение компаний и физических лиц оставаться за границами официального сектора экономики.

Индивидуальный подоходный налог⁹

Введение

1.4 С момента принятия Закона Республики Казахстан №2235 от 24.04.1995 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» индивидуальный подоходный налог удерживается работодателями. Физические лица, не включенные в ведомость на выдачу заработной платы какого-либо официального предприятия или организации, должны представлять свои налоговые декларации напрямую. Лица, имеющие доходы, несвязанные с трудовой деятельностью (например, рентный доход от акций или недвижимого имущества, гонорары, комиссионные), также должны представлять свои налоговые декларации напрямую в Налоговый комитет. Субъектом декларирования индивидуального подоходного налога является физическое лицо (как при удержании, так и при самостоятельной оценке). В Налоговом кодексе нет никаких положений относительно возможности работающих супругов представлять совместную декларацию. Так как ИПН, по сути, является налогом, удерживаемым у источника выплаты, каждое из предприятий, на которых работают супруги, отдельно удерживают ИПН каждого из супругов. Работники, нанимаемые индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, применяющими специальный налоговый режим, крестьянскими хозяйствами и сельхозпроизводителями, подлежат обложению индивидуальным подоходным налогом в общеустановленном порядке как физические лица (на основании прогрессивной шкалы ставок налога).

1.5 Развитие основных параметров ИПН представлено в таблице 1.1. В середине 2006 года ИПН имел следующие основные характеристики:

- Налогооблагаемый доход рассчитывается как валовой доход минус 10-процентные обязательные пенсионные взносы в (частные) накопительные пенсионные фонды, один годовой расчетный показатель для главы домохозяйства и один годовой расчетный показатель на каждого иждивенца, а также прочие разрешенные законодательством вычеты. В 2006 г. годовой расчетный показатель составлял 12 360 тенге (около 96 долл.США). Прочие вычеты включают в себя добровольные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды, суммы, направленные на погашение вознаграждения по жилищным займам и страховые премии;
- Порог нулевой ставки (то есть порог, ниже которого ставка налога составляет 0%) определяется на уровне величины одной минимальной заработной платы (на 2006 г. – 110 400 тенге или около 859 долл.США в год);¹⁰
- Шесть категорий предельных ставок в зависимости от уровня дохода, максимальная ставка – 20%. Для целей группировки уровень дохода выражается в годовых расчетных показателях;

⁹ В настоящей Главе, в основном, рассматривается налогообложение заработной платы, налогообложение дохода от капитала физических лиц рассматривается в Главе 2. В Казахстане индивидуальным подоходным налогом облагаются доходы физических лиц, полученные и в форме заработной платы, и в форме дохода от капитала. Если рассматривать с точки зрения собираемых объемов, на практике этот налог функционирует больше как налог на заработную плату.

¹⁰ Пункт 1-1 Статьи 145 Налогового кодекса порождает значительные разногласия (между бухгалтерскими фирмами и Налоговым комитетом) относительно точного определения налогооблагаемого дохода для целей применения порога нулевой ставки. Для целей настоящего анализа предполагается, что налогооблагаемый доход определяется единообразно для всех категорий предельных ставок индивидуального подоходного налога, включая порог нулевой ставки.

- Доход в виде дивидендов, вознаграждений (за исключением страховых выплат) и выигрышей облагается налогом по ставке 15%. Доходы адвокатов и частных нотариусов облагаются налогом по ставке 10%.

Таблица 1.1: Структура ставок индивидуального подоходного налога в 2003 и 2006 гг. и в результате предлагаемой реформы 2007 г.

До изменений в Налоговый кодекс, введенных с 2004 (2003)		Изменения с января 2004 (2006)		Предлагаемая налоговая реформа (2007)	
Годовой налогооблагаемый доход тенге 1/	Предельная ставка 2/	Годовой налогооблагаемый доход тенге 1/	Предельная ставка 2/	Годовой налогооблагаемый доход тенге 1/	Предельная ставка 3/
До 60 000	0	До 110 400	0	До 116 400	0
От 60 000 до 156 960	5	От 110 400 до 185 400	5	Выше 116 400	10
От 156 960 до 418 560	10	От 185 400 до 494 400	8		
От 418 560 до 6 278 400	20	От 494 400 до 2 472 000	13		
Выше 6 278 400	30	От 2 472 000 до 7 416 000	15		
		Выше 7 416 000	20		

^{1/} Налогооблагаемый доход = Начисленный доход – Налоговые вычеты согласно Ст. 152 Налогового кодекса Республики Казахстан

^{2/} Источник: Налоговый кодекс Республики Казахстан, раздел 6

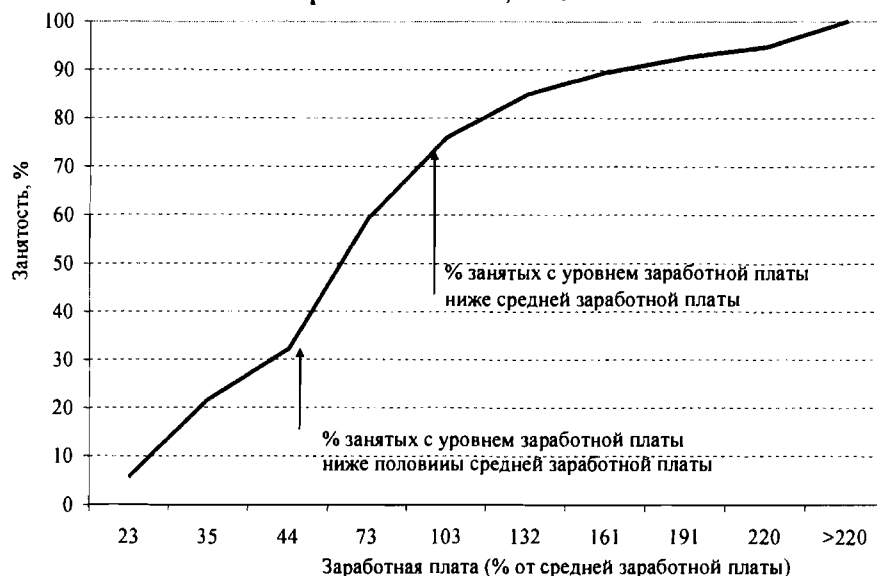
^{3/} Источник: Обращение Президента Республики Казахстан, 1 марта 2006 г.

1.6 С точки зрения международного опыта, представляется, что порог нулевой ставки (110 400 тенге в год или размер одной минимальной заработной платы) вполне адекватен для Казахстана. В 2006 г. эта сумма равнялась 27% среднего заработка работающего на производстве, где – по данным Агентства по статистике – концентрируется около 10% всех работающих (рис. 1.1). В 2003 г. в Канаде, Норвегии (центральное правительство) и Республике Чехия этот показатель составлял около 20%; в Венгрии – 52%; в Ирландии, Соединенных Штатах Америки (центральное правительство) и Великобритании – 43%. Последние тенденции в странах ОЭСР в отношении изменений этого параметра определить сложно, так как в период между 1985 и 2003 гг. 11 стран повысили порог нулевой ставки, а 10 – понизили.¹¹ В России до реформы 2001 г. порог нулевой ставки был чрезвычайно высоким – на уровне 187% средней заработной платы. На этом фоне порог нулевой ставки в Казахстане на данном этапе представляется адекватным, так как находится примерно на уровне стран ОЭСР.

1.7 Что касается базовых вычетов, их уровень вполне разумен, особенно, если их анализировать совместно с порогом нулевой ставки. Взятые вместе, эти два параметра достигают 30% средней заработной платы, таким образом, около 15% занятых остаются вне охвата индивидуального подоходного налога – на самом деле этот процент, скорее всего, будет несколько выше, так как сумма вычетов для налогоплательщиков, имеющих большие семьи, еще выше (рис. 1.1).

¹¹ См. ОЭСР 2004 г., Специальный выпуск Пороговые показатели для уплаты подоходного налога и взносов страхования (*Special Feature: Thresholds for Paying Income Tax and Social Security Contributions*).

Рисунок 1.1: Казахстан: Кумулятивное распределение наемных работников по уровню заработной платы, 2005 г.



1.8 Так как соответствующие органы могут менять и годовой расчетный показатель, и минимальную заработную плату – а, соответственно, и пороги ставок подоходного налога и сумму вычетов– нагрузка по индивидуальному подоходному налогу может переноситься с одной группы населения (по уровню дохода) на другую без необходимости внесения изменений в налоговый кодекс. Это часто делалось в 1990-х гг., но в течение последних нескольких лет данные параметры остаются стабильными, только корректируются на уровень инфляции. Однако уровень заработной платы в государственном секторе часто устанавливается на основании минимальной заработной платы, и, следовательно, в реальном выражении этот параметр существенно вырос в силу увеличения заработной платы (см. табл. 1.2).

Таблица 1.2: Размер годового расчетного показателя и минимальной заработной платы

	В номинальном выражении (в тенге)			В постоянных ценах 2003 г. (в тенге, скорректировано на среднее значение изменения индекса потребительских цен)			Рост в реальном выражении (в %)			В долл. США (по среднему обменному курсу доллара США к тенге за период)		
	ГРП	МЗП	СЗП	ГРП	МЗП	СЗП	ГРП	МЗП	СЗП	ГРП	МЗП	СЗП
2003	10 464	60 000	277 536	10 464	60 000	277 536	-	-	-	70	401	1 855
2004	11 028	79 200	339 984	10 318	74 102	318 065	-1,4	23,5	14,6	81	582	2 499
2005 (I кв)	11 652	84 000	408 792	10 178	76 032	357 086	-1,4	16,4	21,3	88	640	3 076
2005 (II кв)		110 400			96 436						821	
2006	12 360	110 400	472 318	10 010	89 407	382 506	-1,7	3,7	7,1	102	914	3 909
2007 (прогн.)	13 223	116 400	576 134	10 134	89 209	441 550	1,2	-0,2	15,4	113	997	4 936

ГРП – годовой расчетный показатель; МЗП – минимальная заработная плата; СЗП – средняя заработная плата по стране.
Примечание: Значения годового расчетного показателя и минимальной заработной платы устанавливаются Законом Республики Казахстан о Республиканском бюджете.
Данные по фактической средней заработной плате предоставлены Министерством финансов; данные за 2006 и 2007 гг. – оценки Всемирного банка на основании презентации Министерства экономики и бюджетного планирования.

Предлагаемая реформа ИПН (2007 г.)

1.9 В начале текущего года исполнительные органы объявили о реформировании индивидуального подоходного налога, которое должно вступить в силу с 1 января 2007 года. Это будет первый шаг в серии изменений налогового кодекса в течение ближайших

нескольких лет. Это предложение, основная цель которого – упрощение, получило широкую поддержку в парламенте и среди предпринимателей. Предложение сводится, в основном, к следующему:

- Увеличить разрешенные налоговые вычеты в размере одного годового расчетного показателя на работника и по одному годовому расчетному показателю на каждого иждивенца до размера одной минимальной заработной платы вне зависимости от количества иждивенцев;
- Ввести единую ставку в размере 10% для налогооблагаемого дохода не ниже порогового значения, с которого начинается удержание индивидуального подоходного налога.
- Позиция по порогу нулевой ставки индивидуального подоходного налога еще не сформулирована (есть мнение, что от него можно постепенно совсем отказаться, учитывая увеличение разрешенного вычета).¹²

1.10 С введением единой ставки индивидуального подоходного налога Казахстан следует примеру стран Балтии, России и Центральной Европы, где в последние годы происходили аналогичные изменения (табл. 1.3). По утверждениям аналитиков, в России в результате реформы уровень собираемости индивидуального подоходного налога повысился на одну треть – особенно, благодаря сочетанию изменения ставки налога с совершенствованием администрирования и сокращением социальных налогов.

Таблица 1.3: Страны с единой ставкой ИПН

Страна	Ставка налога в %	Год введения
Эстония	26	1994
Литва	33	1994
Латвия	25	1995
Россия	13	2001
Сербия	14	2003
Словакия	19	2004
Украина	13	2004
Грузия	12	2005
Румыния	16	2005

Источник: *The Economist*, Иванова, Клеен и Клемм (Ivanova, Kleen, and Klemm) (2005 г.)

Кроме того, увеличились поступления в бюджет – хотя и незначительно, учитывая влияние прочих внешних факторов (например, цены на нефть и рост реальной заработной платы).¹³ В Словакии, где ставки индивидуального подоходного налога, корпоративного подоходного налога и налога на добавленную стоимость составляли 19%, налоговая реформа должна повысить уровень и эффективность капитальных вложений, а сочетание реформирования налоговой системы и системы социальной защиты повысило предложение рабочей силы и спрос на нее. По мере расширения налогооблагаемой базы аналитики ожидают в Словакии повышения собираемости доходной части бюджета.¹⁴

¹² Для целей нашего анализа мы предполагаем, что порог нулевой ставки налога останется на уровне одной минимальной заработной платы, при этом базовый разрешенный вычет будет увеличен до уровня одной минимальной заработной платы. При упразднении порога нулевой ставки точка входа при предлагаемом режиме 2007 г. будет несколько ниже, чем при существующем налоговом режиме, так как фактически будет устранен только один вычет, разрешенный в режиме 2006 г. (один годовой расчетный показатель).

¹³ См. Иванова, Клеен и Клемм (2005 г.): «Налоговая реформа в России». МВФ, рабочий документ №WP/05/16 (Ivanova, Kleen, and Klemm (2005): “The Russian Tax Reform”, IMF Working Paper No. WP/05/16).

¹⁴ См. Брук А. и Лейбфриц В. (2005 г.): «Введение единой ставки налога как часть общей экономической реформы в Словакии». ОЭСР, Рабочий документ Департамента экономики, №448

1.11 Предлагаемое реформой изменение базового разрешенного вычета по ИПН с одного годового расчетного показателя на одну минимальную заработную плату (то есть с 96 долл.США до 859 долл.США для одного налогоплательщика и с 385 долл.США до 859 долл.США для одного налогоплательщика с тремя иждивенцами) будет означать существенное увеличение базового вычета для обоих типов налогоплательщиков. Новое значение – равное около 25% средней заработной платы – представляется разумным. В сочетании с порогом нулевой ставки этот базовый разрешенный вычет исключает из системы индивидуального подоходного налога всех, кто зарабатывает менее 221 000 тенге (1 718 долл.США) в год. Вместе это составляет половину средней заработной платы, и, таким образом, этим смогут воспользоваться около 32% занятых (рис. 1.1 выше). Так как это те работники, которые получают самую низкую заработную плату, эта мера должна удовлетворить Налоговый комитет, ибо даст ему возможность сосредоточить усилия на повышении собираемости со стороны тех, чья заработная плата намного выше.

Развитие индивидуального подоходного налога

1.12 Рисунок 1.2 показывает эволюцию средних эффективных ставок индивидуального подоходного налога для двух типов семей: (1) одинокие люди; (2) супруги с двумя детьми. Для целей упрощения мы предположили, что эти два типа семей получают доход исключительно от трудовой деятельности (т.е. семья не получает рентного дохода или дохода на капитал). Средние ставки рассчитывались в номинальном выражении, так как – как показывает табл. 1.2 – категории ставок регулярно корректируются с учетом инфляции.¹⁵

1.13 Рисунок 1.2 иллюстрирует все знаменательные характеристики реформы индивидуального подоходного налога 2004 г. и предлагаемой реформы 2007 г.:

- Что касается одиноких (без семьи) граждан, в результате реформы в **более благоприятном положении** с точки зрения эффективной ставки налога оказываются те, чей годовой доход до налогообложения составляет менее 289 000 тенге (около 2 200 долл.США) или более 785 000 тенге (около 6 000 долл.США). Лица, чей доход находится между этими двумя величинами, находятся в несколько менее благоприятном положении, так как для них эффективная ставка налога выше почти на 1,0% (рис. 1.2, график 1).
- Что касается домохозяйств с одним налогоплательщиком и тремя иждивенцами, в результате реформы в **более благоприятном положении** с точки зрения эффективной ставки налога оказываются те, чей доход до налогообложения составляет менее 270 000 тенге (около 2 076 долл.США) или более 970 000 тенге (около 7 400 долл.США). Лица, чей доход находится между этими двумя

(Brook A., and W. Leibfritz (2005): "Slovakia's Introduction of a Flat Tax Rate as Part of Wider Economic Reforms", *OECD Economics Department Working Papers*, no. 448). Также см. Дэвид Мур (2005 г.): «Реформирование системы налогообложения и социального обеспечения в Словакии в 2004 г.». МВФ, Рабочий документ №WP/05/133 (David Moore (2005): "Slovakia's 2004 Tax and Welfare Reforms", *IMF Working Paper WP/05/133*).

¹⁵ В этом рисунке, а также на других предлагаемых ниже рисунках, кривая, показывающая среднюю заработную плату должна рассматриваться только в отношении средней ставки налога на 2006 г. Необходимо отметить, что анализ влияния инфляции на налоговую нагрузку с заработной платы мы оставляем для будущих исследований.

величинами, находятся в несколько менее благоприятном положении, так как для них эффективная ставка налога выше текущей почти на 1,5% (рис. 1.2, график 2);

- Сравнение этих двух типов домохозяйств (т.е. домохозяйств с одним членом – налогоплательщиком и домохозяйств с одним членом – налогоплательщиком и тремя иждивенцами) позволяет предположить, что реформа 2007 г. более предвзята в отношении одиноких (без семьи) граждан (хотя в абсолютном выражении выигрывают оба типа домохозяйств). Рисунок 1.3 показывает относительные преимущества, теряемые более крупными домохозяйствами по сравнению с домохозяйствами меньшего размера;
- Освобождение от уплаты налогов и порог нулевой ставки приводят к прогрессивному распределению налогового бремени при предлагаемой на 2007 год единой ставке налога. Например, для человека, зарабатывающего половину средней заработной платы по стране, эффективная ставка составляет 6%. Этой прогрессивностью системы нельзя пренебречь, учитывая, что заработная плата примерно 76% населения ниже средней по стране.

Рисунок 1.2: Казахстан: Средние эффективные ставки ИПН, 2003-2007 гг.

График 1: Одинокий налогоплательщик

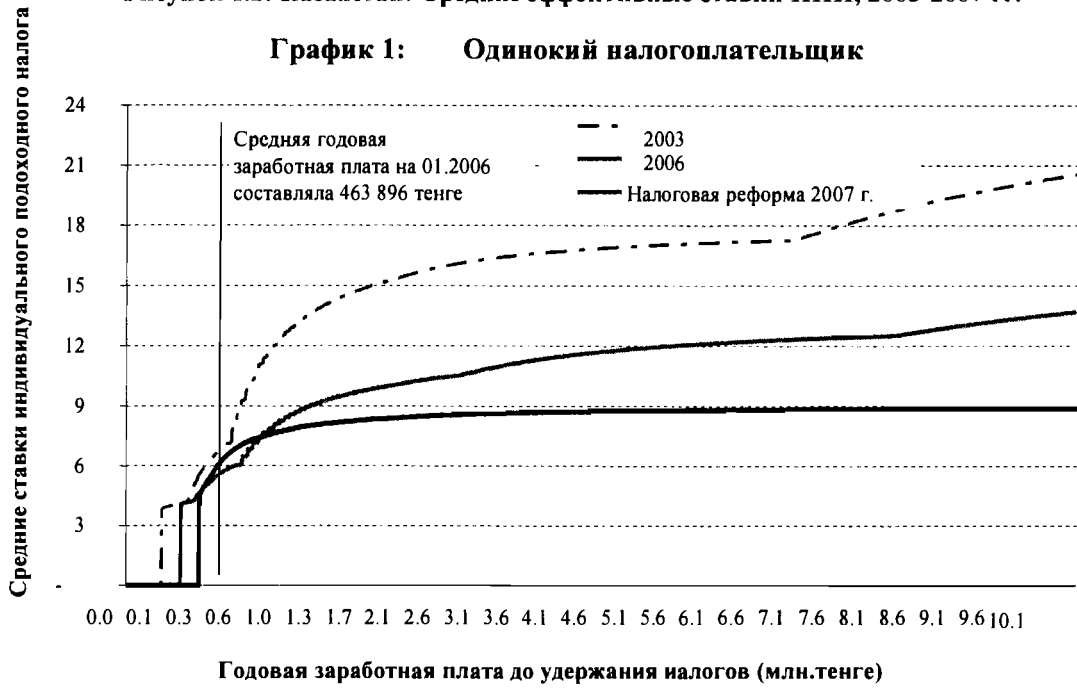
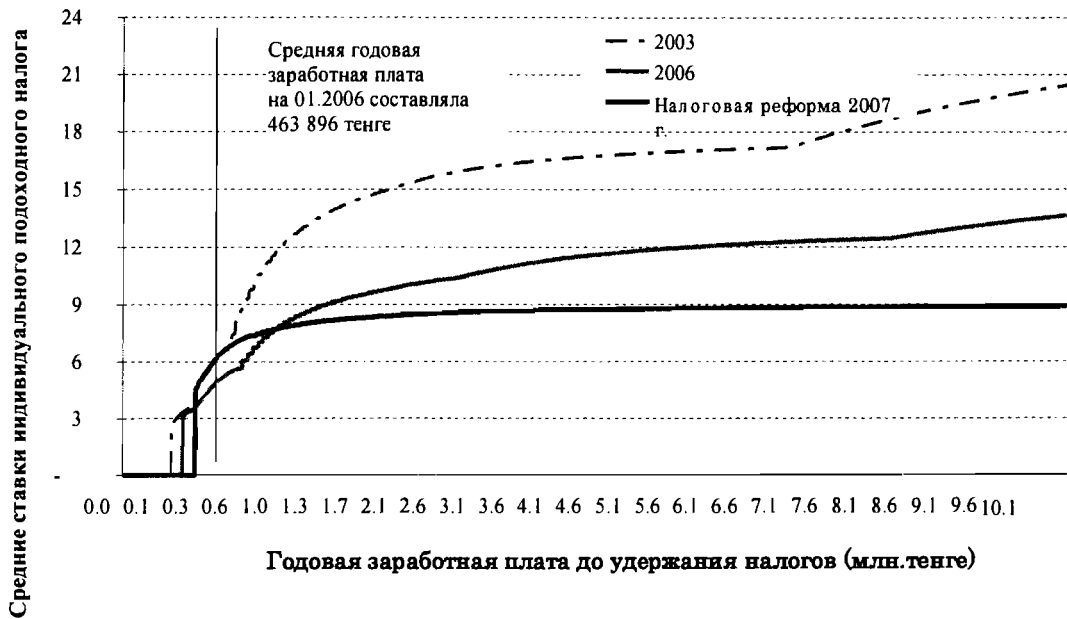


График 2: Семья с одним работающим супругом (налогоплательщиком) и двумя детьми



**Рисунок 1.3: Разница в средних эффективных ставках:
Сравнение домохозяйств, состоящих из одиноких налогоплательщиков и семей с двумя иждивенцами, 2004-2006 гг.**



1.14 То есть, реформа: (1) повысит пороговый показатель ИПН (визуально показывает тот факт, что линия начала 10-процентной единой ставки начинается дальше от оси, нежели прочие линии на рис. 1.1); (2) улучшает положение практически всех налогоплательщиков за исключением группы с низким и средним уровнем дохода (хотя здесь разница и не очень большая, тем не менее, лица, ответственные за формирование политики, должны о ней знать); (3) ставит большие домохозяйства в более неблагоприятное положение по сравнению с домохозяйствами одиноких (без семьи) лиц (но все равно улучшает их положение в абсолютном выражении за исключением указанных выше групп); и (4) поддерживает определенную степень прогрессивности ниже среднего по стране уровня дохода в силу сочетания порога нулевой ставки, базового вычета и единой ставки.

Социальный налог

Введение

1.15 Социальный налог был частью пакета реформы системы пенсионного обеспечения, введенной 1 января 1999 г., и составлял 26% валового (до удержания налогов) оклада для всех работников. Несмотря на название, поступления от социального налога используются для общих целей бюджета, при этом пенсии выплачиваются за счет средств общего бюджета. В тот год социальный налог заменил взносы социального страхования,

составлявшие 31,5% заработной платы.¹⁶ 1 июля 2001 г. ставка социального налога была снижена до 21% для всех работающих. Иностранцы работники в Казахстане уплачивают социальный налог по ставке, составляющей 50% от ставки для местных работников.

1.16 Реформирование социального налога продолжилось в январе 2004 г.: ставка налога определялась по шкале, понижающейся с ростом доходов. Аналогично индивидуальному подоходному налогу, основанием для расчета категорий ставок социального налога являлся годовой расчетный показатель. Юридическая обязанность уплачивать этот налог возлагалась на работодателя, что относительно упрощало его администрирование в формальном секторе экономики (преимущество, аналогичное индивидуальному подоходному налогу, удерживаемому работодателем) (табл. 1.4).

Таблица 1.4: Структура социального налога до и после реформирования

До Изменений в Налоговый кодекс, введенных в 2004 г. (2003 г.)		В настоящий момент (2006 г.)		Предлагаемая налоговая реформа (2008 г.)	
Годовая налогооблагаемый доход, тенге	Предельная ставка (резидент - нерезидент) 1/	Годовой налогооблагаемый доход, тенге	Предельная ставка (резидент - нерезидент) 1,4,5/	Годовой налогооблагаемый доход, тенге	Предельная ставка 2/
Любой	21 - 11	Ниже 185 400	20 - 11	Ниже 211 860	13
		от 185 400 до 494 400	15 - 11	от 211 860 до 564 960	10
		от 494 400 до 2 472 000	12 - 9	от 564 960 до 2 824 800	8
		от 2 472 000 до 7 416 000	9 - 7	от 2 824 800 до 8 474 400	6
		Свыше 7 416 000	11 - 5	Свыше 8 474 400	5

^{1/} Источник: Налоговый кодекс Республики Казахстан, раздел 11.

2/ В соответствии с Посланием Президента Республики Казахстан от 1 марта 2006 г., начиная с 2008 г. ставка налога снижается на 30% и будет одинаковой и для иностранных, и для местных работников.

3/ Рассчитано на основании годового расчетного показателя на 2007 г., скорректированного на прогнозируемый уровень инфляции на 2008 г. (7%).

4/ Включает взносы в Государственный фонд социального страхования (2% облагаемого дохода) и платежей по социальному налогу.

1.17 Основанием для введения понижающейся шкалы ставок явилось стремление стимулировать соблюдение налоговых требований со стороны предприятий и физических лиц. Это имеет смысл, так как лица, получающие высокую заработную плату, в любом случае будут занижать свои доходы, таким образом, уплачивая налог по значительно более низкой ставке. Эта же логика использовалась Арменией при введении аналогичной регрессивной шкалы социального налога. Однако, в Армении при регрессивном социальном налоге существует прогрессивный индивидуальный подоходный налог – сочетание, которое позволяет получить единую позитивную предельную ставку. В 2001 г. на том же основании Российская Федерация также ввела регрессивную шкалу ставки взносов социального страхования: от 36% до 5%.

1.18 1 января 2005 г. 1,5% налогооблагаемой заработной платы стало направляться на программы, администрируемые Министерством труда и социальной защиты населения, но общий размер ставок изменен не был. В 2006 г. часть социального налога, направляемая в МТСЗ была увеличена до 2%. Это изменение повлияло на распределение поступлений между правительственными организациями, но не изменило общую нагрузку социального налога на оплату труда. Для целей упрощения в приводимом ниже анализе мы пользуемся термином «социальный налог» для обозначения общей нагрузки.

¹⁶ Старый налог включал 25% взносов в пенсионный фонд, 3% - в фонд медицинского страхования, 1,5% - в фонд социального страхования и 2% - в фонд занятости.

1.19 Реформа 2004 г. характеризуется интересной чертой: она оставляла поступления от индивидуального подоходного налога и социального налога в распоряжении местных органов государственной власти. Таким образом, изменения 2005 г. (и последующие, в 2006 г.), по сути, означали сокращение средств, предназначенных для местных органов государственной власти, которые затем были переданы Министерству труда и социальной защиты населения.

1.20 В отличие от большинства стран ОЭСР, где нет вычетов для целей налогов, аналогичных социальному налогу, в Казахстане разрешается относить на вычеты 10-процентные взносы в частные пенсионные фонды.¹⁷ И хотя это обосновано с многих точек зрения, тем не менее, следует отметить, что, по сути, Налоговый кодекс позволяет дважды относить на вычеты пенсионные взносы из одного и того же дохода. Для лучшего понимания этого момента представим, что социальный налог – ответственность работника, а не работодателя. В этом случае работник может дважды вычесть пенсионные взносы (один раз перед уплатой социального налога, а второй – перед уплатой индивидуального подоходного налога) (см. Ст.152 и 316 Налогового кодекса). Государственные учреждения также могут относить на вычеты пособия по беременности, родам и уходу за ребенком, а также социальные пособия женщинам или мужчинам, усыновляющим детей – при этом негосударственные организации такой льготы не имеют. Такие дополнительные льготы позволяют предположить, что во многих отношениях социальный налог приобретает все больше черт, аналогичных индивидуальному подоходному налогу.

1.21 Важной отличительной чертой социального налога в Казахстане является то, что предприятия имеют право выбора из различных баз налогообложения (а не только фонд заработной платы) для целей уплаты налога. Это, по сути, результат различных упрощенных режимов, введенных за последние несколько лет:

- Согласно режиму на основе упрощенной декларации для физических и юридических лиц социальный налог рассчитывается на основании оборота предприятия, а не на основании фонда заработной платы;
- Крестьянские (фермерские) хозяйства уплачивают социальный налог в размере 20% годового расчетного показателя в расчете на одного работника (т.е. меньше 25 долл.США);
- Сельскохозяйственные предприятия рассчитывают социальный налог на базе полного фонда заработной платы, но пользуются 80-процентной скидкой по этому налогу;
- Отдельные виды предпринимательской деятельности (игорный бизнес, игры) уплачивают два годовых расчетных показателя в расчете на каждого работника;
- Индивидуальные предприниматели, применяющие общеустановленный порядок уплаты налогов, уплачивают три годовых расчетных показателя на самого

¹⁷ Однако, необходимо отметить, что в странах ОЭСР социальный налог распределяется на конкретные цели, чего в Казахстане нет. Также следует отметить, что из всех стран ОЭСР ни Австралия, ни Новая Зеландия не взимают взносов социального страхования – хотя в Австралии есть 1,5-процентный налог на медицинское обслуживание, взимаемый с налогооблагаемого дохода. См. ОЭСР (2005 г.). Налогообложение работающих семей: Дистрибутивный анализ. Сборник исследований по налоговой политике №12 (*OECD (2005), Taxing Working Families: A distributional Analysis, Tax Policy Studies No. 12*).

предпринимателя и два годовых расчетных показателя на каждого нанятого работника; и

- Частные нотариусы и адвокаты (юристы) уплачивают три годовых расчетных показателя на владельца и два годовых расчетных показателя на каждого нанятого работника.

1.22 Такие освобождения от уплаты налога применяются к значительной части рабочей силы (около 20% от общего количества). На крестьянских хозяйствах и сельскохозяйственных предприятиях взяты вместе работает около 16% рабочей силы. Так как организации, пользующиеся упрощенным режимом декларирования, могут нанимать до 50 работников (в случае регистрации в качестве юридического лица), на них также может быть занята значительная часть рабочей силы. Они также создают значительные лазейки, так как логическое обоснование для предоставления специальных налоговых режимов для юридических фирм, нотариусов и казино неясны.

Предлагаемое реформирование социального налога

1.23 Планы по реформированию социального налога далеко не так масштабны, как в отношении индивидуального подоходного налога, несмотря на то, что предприниматели, депутаты Парламента и домохозяйства считают этот налог самым обременительным налогом на оплату труда.¹⁸ Эти претензии обоснованы, так как эффективные ставки социального налога всегда были выше, чем ставки индивидуального подоходного налога по тем уровням дохода, которые наиболее важны для населения.

1.24 Планируется ввести два изменения в систему социального налога: (1) гармонизировать ставки для иностранных и местных работников; и (2) продолжить «сжатие» ставок для снижения налогового бремени социального налога. Ожидается, что изменения войдут в силу в январе 2008 г. – т.е. через год после введения единой ставки ИГН.

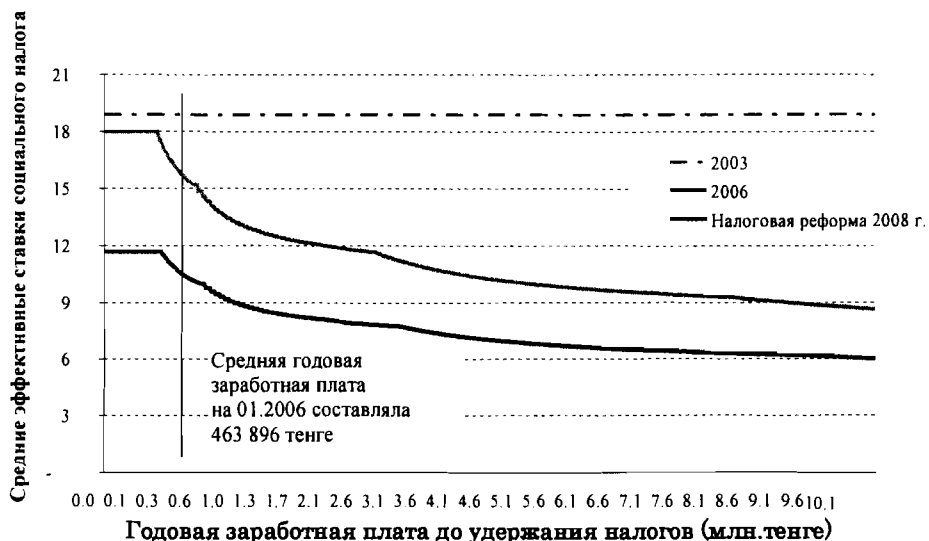
1.25 Как и в случае с индивидуальным подоходным налогом, объявленные реформы не предусматривают мер по расширению базы социального налога, которая – как упоминалось выше – подрывается множеством исключений из базовых принципов.

¹⁸ На основании обсуждений во время практического семинара по системам налогообложения, организованного Бюджетной комиссией Парламента в апреле 2006 г., а также на основании встреч с предпринимателями.

Эволюция социального налога

1.26 Приводимый ниже рис. 1.4 показывает эволюцию средней эффективной ставки социального налога в виде процента от заработной платы до удержания налогов¹⁹. На рис. 1.4 законодательно установленная ставка в размере 21%, преобладавшая в период 2001-2003 гг., соответствует средней эффективной ставке в размере 19%.²⁰ Рисунок 1.4 также показывает, что в 2004 г. средняя эффективная ставка была существенно снижена, приближаясь по мере роста доходов к 8% заработной платы до удержания налогов. Предлагаемая налоговая реформа еще больше снизит средние эффективные ставки.

Рисунок 1.4: Эволюция социального налога, 2001-2007 гг.



¹⁹ Т.е. измеряемая в виде процента от базы, не включающей налог.

²⁰ Если бы эффективная ставка измерялась в виде процента от затрат на оплату труда (т.е. на основании базы, включающей расходы по социальному налогу), в 2003 г. она бы составила около 16%.

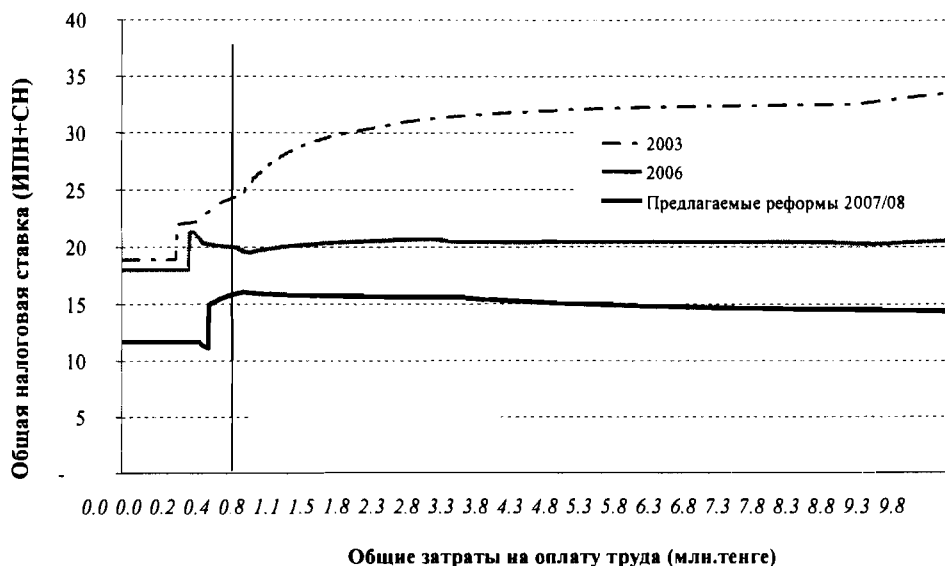
В. ОБЩАЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА НА ОПЛАТУ ТРУДА

Ставка

1.27 В данном разделе мы анализируем общую налоговую нагрузку на оплату труда в результате сочетания индивидуального подоходного налога и социального налога.²¹ Рисунок 1.5 показывает эволюцию во времени средней эффективной ставки комбинированного индивидуального подоходного налога и социального налога для одинокого налогоплательщика. В этом году налоговое бремя на оплату труда было значительно снижено – до 30% по сравнению с 45% в 2003 г. Если реформа пойдет так, как было объявлено, к 2008 г. эта нагрузка составит максимум 15% (в виде средней эффективной ставки).

1.28 Неровность линий на данном рисунке отражает дизайн комбинированной системы налогов на оплату труда, а не ошибки в расчетах. Фактически, «ухабистая» (даже в нашем упрощенном примере) комбинированная средняя эффективная ставка этих налогов – результат целого ряда нестыковок в базах налогообложения и разрешенных вычетах. Один из примеров нежелательных результатов текущей системы: самая высокая по 2006 г. средняя ставка (около 22%) применяется к работникам со средним доходом (около 150 000 тенге). Другими словами, комбинированная система регрессивного социального налога и прогрессивного индивидуального подоходного налога не является ни прогрессивной, ни регрессивной, но при этом она скорее «против середняков».

Рисунок 1.5: Казахстан: Эволюция комбинированного налога на оплату труда, 2003-2008 гг.

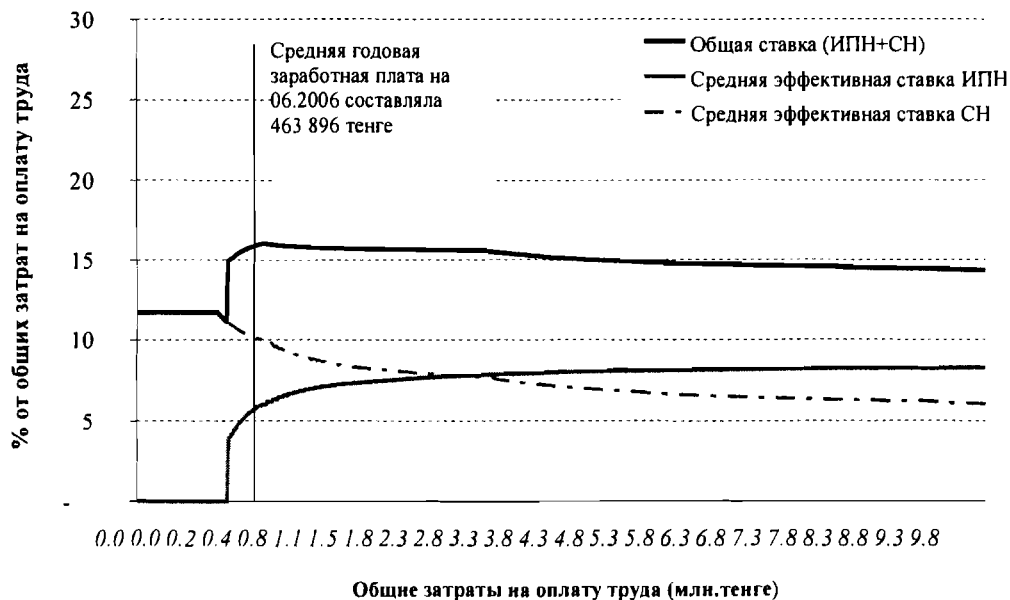


1.29 Рисунок 1.6 раскладывает комбинированный налог на оплату труда, который можно ожидать в 2008 г., на два его основных компонента: социальный налог и

²¹ В отличие от предыдущих глав, расчеты общих затрат на оплату труда работника включают расходы по социальному налогу.

индивидуальный подоходный налог. Сочетание единой ставки индивидуального подоходного налога (которая плавно повышается до единой эффективной ставки в 10%) и регрессивной шкалы социального налога приводит к практически единой ставке общего налога для дохода, превышающего 800 000 тенге. Однако ставка комбинированного налога все-таки имеет незначительно регрессивную шкалу – и «ныряет» на доходе около 200 000 тенге.

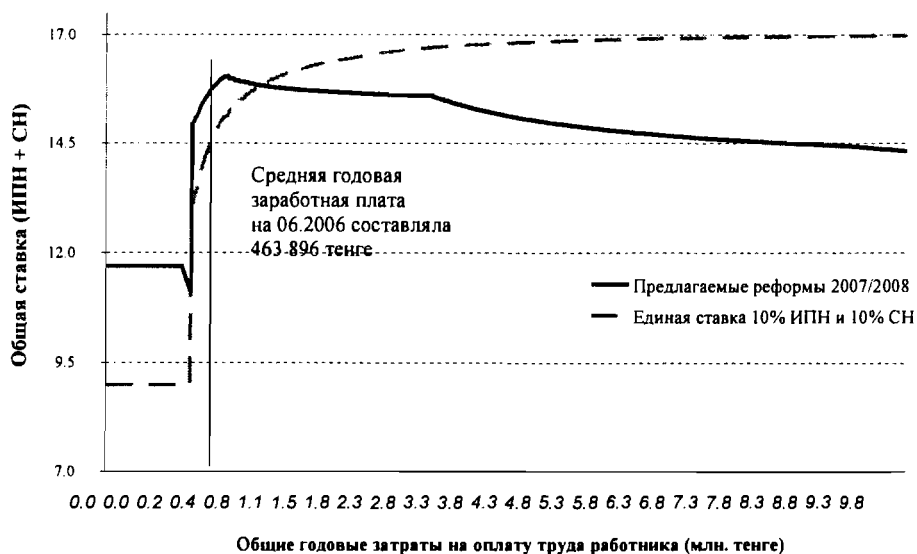
Рисунок 1.6: Казахстан: Компоненты комбинированного налога на оплату труда, предполагаемого на 2008 г.



1.30 Если основная цель реформы 2007/8 – устранить возможность принятия произвольных решений налоговыми органами и неверного толкования налогоплательщиками, было бы более практично также ввести и единую ставку социального налога. Это помогло бы достичь полностью единой (ненаклонной) эффективной ставки в рамках намного более простого режима. Введение такой единой ставки также устранил «ухабы» в комбинированных налогах на оплату труда. Рисунок 1.7 показывает, что две единые ставки создадут более простой режим, нежели существующее предложение. Две единые ставки более равномерно бы распределялись по спектру уровней дохода, обеспечивая большую справедливость и снижая возможность путаницы и произвольного толкования со стороны налогоплательщика (или налогового инспектора).²²

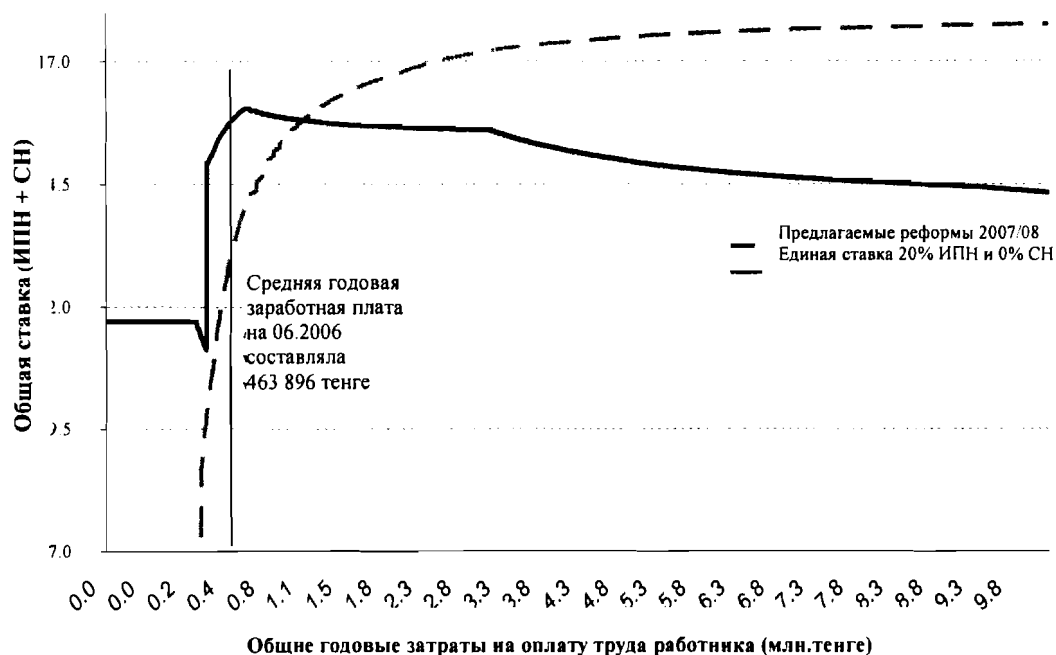
²² В частности, обратите внимание: прежде чем повыситься, на уровне дохода около 400 000 тенге ставка понижается.

Рисунок 1.7 Сравнение предлагаемой реформы и введения единых ставок ИПН и СН



1.31 Но с концептуальной и административной точки зрения идеальным решением было бы постепенное полное упразднение социального налога и его замена более высокой ставкой индивидуального подоходного налога (рис. 1.8). С концептуальной точки зрения, оптимальное решение – единая ставка и единый налог, так как это повышает прозрачность налогового режима (только один налог на оплату труда) и намного более благоприятно для малоимущих групп населения, потому что работники с низким уровнем дохода (ниже порога нулевой ставки с учетом базового вычета) не должны будут его уплачивать. С административной точки зрения, единый налог позволяет Налоговому комитету сосредоточить ресурсы, в настоящий момент распределяемые на обеспечение собираемости этих двух налогов; при этом наполовину сократились бы требования представления деклараций предприятиями. И, наконец, единый индивидуальный подоходный налог с более высокой ставкой должен приносить намного больше налоговых поступлений, нежели по предлагаемой в настоящей момент реформе, так как налоговая нагрузка останется неизменной, а не будет постоянно снижаться по мере роста дохода. В отношении единого индивидуального подоходного налога, основная задача – точно определить порог нулевой ставки для обеспечения достаточному количеству работников с низким уровнем доходов возможности оставаться в ее пределах (облагаться по ставке «ноль»).

Рисунок 1.8: Сравнение предлагаемой реформы 2008 г. с системой единой ставки по ИПН



Собираемость и база налогов

1.32 Так как реформы индивидуального подоходного налога и социального налога в 2004 г. были обоснованы необходимостью увеличить соблюдение налоговых требований, уместно спросить, насколько они смогли повысить собираемость или расширить базу для этих налогов. К сожалению, имеющихся данных не достаточно для глубокого анализа, так как Налоговый комитет не ведет учет количества потенциальных и фактических плательщиков (индивидуально работников, а не организаций) индивидуального подоходного налога и социального налога.

1.33 Таблица 1.5 суммирует некоторую имеющуюся информацию, включая информацию о налоговых поступлениях, действующих организациях и занятости. Она показывает, что в период с 2003 по 2005 гг. поступления от индивидуального подоходного налога и социального налога снизились с 5,4% ВВП до 4,3% ВВП. Конечно, в Казахстане эта проблема не вызывает значительной общей обеспокоенности в условиях растущих поступлений от нефти.

1.34 Большую обеспокоенность вызывает сокращение количества налогоплательщиков, а также доли в общем количестве занятых, которая выполняет требования по данным налогам. В отсутствие данных по индивидуальным налогоплательщикам, мы рассмотрели тенденции изменения количества организаций, так или иначе удерживающих индивидуальный подоходный налог и уплачивающих социальный налог. Мы также рассчитали коэффициенты собираемости индивидуального подоходного налога и социального налога от общего фонда заработной платы по стране (собираемые ставки) и сравнили их с законодательно установленными ставками.

1.35 **Организации.** За период с 2003 по 2005 гг. количество организаций, выполняющих требования по налогам на оплату труда, увеличилось на 183 000 по индивидуальному подоходному налогу и на 116 000 – по социальному налогу. Из общего количества добавившихся организаций около половины (159 000) пользуются специальными налоговыми режимами и не применяют стандартные ставки и базы налогов. Так как определенная доля добавившихся организаций, применяющих стандартные ставки и базы налогов, появилась в результате внешних факторов (например, быстрый экономический рост – в среднем, 9%), представляется возможным заключить (на основании только этого одного показателя), что реформы не привели к существенному повышению собираемости (т.е. это скорее заслуга введения упрощенных режимов, а не снижения ставок).

1.36 Интересен пример специального налогового режима в сельском хозяйстве. В этом секторе количество кооперативных фирм растет, а количество сельскохозяйственных предприятий остается неизменным (а в 2004 г. фактически сократилось), что позволяет предположить, что организации заменяют более формальные формы регистрации (например, сельхозпредприятие) менее формальными (например, кооператив). И хотя неясно, насколько фермерское хозяйство экономит денежные средства на такой замене, упрощение декларирования в результате этого очевидно.

Таблица 1.5: Изменения общих показателей по базам ИПН и СН, 2001-2005 гг.

	2001	2002	2003	2004	2005
Поступления в % ВВП, в том числе	5,9	5,6	5,4	4,5	4,3
Индивидуальный подоходный налог	2,1	2,0	2,0	1,7	1,7
Социальный налог	3,8	3,5	3,4	2,9	2,6
Поступления в % от фонда оплаты труда, в т.ч.	38,7	34,6	34,8	29,0	27,8
Индивидуальный подоходный налог	13,7	12,7	12,9	10,7	10,7
Социальный налог	24,9	21,9	21,9	18,3	17,1
Общее количество организаций (тыс.)					
Индивидуальный подоходный налог	508	613	703	742	886
Социальный налог	576	565	643	686	759
Организации, пользующиеся спец.режимом (тыс.)		432	506	560	665
упрощенное декларирование		79	106	140	176
патент (индивидуальные предприниматели)		93	105	129	159
разовые талоны		137	158	144	168
единый земельный налог		119	133	142	156
сельскохозяйственные предприятия		3	3	2	3
казино и т.п.		2	2	2	3
Разница между общ.к-вом орг-ций, уплачивающих ИПН и пользующихся спец.реж.		181	197	182	222
Всего занятых (тыс.), в том числе	6699	6709	6985	7182	7261
Сельское хозяйство и рыболовство	2379	2380	2463	2406	2353
Обработывающая промышленность	830	824	855	870	892
Строительство	264	268	329	381	416
Государственный сектор	1144	1162	1249	1320	1348
Торговля и услуги	1827	1821	1850	1955	2013
Прочие	255	253	239	251	240

1.37 Собираемые ставки. Еще один способ понять тенденции в собираемости налогов (а также, насколько недавние реформы смогли расширить базу налогов) – это посчитать разрыв между средними **эффективными** ставками и средними **собираемыми** ставками (рассчитываемыми таким образом, чтобы значение этого числа имело положительный знак). В обоих случаях ставки измеряются на основании общей потенциальной базы (общий фонд заработнойной

Таблица 1.6: Разрыв между эффективными и собираемыми ставками по ИПН и СН, 2001-2005 г.

	2001	2002	2003	2004	2005
Собираемая ставка ИПН, %	7,1	6,7	6,7	5,5	5,5
Общая эффективная ставка ИПН, %	7,1	7,1	7,1	6,0	6,0
Разрыв по ИПН	0,0	0,4	0,4	0,5	0,5
Собираемая ставка СН, %	12,2	11,0	10,9	9,0	8,5
Общая эффективная ставка СН, %	18,9	18,9	18,9	15,2	15,2
Разрыв по СН	6,7	7,9	8,0	6,2	6,7

Источник: Расчеты Банка на основании информации Министерства финансов и Агентства по статистике.

платы по стране до удержания налогов после вычетов). Как показывает табл. 1.6, после реформы 2004 г. этот разрыв увеличился для индивидуального подоходного налога и незначительно уменьшился для социального налога (хотя в период между 2004 и 2005 годами опять отмечается рост). Это соответствует результатам предыдущего анализа по количеству организаций. Представляется, что снижение ставок индивидуального подоходного налога не привело к росту собираемости (через расширение базы налога). По социальному налогу, собираемость повысилась относительно базы налога и эффективных ставок, но это, скорее, результат создания специальных режимов (т.е. на первый взгляд не заметен рост количества предприятий, фактически применяющих общеустановленный порядок уплаты социального налога).

1.38 Вкратце, скорее всего, реформы 2004 г. только частично выполнили свои цели: (1) некоторые предприятия зарегистрировались не в формате индивидуального подоходного налога/социального налога, а в специальном налоговом режиме для того, чтобы избежать социального налога; но (2) общий уровень собираемости налогов в стране незначительно вырос, частично и по социальному налогу.

1.39 Что касается влияния налоговой реформы на предложение рабочей силы, во все годы, указанные в табл. 1.5. общая занятость в экономике страны растет значительно медленнее, нежели ВВП в не-нефтяных отраслях. Это позволяет предположить, что общее предложение рабочей силы неэластично относительно реформ. И хотя этот вопрос заслуживает глубокого анализа (с учетом демографических тенденций, лиц, выбывающих с рынка труда, а также отделения фактора доходов от фактора налогообложения, оказывающих влияние на предложение рабочей силы), наблюдаемые темпы роста занятости позволяют предположить, что реформы не привели к значительным изменениям в предложении рабочей силы.²³

1.40 Для обеспечения действительного повышения уровня собираемости и уровня эффективности (с точки зрения расширения предложения рабочей силы) в результате налоговых реформ 2007/08 гг. власти должны сделать то, чего пытались избежать с 2001 г. – существенно расширить базу формального (общеустановленного) налогового режима по индивидуальному подоходному налогу и социальному налогу и полностью гармонизировать структуру этих двух налогов.

С. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО РЕФОРМИРОВАНИЮ

1.41 За период, прошедший после введения системы подоходного налога в Казахстане в 1995 г., эта система значительно улучшилась. В течение последних нескольких лет наблюдалась тенденция снижения ставок индивидуального подоходного налога и социального налога в условиях значительных доходов, связанных с сырьевыми товарами. Но эта тенденция не сопровождалась усилиями по повышению уровня собираемости по основному, общеустановленному режиму. Вместо этого, ставки понижались, и параллельно распространялись способы «ухода» от формальной системы налогообложения (по крайней мере, по социальному налогу) через различные упрощенные режимы. Кроме того, между структурой индивидуального подоходного налога и социального налога существуют расхождения в базах этих налогов, разрешенных вычетах, ставках и, самое важное – в администрировании. Специальные механизмы и расхождения мешают

²³ Это вопрос для более пристального изучения исследователями и университетами Казахстана.

существенно повысить уровень собираемости через снижение ставок. Кроме того, они могут помешать и повышению эффективности.

1.42 Предлагаемые нами два варианта реформы основаны на международном опыте: (1) введение единых ставок и интегрирование или выравнивание структур различных ставок налогов для недопущения арбитражных возможностей; и (2) расширение базы налогов.

Введение единых ставок и выравнивание структур налогов

Стратегические направления

1.43 **Лучшее выравнивание – полная интеграция.** Решение о введении единой ставки по ИПН заслуживает одобрения, но без тщательного выравнивания индивидуального подоходного налога с социальным налогом вряд ли можно повысить эффективность настолько, насколько планирует Правительство в контексте повышения конкурентоспособности. Наша рекомендация: полностью интегрировать эти два налога в целях:

- Облегчения самостоятельной уплаты налога налогоплательщиками, так как они смогут сосредоточиться только на одном налоге;
- Облегчения администрирования для Налогового комитета, так как он сможет сосредоточить свои кадровые ресурсы на собираемости единственного налога;
- Облегчение мониторинга воздействия налоговой реформы на экономику высшими должностными лицами (например, Министерства финансов и Министерства экономики и бюджетного планирования);
- Максимальной нейтральности при принятии решений предприятиями (в отношении найма работников, инвестирования средств) и при выборе домохозяйствами (в отношении работы);
- Полного устранения стимулов для «ухода» от уплаты этих налогов;
- Полного устранения несоответствий между этими двумя налогами;
- Большой нацеленности налоговой системы на поддержку малообеспеченных групп населения, даже в условиях единой ставки (так как в результате базового вычета и порога нулевой ставки низкий уровень заработной платы не будет подлежать налогообложению);

1.44 Самый простой способ интегрировать индивидуальный подоходный налог и социальный налог – слить их путем постепенного упразднения социального налога и введения более высокой единой ставки индивидуального подоходного налога. Это несложно сделать, так как эти налоги собираются на уровне предприятия. Такая мера приблизит налоговую систему Казахстана к налоговой системе Новой Зеландии, которая признана ОЭСР, как наиболее распространенная, нейтральная и эффективная система среди стран-членов ОЭСР.²⁴ Ключевой характеристикой налоговой системы Новой Зеландии (которая в значительной степени присутствует и в Австралии) является отсутствие налогов с фонда заработной платы (социальных налогов).

²⁴ См. ОЭСР, 2001 г. *Налоги и экономика: Сравнительная оценка стран ОЭСР. Сборник исследований по налоговой политике №6 (OECD 2001: Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries; OECD Tax Policy Studies No. 6)*. Также см. табл. 1.1.

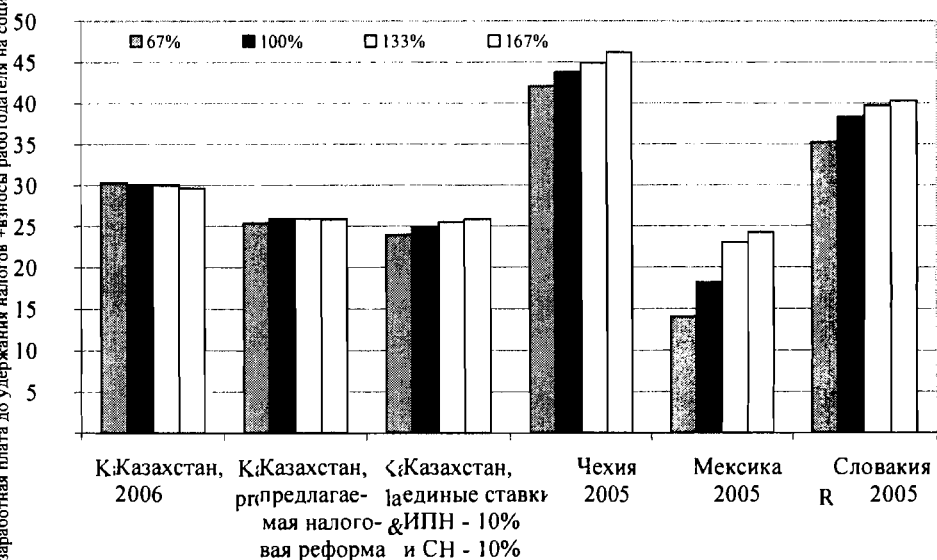
1.45 На пути к полной интеграции ключевым решением является определение общей ставки. На рис. 1.7. сравнивается существующее предложение Правительства по индивидуальному подоходному налогу и социальному налогу с комбинированной единой 20%-ной ставкой индивидуального подоходного налога/социального налога. Эта ставка, эквивалентная 15%-ной средней эффективной ставке относительно общих затрат на оплату труда, привлекательна по целому ряду причин:

- Она не должна, по меньшей мере, повлиять на налоговые поступления (наиболее вероятно увеличение таких поступлений) в отличие от режима, предусматриваемого предлагаемой реформой (который создает возможность снижения налогов, например, на капитал);
- Предлагает рассмотреть возможность дальнейшей гармонизации ставок – в частности, индивидуального подоходного налога/социального налога и корпоративного подоходного налога, применяемого к недобывающим отраслям;
- Предоставляет значительные сравнительные преимущества частному сектору по сравнению с другими странами (см. рис. 1.8).

Общая сумма налогов, относимых на издержки производства, в % от общих затрат на оплату труда (заработная плата до удержания налогов + взносы работодателя на социальное страхование)

Рисунок 1.9: Общая сумма налогов на оплату труда¹¹ и заработная плата, Показатели ОЭСР, одинокий налогоплательщик

Заработная плата до удержания налогов в % от среднего заработка по стране



Источник: Казахстан - расчеты Всемирного банка, другие страны - расчеты ОЭСР.

Примечание 1: Общая сумма налогов на оплату труда, относимая на издержки производства, включает индивидуальный подоходный налог, пенсионные взносы + расходы работодателя по уплате социального налога и взносов социального страхования

Примечание 1: Графики по каждой стране показывают общую сумму налогов на оплату труда в процентах от заработной платы до удержания налогов, эквивалентной определенному проценту (как указывается в легенде) от среднего размера заработка стандартного работника в стране. Для Казахстана в качестве знаменателя взяты общие расходы на оплату труда (включая социальный налог, учитывая, что его уплата - ответственность работодателя).

Примечание 2: Расчеты для Казахстана включают 10-процентный взнос в частные пенсионные фонды. Расчеты для других стран включают пенсии, медицинское страхование и, помимо всего остального, взносы страхования на случай безработицы.

1.46 Необходимо отметить, что на рис. 1.8 существующее предложение по реформе 2007/08 приводит к единой средней эффективной ставке, при этом 20-процентная единая ставка индивидуального подоходного налога является, фактически, прогрессивной в том, что средняя ставка для работника, зарабатывающего 67% среднего уровня заработка, несколько ниже, чем для того, чей заработок равен среднему. Как уже пояснялось выше, эта черта отражает комбинированный эффект базового вычета и порога нулевой ставки по индивидуальному подоходному налогу. Выбор уровня порога нулевой ставки и базового вычета - еще одно ключевое решение в случае полной интеграции этих двух налогов, так как эти два параметра будут определять долю населения, которая не будет облагаться единым индивидуальным подоходным налогом.

Дополнительные вопросы

1.47 В случае если власти пойдут по пути полной интеграции индивидуального подоходного налога и социального налога, в каждом налоге все-таки остаются вопросы, которые необходимо решать:

1.48 Гармонизация налогообложения иностранной и местной рабочей силы. Существующее на сегодня предложение по социальному налогу предусматривает гармонизацию ставок иностранной и местной рабочей силы. Казахстан должен идти именно в этом направлении вне зависимости от присутствия официальных представительств компаний. Индивидуальный подоходный налог и социальный налог должны полноценно применяться равным образом к иностранной и местной рабочей силе, если иное не предусмотрено в соглашениях по избежанию двойного налогообложения.

1.49 Гармонизация налогообложения государственных организаций и частных предприятий. Мы рекомендуем либо постепенно упразднить специальные льготы (разрешенные вычеты), предоставляемые государственным организациям, либо распространить их равным образом на всех субъектов налогообложения.

1.50 Льготы (разрешенные вычеты). Хотя приоритетом должны быть нейтральность и экономическая эффективность, встает вопрос об обеспечении равного положения всем семьям. Существующее на сегодня предложение существенно увеличит льготы для двух типов семей, которые мы рассмотрели, но ухудшит положение больших семей в относительном выражении. Сохранение системы льгот (разрешенных вычетов) в расчете на одного иждивенца лучше послужит целям борьбы с бедностью, учитывая, что в Казахстане бедность (и абсолютная, и относительная) тесно коррелируется с количеством иждивенцев. Система вычетов в расчете на каждого иждивенца (как сама по себе, так и в сочетании с единовременным пособием по рождению ребенка и по достижению ребенком одного года) также может оказаться эффективной для стимулирования рождаемости, что является стратегическим приоритетом для страны.

1.51 Необходимо сохранить полезное положение Налогового кодекса, ограничивающее все льготы (разрешенные вычеты), за исключением базовых вычетов. Однако, Налоговый кодекс должен конкретно указывать, что разрешение вычитать суммы, направленные на погашение вознаграждения по жилищным займам, должно применяться только в отношении того жилья, в котором заемщик проживает (но не в отношении второго или третьего жилья).

1.52 Порог нулевой ставки. Порог нулевой ставки на уровне 25% средней заработной платы можно считать адекватным. В сочетании с предлагаемой на 2007 г. новой величиной базового вычета большинство работников, зарабатывающих менее половины средней заработной платы, не будут облагаться индивидуальным подоходным налогом. Это хорошая мера, так как около 30% самых малообеспеченных работников не должны будут представлять декларации (или их работодатель не должен будет удерживать индивидуальный подоходный налог), что позволит Налоговому комитету сосредоточить ресурсы на обеспечении соблюдения налоговых требований лицами с высоким уровнем дохода.

1.53 Хотя власти имеют возможность подкорректировать величину порога нулевой ставки и базового вычета, мы бы не рекомендовали отказываться ни от одного из этих параметров (такая вероятность одно время рассматривалась). Эти два параметра играют свою роль в системе, и Казахстану нет необходимости терять какой-либо из инструментов системы налогообложения. При этом очень важно обеспечить абсолютное единообразие определения налогооблагаемого дохода для всех групп ставок (включая порог нулевой ставки). В настоящий момент компаниям приходится необоснованно тратить время на выяснение с Налоговым комитетом нюансов определения Налоговым кодексом дохода для целей порога нулевой ставки.

1.54 **Доход, не связанный с трудовой деятельностью.** В рамках существующей базы обеспечения собираемости налогов индивидуальный подоходный налог, по сути, является налогом на заработную плату (собираемым, в основном, в государственных организациях и крупных предприятиях). Приоритетная задача администрирования – обеспечить выполнение требований всеми предприятиями (включая тех, использующих специальные налоговые режимы, и все фермерские хозяйства) по его удержанию (и аудировать, в частности, уровень дохода и потребления работников предприятия с высокой заработной платой). Второй приоритет заключается в повышении исполнения налоговых обязательств самостоятельно занятыми гражданами (с относительно высоким доходом, т.е. лица свободной профессии). Задача на среднесрочную перспективу – обеспечить повышение уровня собираемости налога с дохода на капитал (т.е. рентного дохода или дохода с недвижимого имущества). Так как Налоговый кодекс уже определяет, что такие доходы также являются объектом для обложения индивидуальным подоходным налогом, Налоговый комитет должен со временем начать проводить аудиты индивидуального подоходного налога таким образом, чтобы источники дохода, не связанные с заработной платой, декларировались должным образом.

1.55 **Взносы в фонд социального страхования.** Если власти примут решение консолидировать индивидуальный подоходный налог и социальный налог, нужно будет принять решение и в отношении взносов в фонд социального страхования:

- Оставить его в форме налога с фонда заработной платы по ставке 2% (очень похоже на небольшой налог с фонда заработной платы, удерживаемый в Австралии на цели финансирования здравоохранения);
- Постепенно упразднить взносы и осуществлять финансирование за счет общего бюджета;
- Заменить взносы выделением определенного процента нового индивидуального подоходного налога (например, 2% из 20%).

1.56 Мы рекомендуем последний вариант, так как он максимально упрощает самостоятельную выплату и администрирование этого налога.

1.57 **Потеря поступлений для местных органов государственного управления.** Так как индивидуальный подоходный налог и социальный налог в настоящий момент направляются в местные органы государственного управления, предлагаемое резкое снижение ставок особенно остро скажется именно на этих бюджетах в силу ожидаемого сокращения поступлений (хотя это сокращение может быть намного меньше при условии одновременного расширения базы налогов, как это предлагается в нашем выводе). Правительство рассматривает возможность компенсации потерь поступлений путем выравнивающих субсидий из республиканского бюджета, однако, в среднесрочной перспективе для местных органов государственного управления это не обязательно самое приемлемое решение. Местные органы государственного управления отдают существенную часть «принадлежащих» им налогов в обмен на обещаемые трансферты, которые могут меняться в зависимости от политических и экономических условий. Для снятия этих обоснованных опасений Правительство может рассмотреть возможность адресного направления местным органам государственного управления части НДС (например, 25%, но фактический размер будет зависеть от оценок Министерством финансов этой потери поступлений в результате снижения ставок). Как указывается в недавнем отчете Банка касательно отношений между различными уровнями

государственного управления, этот пример взят из Германии.²⁵ Такое адресное направление части НДС имеет два преимущества: (1) НДС – это налог с широкой базой, которая с высокой степенью вероятности отражает уровень потребления, а, следовательно, базу для каждой области; и (2) это сможет обеспечить определенную поддержку (по крайней мере, со стороны местных органов государственного управления) по неснижению НДС ниже планируемого на сегодня уровня.

Расширение базы налогов

1.58 Прошлые реформы скорее создавали, нежели упраздняли различные возможности для освобождения от социального налога, что также подорвало базу индивидуального подоходного налога. Резкое снижение ставок предоставляет редкую возможность существенно расширить базу. По сути, это означает упразднение всех специальных режимов – особенно тех, которые относятся к социальному налогу. Это, конечно, не будет проблемой, если Правительство примет решение постепенно упразднить социальный налог, так в соответствии с существующим Налоговым кодексом индивидуальный подоходный налог должен удерживаться с работников при любом специальном режиме.

1.59 Такое расширение базы сократит нагрузку для Налогового комитета, так как ему не нужно будет работать со специальными режимами. До настоящего момента Налоговый комитет переносит ресурсы (кадровые, технологические, прочие) с обеспечения собираемости индивидуального подоходного налога и социального налога как интегрированной системы налогообложения оплаты труда на создание департаментов для работы со специальными режимами. Таким образом, постепенное упразднение специальных режимов индивидуального подоходного налога/социального налога позволит перераспределить ресурсы на более продуктивные виды деятельности.

1.60 В рамках этих усилий Налоговому комитету следует начать отслеживать уплату индивидуального подоходного налога с точки зрения количества физических лиц и организаций. Это не просто, так как многие организации, фактически, не ведут учет занятых. Например, правительственные организации не пользуются системой формального фонда заработной платы в казначействе и, следовательно, не могут отчитаться по своему фонду заработной платы в разбивке по индивидуальным работникам (без дополнительной работы по бухгалтерскому и кадровому учету). Такая же ситуация, скорее всего, существует и в фермерских хозяйствах и на многих предприятиях. Введение единого идентификационного номера для физических лиц, разрабатываемого Агентством по информатизации в рамках программы электронного Правительства, могло бы оказать значительную помощь усилиям по серьезному мониторингу этих баз (а также аудит и обеспечение уплаты налогов на основании этой информации).

²⁵ См. Диллинджер и Уильям Р., 2006 г. Казахстан: Реформирование фискальных отношений между бюджетами различных уровней. Отчет Всемирного банка №33709-KZ. (*Dillinger, William R., 2006, Kazakhstan: Reforming Intergovernmental Fiscal Relations, WB Report No. 33709-KZ*)

2. КОРПОРАТИВНЫЕ ПОДОХОДНЫЕ НАЛОГИ

А. ОПИСАНИЕ

Краткий обзор и сравнение с международным опытом

2.1 Как и в большинстве стран, богатых природными ресурсами, относительно большая часть доходов государственного бюджета в Республике Казахстан приходится на налогообложение юридических лиц, даже если исключить из анализа нефтяные компании.²⁶ В Таблице 2.1 сравниваются поступления корпоративного подоходного налога в проценте от всех поступлений в центральный бюджет ряда развитых и развивающихся стран. Казахстанский процент, 4.9%, высок по стандартам ЕЭС или США. Предположительно ввиду высокой мобильности капитала, страны Западной Европы и США получают небольшой объем поступлений от налогообложения корпораций. Хотя ставки налога, например, в США, ненамного ниже казахстанских. Принятие в ЕЭС восьми стран с относительно низкими ставками налога дало старт поступательному сокращению доходов от корпоративного подоходного налога (КПН), когда другие страны начали снижать свои ставки, чтобы сохранить конкурентоспособность. Ожидается, что уровень поступлений в ЕЭС стабилизируется на уровне США. Сравнения с развивающимися странами возможно, более уместны, но и более затруднительны. Большинство богатых природными ресурсами стран в значительной степени зависят от поступлений по КПН – посмотрите, например, на значения по России. Несмотря на это, Казахстан очевидно больше полагается на корпоративный подоходный налог, чем большинство сравнимых стран.

Таблица 2.1: Международное сравнение

Налоговые поступления в %от ВВП (2003)	КПН	ИПН	Соц. отчислен.
Средняя по ЕЭС - 15	2.2	9.8	13.2
Средняя по ЕЭС -8	2.3	5.6	12.3
Казахстан	7.6	2.1	3.5
--в.т.ч. не-нефтяные	4.9	..	..
--в.т.ч. не-добывающая (нефть и минералы)	4.6	..	..
Россия	6.6	3.4	7.8
-- в.т.ч. не-нефтяные	4.0	..	..
Словакия	2.8	3.3	13.9
США	1.2	7.3	6.6

Источник: Расчеты автора на основе базы данных ОЭСР и информации Министерства Финансов.

Примечание: социальный налог в Казахстане не включает 10% отчисления в пенсионный фонд.

2.2 Как частные, так и государственные предприятия (ГП) подлежат налогообложению в размере 30% от облагаемого дохода, за исключением сельскохозяйственных корпораций

²⁶ Налогообложение нефтяных компаний, в особенности иностранных, включает факторы, абсолютно отличающиеся от тех, которыми руководствуются при обычном налогообложении капитала, по причине рентной природы большей части нефтяных поступлений. По этой причине, мы не рассматриваем этот вопрос ни в данной главе, ни в соответствующем приложении.

(«использующих землю в качестве основного средства производства»), которые платят налог по ставке всего 10%. Налогооблагаемый доход во многих отраслях значительно сокращается благодаря инвестиционным преференциям и специальным режимам. Кроме того, существует удерживаемый у источника выплаты налог на вознаграждения по депозитам в размере 10%, и юридические лица выступают в качестве налогового агента по взиманию ИПН. Удерживаемый у источника выплаты 15-процентный налог на дивиденды для юридических лиц был упразднен в середине 2006 года. Совместные предприятия с иностранным участием облагаются в Казахстане как резиденты. Ставка налога по международным стандартам не является особенно низкой (см. Приложения 2 и 3). В то же время, ставка КППН в Китае равна 33%, в России – 26%. Ставки корпоративного налога в странах Восточной Европы еще ниже (Кноссен, 2005).

2.3 Налоговая система Казахстана не предусматривает защиту отчислений на амортизацию основных средств от инфляции. Система амортизации будет рассматриваться ниже более подробно. Не предусмотрена также сумма поправки на инфляцию для суммы номинального долга; вычету из налогооблагаемого дохода подлежат номинальные платежи процентов на сумму долга, а не только реальные выплаты.

2.4 Еще одна особенность касается взаимодействия между индивидуальным и корпоративным налогообложением. Наиболее важным критерием здесь является то, не дает ли комбинированная индивидуальная и корпоративная налоговая система преимущество одной из форм корпоративных финансов перед другими. Если такого преимущества нет, возникает налоговый нейтралитет. В большинстве стран финансирование за счет кредитов имеет преимущество над финансированием за счет акционерного финансирования, так как проценты по займам полностью относятся на вычеты, в то время как нераспределенный доход или дивиденды вычету не подлежат. В Казахстане это преимущество еще усилено за счет удержания 5% налога на дивиденды, в то время как банки не платят налог на вознаграждение по заемным ценным бумагам, находящимся у юридических лиц.

2.5 Налог у источника выплаты, удерживаемый с дивидендов, выплачиваемых юридическим лицам, в Казахстане создавал еще одну проблему: дивиденды, поступающие акционерам через цепь компаний, облагались этим налогом несколько раз (так называемый каскадный эффект). В середине 2006 года в налоговое законодательство были внесены изменения по устранению двойного налогообложения дивидендов, и с 1 января 2007 года доходы юридических лиц в виде дивидендов больше не подлежат налогообложению. Корпоративный подоходный налог избегает каскадного эффекта, поскольку дивиденды, выплачиваемые юридическим лицам, не включаются в облагаемый доход компании-получателя. Доход, распределяемый посредством процентных выплат, не испытывает каскадного эффекта, так как если долговое соглашение правильно структурировано, он не облагается налогом у источника выплаты²⁷ в банках или связанных компаниях²⁸.

2.6 Дивиденды, налог на которые был удержан у источника выплаты, относятся на вычеты из индивидуального подоходного налога (ИПН). Нераспределенный доход не облагается у источника выплаты, но, с другой стороны, прирост капитала на акции

²⁷ Некоторые категории процентного дохода подлежат налогообложению у источника выплаты, но каскадного эффекта легко избежать путем правильного структурирования обязательств внутри компании.

²⁸ Процент на вклады по текущим счетам, на которых содержится наличность предприятия, может, при отсутствии надлежащей системы защиты вкладов, привести к каскадному эффекту.

компаний, реализуемый акционерами, включается в облагаемый индивидуальный доход. Поскольку ставка индивидуального подоходного налога теперь выше, чем налог у источника выплаты, 10 и 5 процентов начиная с 2007 года, то система прямого налогообложения в Казахстане искажает выбор между нераспределенным доходом и выпуском новых акций как источниками финансирования, хотя и незначительно. Это обычная характеристика; почти во всех странах мира выпуск новых акций дискриминируется гораздо сильнее.

2.7 Если налоговая система вознаграждает акционеров через прирост капитала, а не через выплату дивидендов, финансировать инвестиции путем выпуска новых акций становится невыгодно. Существует два варианта финансирования: выплатить дивиденды и выпустить новые акции, либо выплатить меньше дивидендов (или не платить вообще) и использовать сэкономленные средства на покрытие капитальных расходов. По причине налоговой дискриминации, невыплата дивидендов и использование прибыли для финансирования приведет к приросту капитала, стоящему больше чем дивиденды.

2.8 Финансирование за счет заемных средств облагается практически по противоположной схеме: выплата процентов не облагается корпоративным подоходным налогом, и не удерживается у источника выплаты как часть индивидуального подоходного налога, если проценты выплачиваются зарегистрированным банкам или на долговые ценные бумаги, принадлежащие юридическим лицам. Оставшаяся часть не облагается индивидуальным подоходным налогом, даже если налогоплательщик находится в более высокой категории по доходу. Таким образом, казахстанской налоговой системе присуща и традиционная дискриминация в пользу заемного финансирования.

Международное сравнение казахстанской системы КПН

2.9 При сравнении характеристик казахстанского режима КПН со сравнимыми странами (см. Приложение 3), выявляются несколько особенностей.

2.10 Прежде всего, ставка налога на прибыль в Казахстане относительно высока (30%). Только в Китае она немного выше, в то время как в остальных странах ставка КПН приблизительно равняется 20%. В результате объем поступлений по КПН относительно высок (см. Таблицу 2.1), даже за вычетом нефтяных поступлений. Это может создать проблемы в будущем, если возрастет мобильность капитала, что повышает уровень конкурентоспособности налоговых систем и толкает вниз ставки КПН.

2.11 С другой стороны, ставка налога на проценты и дивиденды относительно низкая. Здесь, однако, более совершенная система существует в Словакии, где дивиденды не облагаются налогом, тем самым, предотвращая их двойное налогообложение. Как доказывают, например, Poterba и Summers (1985), двойное налогообложение дивидендов оказывает снижающий эффект на корпоративные инвестиции и увеличивает искажения при межсекторном и временном распределении капитала. Кроме того, Налоговый Комитет Министерства финансов РК издал инструкцию о том, что вознаграждение на банковские депозиты не подлежит обложению у источника выплаты. Очевидно, это искажающая и, следовательно, нежелательная черта казахстанской налоговой системы, поскольку она затрудняет развитие рынков прямого финансирования в интересах финансовых посредников.

2.12 Еще одно важное отличие возникает в отношении разрешенных методов амортизации. В Казахстане разрешен только метод убывающего остатка (за исключением недропользователей и инвестиционных проектов имеющих право на инвестиционные налоговые преференции, или ИНП), в то время как во всех остальных странах применяется также равномерный (прямолинейный) метод амортизации. Поскольку метод убывающего остатка сам по себе является разновидностью ускоренной амортизации, а недропользователи и ИНП - проекты обладают еще более благоприятными возможностями (полная амортизация в течение пяти лет), Казахстанская налоговая система в большой степени субсидирует инвестиции в сравнении с другими странами. Это может исказить инвестиционные решения, разъединяя налоговую амортизацию и истинную экономическую амортизацию (см. Nam и Radulesco, 2003).

2.13 Компании, действующие в Специальных Экономических Зонах (СЭЗ) не облагаются КПН, налогом на имущество и земельным налогом – эта мера призвана стимулировать экономическую активность в данных районах. Аналогичные программы существуют в Китае, Польше и России. Кроме того, в Казахстане, как и в России, существуют особые налоговые условия для сельскохозяйственного сектора и недропользователей. В отношении налогообложения недропользователей, можно отметить существование нескольких положений, действующих в различных направлениях. С одной стороны недропользователи имеют преимущество за счет амортизационных отчислений (возможность полной амортизации в течение 5 лет) и переноса убытков на последующие годы, но с другой стороны они подлежат дополнительному налогу на сверхприбыль. В России, где нефтяные компании также облагаются налогом отдельно, существует более однозначная и, следовательно, более прозрачная система налогообложения этого сектора.

2.14 Можно также отметить фундаментальные различия в отношении инвестиционных преференций между Казахстаном и сравнимыми странами. Выдачу инвестиционных налоговых преференций (сокращенно ИНП) в Казахстане можно характеризовать как недостаточно конкретную, со слишком размытыми критериями соответствия, что тем самым создает возможности для коррупции. В других странах выдача инвестиционных преференций в большинстве случаев зависит от характера и местоположения инвестиционных проектов. В Словакии, например, они выдаются только компаниям, относящимся к «стратегическим инвесторам», в России льготами пользуется вклад в капитал российских компаний, а Польша и Китай поощряют инвестиции в отрасли, в экономическом смысле отстающие от остальных, тем самым целенаправленно поощряя инвестиции в эти области и регионы.

2.15 Таким образом, система КПН в Казахстане отличается от систем в сходных странах в нескольких важных аспектах: прежде всего, в Казахстане отмечается относительно высокая ставка КПН – характеристика, которая может стать источником проблем, если мобильность капитала в стране возрастет. Более того, в сравнении с другими странами, система КПН имеет следующие неблагоприятные характеристики: она затрудняет развитие финансовых рынков, значительно субсидирует новые капиталовложения, а порядок выдачи инвестиций слишком неконкретен и основывается на излишне расплывчатых критериях, что приводит к завышению субъективной роли лица, имеющего полномочия выдать либо отказать в выдаче преференции.

Общие положения

2.16 Расчет налогооблагаемого дохода юридического лица начинается с бухгалтерской чистой прибыли. Далее вносятся корректировки с учетом расходов, не относимых на вычеты для целей налогообложения. Убытки, понесенные в течение предыдущих 3 лет, могут быть перенесены на последующие периоды и вычтены из налогооблагаемого дохода. Эти убытки не могут корректироваться на уровень инфляции, произошедшей за период переноса. Положений о переносе убытков на прошлые периоды не предусмотрено.²⁹

2.17 Из суммы, рассчитанной в описанном выше порядке, делаются определенные вычеты. Наиболее важными из них являются вычеты на инвестиции (инвестиционные налоговые преференции или ИНП), описанные в следующем разделе.

2.18 Налогоплательщик не имеет права относить в зачет суммы налога, удержанного у источника выплаты. Однако, налоги, уплаченные за границей, могут быть отнесены в зачет. Сумма зачета по иностранному налогу рассчитывается в зависимости от страны уплаты и не превышает суммы казахстанского налога, причитающегося на доход из иностранного источника. Налоговый Кодекс не предусматривает положений, объясняющих как поступать в случаях, когда сумма налогового зачета превышает сумму налогового обязательства. Неясно, существует ли возможность возврата излишне уплаченного налога, или отнесения его в счет авансовых платежей по налогу в следующем году.

2.19 *Амортизационные вычеты* основаны на стоимости приобретения и не корректируются с учетом инфляции. Амортизация рассчитывается только по методу убывающего остатка, для целей которого все активы группируются по четырем категориям. Далее, метод убывающего остатка применяется к итогу по группе в целом. Это означает, что процент стоимости (свой для каждой группы) добавляется к расходам на вычеты и вычитается от суммы стоимости по группе. Стоимость приобретенных основных средств добавляется к итогу по группе, включая расходы на установку, процент по кредитам на финансирование строительства, и тд. Налогоплательщик может перейти с метода убывающего остатка на равномерно-прямолинейный (но не наоборот) в течение срока полезной службы актива только если общая стоимость активов в данной группе не превышает 300 МРП (который в 2005 году составлял примерно 1000 тенге, то есть стоимость активов не должна превышать приблизительно 2500 долларов США, что в большинстве случаев сумма незначительная). После перехода остаток на балансе может быть полностью списан в течение года по всем амортизационным группам.

2.20 *Импортируемые основные средства* амортизируются по удвоенной ставке в первый год эксплуатации. В течение первого года актив учитывается отдельно; по его истечении, амортизированная стоимость добавляется к соответствующей группе. Такая возможность доступна как местным, так и иностранным резидентам.

²⁹ По положению о переносе убытков на прошлые периоды, убытки текущего года могут относиться на доход предыдущих периодов для получения возврата (как правило, допускается перенос только на ограниченное количество прошлых лет). Остальная часть может далее использоваться для зачета в счет будущих налоговых платежей по положению о переносе убытков на будущие периоды.

2.21 Здания и сооружения³⁰ (Группа 1) амортизируются по ставке 10 процентов, возросшей с 8 процентов в 2005 году. Машины и оборудование (МиО)³¹ составляют Группу 2 и амортизируются по максимальной ставке 25 процентов (с 20 процентов до 2006 года). Офисная техника и компьютеры входят в Группу 3, с максимальной ставкой 40 процентов. Группа 4 включает все виды основных средств, не вошедших в остальные группы, и амортизируется по ставке 15 процентов.

2.22 *Активы в лизинге* считаются переданными по условиям финансового лизинга, если (а) дисконтированная стоимость лизинговых платежей составляет не менее 90 процентов стоимости актива, (б) период лизинга составляет не менее трех лет и превышает 75 процентов срока полезной службы актива, и (в) договором предусмотрена передача собственности в конце периода аренды, по фиксированной цене. Условия финансового лизинга не предусматривают возможности покупки, даже по заранее установленной цене. Стоимость актива, переданного на условиях финансового лизинга, добавляется к соответствующей группе на балансе арендатора и вычитается из суммы соответствующей группы на балансе арендодателя.

2.23 Прибыль от продажи активов, реализованных по цене, превышающих стоимость соответствующей группы на момент продажи, является частью налогооблагаемого дохода равной сумме превышения стоимости группы. Это правило предполагает, что в большинстве случаев прирост капитала на амортизированную стоимость не подлежит обложению КПП.

2.24 В Налоговом Кодексе указывается, что вычеты на себестоимость товаров реализованных со склада основываются только на стоимости приобретения, без учета уровня инфляции. Возможно, на практике, в случаях, когда стоимость приобретения установить нельзя, вместо нее используется метод ЛИФО. Не предусмотрена возможность учета по стоимости замещения или каким-то другим способом проводить корректировку на инфляцию.

2.25 Номинальные выплаты процентов относятся на вычеты, опять же, без учета инфляции. Не предусмотрены корректировки на случай завышенных процентных ставок, даже между связанными сторонами.

2.26 Предусмотрена корректировка на случай *тонкой капитализации*, но она применима только в отношении выплаты процентов иностранным резидентам. В случае если отношение заемного капитала к собственному превышает максимально дозволенное значение -- 4 (7 для финансовых учреждений), выплата процентов нерезидентов уменьшается в количество раз, равное произведению отношения собственного капитала к заемному и соответствующего максимального значения. Однако сумма превышения не является в полной мере дивидендами, поскольку не облагается налогом у источника выплаты, если сделка структурирована надлежащим образом (т.е. если предусмотрена базовое долговое обязательство). Не существует конкретных пределов в отношении заемных инструментов с характеристиками акционерного капитала (например, выплата процентов в зависимости от уровня прибыли), либо положений относительно тонкой капитализации в случаях выплаты процентов резидентам.

³⁰ Нефтяные и газовые скважины, а также «средства транспортировки» подлежат налогообложению по отдельному режиму.

³¹ Аналогично, МиО, используемые в нефтяной и газовой промышленности, подлежат налогообложению по отдельному режиму.

2.27 Существует система авансовых платежей по корпоративному налогу. Ежемесячные авансовые платежи должны равняться как минимум сумме авансовых платежей предыдущего периода, или платежей установленных в налоговой декларации предыдущего периода. Авансовые платежи могут корректироваться по письменному требованию, но не ранее чем была подана декларация за предыдущий налоговый период. Закон предусматривает положения о возврате излишних авансовых платежей, но только после уплаты всех подлежащих оплате штрафов, взносов и задолженностей по всем налогам (не только КППН) и определения обязательств по КППН на следующий год. На практике это по всей вероятности означает невозвратность или, по меньшей мере, значительные задержки в возврате платежей, превышающих сумму фактических обязательств по КППН. Предприятия утверждают, что нет ресурсов для возмещения платежей, превышающих текущие обязательства по КППН.

Инвестиционные преференции, вычеты из налогооблагаемого дохода и прочие льготы

Общие вычеты

2.28 Налоговый Кодекс Казахстана не предусматривает освобождения от налогов либо ускоренной амортизации для иностранных резидентов, инвестирующих в Казахстан. Существует возможность ускоренной амортизации на импортируемые основные средства, но она доступна также и резидентам страны. Импортированные основные средства могут амортизироваться по удвоенной ставке в первый год, после чего амортизационная стоимость должна быть добавлена к соответствующей амортизационной группе.

2.29 Расходы на научные исследования, расходы на обучение работников, при условии, что они продолжают работу на налогоплательщика в течение, по крайней мере, трех лет после окончания обучения, и так называемые «социальные расходы» (очень ограниченная категория выплат, включая отпуск по беременности и родам, производственные травмы и больничные) полностью относятся на вычет.

Конкретные льготы и вычеты

2.30 Казахстан предоставляет обширные льготы и вычеты для:

- Конкретных групп налогоплательщиков (через различные специальные налоговые режимы);
- Конкретных секторов экономики и регионов/населенных пунктов (путем создания специальных экономических зон (СЭЗ), где применяется льготный режим налогообложения);
- Инвестиций в конкретные секторы экономики через так называемые Инвестиционные Налоговые Концессии.

2.31 Некоторые из этих схем была внедрены недавно, но все из них сформулированы слишком открыто, что вероятно может привести к значительному сокращению налоговой базы КППН и снижению средней ставки.

Специальные налоговые режимы (СНР)

2.32 Как физические, так и юридические лица могут подпадать под один из ряда упрощенных режимов налогообложения, когда их индивидуальные или корпоративные налоговые обязательства определяются (предположительно) в упрощенной манере. Эти режимы только частично направлены на упрощение соблюдения налогового законодательства; другой их задачей является постепенный перевод предпринимателей на обычный режим налогообложения по мере того, как их бизнес расширяется.

2.33 По *первому СНР*, так называемому *разовому талону*, предприниматели, работающие в течение менее 90 дней в данный календарный год, могут освободиться от любых корпоративных или индивидуальных налоговых обязательств путем выплаты небольшой суммы, определенной местным маслихатом на основе исследований, проведенных местными налоговыми органами. Предприниматели, работающие в данном режиме, также освобождаются от уплаты социального налога.

2.34 По *второму СНР*, системе *патентов*, предприниматели выплачивают 1% дохода в счет ИПН и 1% от дохода в счет социального налога. Однако взносы в Государственный Фонд Социального Страхования могут быть отнесены в зачет уплаты социального налога. Этому режиму подлежат налогоплательщики, чей доход за год не превышает 2 миллиона тенге (приблизительно 15 000 долларов США в 2005 году).

2.35 Условия *третьего СНР*, *упрощенного режима*, зависят от того, является ли налогоплательщик юридическим лицом или нет (см. Таблицу 2.2). В обоих случаях налогоплательщик выплачивает определенный процент от дохода, который делится поровну между (i) ИПН (для предпринимателей не образующих юридического лица) или КПН (для юридических лиц) и (ii) социальным налогом. Ставка налога для предпринимателей не образующих юридического лица может в дальнейшем быть снижена на 15% от ставок, перечисленных в Таблице, если количество работников возрастет (максимум до 10 – на этом уровне дается полная 15%-ная скидка).

2.36 Как очевидно из Таблицы 2.2, планируется значительное расширение охвата этих двух режимов.

Таблица 2.2: Упрощенные режимы, 2001-2007 г.г.

	Ставки			
	2001-2002	2003-2005	2006	2007
Неинкорпорированные (физические лица)	4~11%	3~7%	3~5%	3%
Инкорпорированные (юридические лица)	5~13%	4~9%	3~7%	3%
	Условия			
	Годовой доход (млн. тг.)		Количество работников	
	2001-2005	С 2006 года	2001-2005	С 2006 года
Неинкорпорированные (физические лица)	18	40	15	25
Инкорпорированные (юридические лица)	36	100	25	50

Источник: Налоговый Комитет Республики Казахстан

Упрощенный режим для сельскохозяйственных предприятий

2.37 Существует второй вариант *упрощенного режима*, применяемый только в сельскохозяйственном секторе. Как и первый вариант, он поделен на два подварианта, в зависимости от того, является ли налогоплательщик индивидуальным предпринимателем (фермером) или юридическим лицом – сельскохозяйственным предприятием. Фермеры уплачивают 0.1 процента оценочной стоимости их земельного участка, причем участок оценивается по ценам значительно ниже рыночных. В 2005 году этот режим выбрали около 156 000 фермерских хозяйств. Эти фермы необязательно являются малыми: на севере страны средний размер фермерского хозяйства, применяющего СНР, равняется 2000-3000 га, а на юге – примерно 5 га. По нашей информации, одна из ферм, использующих этот режим, владеет не менее 1.5 млн. га. Фермерское хозяйство, выбравшее этот режим, не уплачивает никаких других налогов, прямых или косвенных.

2.38 Второй вариант упрощенного режима налогообложения сельскохозяйственных предприятий основывается не на стоимости земельного участка, а на патентной системе: сельскохозяйственные предприятия могут освободиться от обязательств по уплате корпоративных и социальных налогов путем покупки так называемого *патента* в сумме 20 процентов от оценочного налогового бремени по налогу на имущество, НДС, КПП, социальному налогу и трем другим, менее значительным налогам. Это освобождает налогоплательщика от уплаты всех семи налогов. Кстати, отмечаем, что обычный корпоративный подоходный налог и без того оценивается по низкой ставке в 10 процентов; то есть, сельскохозяйственные предприятия - юридические лица платят КПП в размере 2 процентов от прибыли (20 процентов от 10 процентов), в то время как обычные предприятия платят 30% КПП и 15% НДС. По этому варианту упрощенного режима налогообложения работает около 3 000 ферм.

2.39 Систему патентов на сельскохозяйственное производство могут использовать только фермы, которые сами выращивают свою продукцию, причем она применяется только к доходам от переработки собственной продукции. Если ферма также занимается переработкой продукции других ферм, налогоплательщик обязан вести отдельный учет этой деятельности и не включать доходы от нее в патентную систему, т.е., уплачивать на

них обычный КПН по ставке для сельскохозяйственных предприятий. Эта система в значительной степени препятствует развитию индустрии переработки сельскохозяйственной продукции, так как создает значительный стимул к переработке продукции только своей фермы.

Таблица 2.3 : Распределение МСП по различным режимам

	2002	2005	2002	2005	2002	2006
	№ пользователей (тыс)		Доход (тыс. тг)		Налоговое бремя (% ВВП)	
Разовый талон	137	168	3.3	3		
Патент	92	159	1.6	2		
Упрощенный режим, физ. лица	74	165	3.6	9	4.8%	3.5%
Упрощенный режим, юр. лица	4.5	11	1.5	3	10.1%	5.7%
Итого	308	503	10	17		

Таблица 2.4 : Распределение налогоплательщиков по различным режимам

	2002	2005
Обычный КПП	36.0%	27.2%
Упрощенный режим	17.2%	25.9%
Сельское хоз-во – упрощенный режим – зем. налог	26.0%	23.0%
Сельское хоз-во – упрощенный режим - патент	0.3%	0.3%
Патент	20.2%	23.4%
	99%	99%

Источник: Налоговый Комитет Республики Казахстан

2.40 Как показано в Таблице 2.2 (А) и Таблице 2.3 (В), охват упрощенных режимов расширяется, даже до начала планируемого ослабления условий пригодности, произведенного в 2006 году.

Специальные Экономические Зоны (СЭЗы)

2.41 В Казахстане существует целый ряд СЭЗ, уже действующих либо планируемых. Их концепция применяется достаточно расплывчато: некоторые основываются на географическом положении, другие на отрасли экономики либо виде деятельности, третьи – на комбинации вышеописанных признаков. Существует также СЭЗ, которая зависит только от доли добавленной стоимости в общем доходе плюс некоторые широко определенные критерии, основанные на секторной деятельности.

Территориальные, кластерные СЭЗ

2.42 Планируется открыть СЭЗ в Алматы, где компании, базирующиеся на информационных технологиях, будут иметь право на 80-процентное сокращение КПП и освобождение от НДС по сделкам в пределах СЭЗ. Реализация товаров за пределы СЭЗ подлежит обложению НДС, удерживаемым у источника выплаты (нулевая ставка на экспорт и 15% на внутренние обороты). Открытие этой СЭЗ на момент написания данного отчета (апрель 2006 года) было отложено.

2.43 Аналогичную СЭЗ планируется открыть для развития хлопковой промышленности, на юге страны. Строительство сооружений на территории зоны началось, но дата открытия еще не установлена.

2.44 Наконец, существует СЭЗ на территории морпорта Актау, на Каспийском море. Она уже открыта, но пока ни один налогоплательщик не зарегистрировался для совершения операций в этом секторе, потому что сам порт еще не открыт. Эта СЭЗ не

предусматривает льгот по НДС. Компании, желающие в ней оперировать, должны заниматься химической или металлургической промышленностью, либо производить металлические продукты, машины или оборудование.

2.45 Существуют также планы по открытию СЭЗ для энергетических предприятий в Уральске (Западный Казахстан) и для строительства в Астане.

Общие положения о СЭЗ

2.46 Налоговый Кодекс предусматривает значительные налоговые льготы для компаний, где доля добавленной стоимости в общем доходе составляет не менее 40 процентов. Для того чтобы воспользоваться этими льготами, налогоплательщик должен подать заявку на рассмотрение Инвестиционного Комитета. Точные критерии отбора опубликованы не были. Есть дальнейшие планы по созданию СЭЗ, сконцентрированной на производстве основных средств для нефтяной промышленности, к которой не будут применяться территориальные ограничения (или же они пока не были выработаны).

Общие вопросы касательно СЭЗ

2.47 Для территориальных СЭЗ существуют ограничения по:

- Собственности (не допускается существование филиалов за пределами СЭЗ); и
- Деятельности за пределами СЭЗ (не более 10% общего дохода от реализации товаров, производимых предприятием);
- Регистрации; необходима регистрация налогоплательщика в пределах СЭЗ.

2.48 Ограничений по совместному владению предприятиями внутри и за пределами СЭЗ не существует, что повышает уязвимость этих льгот к злоупотреблениям посредством трансфертного ценообразования. Для решения этой проблемы не предусмотрено каких-либо правил либо проверок. Льготы по НДС создают разрыв в цепи НДС, тем самым, нарушая целостность налога (см. также главу этого отчета, посвященную НДС).

Инвестиционные налоговые преференции (ИНП)

2.49 Инвестиционные налоговые преференции предоставляются на новые проекты, осуществляемые новыми либо существующими компаниями. Согласно Статье 138.3 Налогового Кодекса, вновь создаваемые налогоплательщики получают 100% освобождения от подоходного налога при осуществлении новых инвестиционных проектов на период действия преференции. Существующие налогоплательщики, которые расширяют либо обновляют свой бизнес, получают право использовать равномерно-прямолинейный метод амортизации в течение периода, когда предоставляются преференции (обычно пять лет), взамен метода убывающего остатка по группам, но не освобождаются от подоходного налога, за исключением частичного освобождения в результате применения новых правил амортизации (см. Ст. 138.4).

2.50 Налоговый Кодекс не содержит положений напрямую касающихся налогообложения существующих налогоплательщиков, осуществляющих новые проекты, но Статья 138.4 покрывает всех налогоплательщиков, не подпадающих под Статью 138.2, то есть согласно этому положению существующие налогоплательщики, предприниматели новые проекты, также имеют право применять равномерно-прямолинейный метод

амортизации по ставке, соответствующей периоду, на который могут предоставляться преференции.

2.51 ИИП выдаются на срок до 5 лет, и могут продлеваться максимум еще на 5 лет. В первые 5 лет ИИП также включают освобождение от налога на имущество и земельного налога. Закон об инвестиционных преференциях и Постановление Правительства №436 дают широкое определение критериев отбора для выдачи ИИП, но в конечном итоге ИИП выдаются по усмотрению Инвестиционного комитета Министерства индустрии и торговли. Критерии выдачи преференций и критерии продления периода инвестиционных преференций еще на пять лет недостаточно ясны.

2.52 Использование преференций быстро растет, причем идет тенденция к увеличению, как количества проектов, так и их размера. В 2004 году было выдано 84 лицензий на общую сумму менее 800 млн. долларов США, в то время как в 2005 году эта сумма более чем удвоилась, составив 2 млрд. долл. США, а число проектов равнялось 117 (см. Таблицу 2.5).

Таблица 2.5: Инвестиционные налоговые преференции

Год подписания контракта	Количество	Инвестиции в основные средства	
		млрд. тенге	млн. долл. США
В соответствии с Законом РК от 28 февраля 1997 года «О государственной поддержке прямых инвестиций» заключено:			
1997	11	2,46	33,4
1998	72	17,9	229,5
1999	67	101,1	847,1
2000	76	34,6	243,5
2001	115	188,2	1 282,9
2002	2	0,126	0,822
Подитог	343	344,4	2 637,2
В соответствии с Законом РК от 8 января 2003 года «Об инвестициях» заключено:			
2003	64	52,95	361,9
2004	84	103,2	777,1
2005	117	290,8	2 171,9
2006	99	163,6	1 292,9
Подитог	364	610,55	4 603,8
ИТОГО	707	954,9	7 241,0

Источник: Инвестиционный комитет Министерства индустрии и торговли

2.53 В последнее время большинство лицензий концентрируется в перерабатывающей промышленности, в основном в строительной индустрии.

В. ОЦЕНКА

2.54 В данном разделе описывается, каким образом система корпоративного подоходного налогообложения влияет на экономический выбор и предлагает варианты по ее совершенствованию. Он сосредоточен главным образом на экономическом эффекте инвестиционных преференций, вычетов и налогообложения заемного и собственного капитала, особенно с учетом высокой и меняющейся инфляции. Хотя основным критерием, лежащим в основе дискуссии, является влияние на принятие экономических решений, рассматриваются также вопросы равноправия и легкости соблюдения и администрирования налогового законодательства. Влияние на принятие экономических решений включает два аспекта: влияние налогообложения на инвестиции и влияние на

выбор метода финансирования при данном уровне инвестиций (кредит, выпуск новых акций, нераспределенная прибыль). Первый аспект мы называем издержками эффективности системы КПН, а второй - вопросом налогового нейтралитета.

2.55 Главной причиной для озабоченности является эффект инфляции на издержки эффективности и нейтралитет системы корпоративного налогообложения. Инфляция влияет на предельную налоговую ставку через несколько каналов. Во-первых, инфляция не учитывается при корректировке амортизационных отчислений. То есть, положительная инфляция снижает дисконтированную стоимость амортизационных отчислений и тем самым (предположительно ненамеренно) повышает налоговое бремя на корпорации. Во-вторых, перенос убытков от инвестиций на будущие, прибыльные периоды не корректируется на уровень инфляции. В-третьих, существует 15-процентный налог на выплату вознаграждения физическим лицам³² и по межфирменным займам, удерживаемый у источника выплаты. Этот налог, однако, применяется к номинальным, а не реальным процентным ставкам. Это означает, что при высоком уровне инфляции фактические суммы выплат по налогам растут, даже если реальная ставка процента остается неизменной (а номинальная ставка растет с уровнем инфляции). Однако налог у источника выплаты на вознаграждение физическим лицам и по межфирменным займам, скорее всего не имеет большого значения, так как выплата вознаграждения банкам и по официально зарегистрированным долговым ценным бумагам от него освобождена. Существует четвертый канал, через который инфляция увеличивает налоговое бремя: инфляционный прирост стоимости товароматериальных запасов не относится на вычеты из налогооблагаемого дохода, так как налоговое законодательство Казахстана не позволяет учитывать ТМЗ по стоимости замены.

2.56 Пятый и последний канал работает, однако, в другом направлении. Согласно казахстанскому законодательству, номинальные выплаты процентов относятся на вычет из налогооблагаемого дохода. Однако инфляционная надбавка в номинальных процентных платежах представляет собой выплату (реальной) суммы основного долга. Таким образом, данное положение подразумевает, что выплата основной суммы долга частично идет за счет государства, через сокращение налогового обязательства, в случае положительной инфляции. То есть, через этот канал инфляция сокращает налоговое бремя на корпоративный капитал, который (по крайней мере, частично) финансируется за счет займов. Большая часть следующего раздела посвящена анализу того, как инфляция, через эти каналы, влияет на эффект системы корпоративного налогообложения.

Основная структура налога

2.57 Базовая структура КПН в Казахстане относительно проста, проблемы возникают большей частью в связи с вычетами (через специальные режимы, экономические зоны и ИПН), а не с самой структурой. Особое влияние оказывает структура амортизационных вычетов.

Амортизационные вычеты

2.58 Амортизационные отчисления не корректируются на уровень инфляции. В результате, приведенная стоимость потока амортизационных отчислений зависит от

³² Налог у источника выплаты является ИПН и, следовательно, применяется только к выплатам вознаграждения физическим лицам.

уровня инфляции. Чем выше будущая инфляция, тем сильнее стоимость амортизационных отчислений (и, тем самым, величина соответствующих вычетов из налогооблагаемого дохода) сокращается под воздействием инфляции. Эффект отсутствия корректировки амортизационных отчислений показан в Таблице 2.6:

Таблица 2.6: Инфляция и стоимость амортизационных отчислений

Сценарий 1				
Реальная ставка процента	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
инфляция	0.0%	10.0%	15.0%	25.0%
Группа				
I	100.0%	33.7%	24.7%	15.8%
II	100.0%	54.4%	43.7%	30.8%
III	100.0%	65.6%	55.4%	41.6%
IV	100.0%	42.0%	32.0%	21.2%
Сценарий 2				
Реальная ставка процента	2.50%	2.50%	2.50%	2.50%
инфляция	0%	10%	15%	25%
Группа				
I	100.0%	41.0%	31.1%	20.5%
II	100.0%	57.7%	47.0%	33.7%
III	100.0%	67.1%	57.1%	43.3%
IV	100.0%	47.7%	37.3%	25.4%

Источник: расчеты автора на основе информации Налогового Кодекса и данных Налогового Комитета

2.59 Как очевидно из Таблицы 2.6, инфляция имеет значительный эффект на стоимость амортизационных отчислений и связанных с ними налоговых вычетов. Неудивительно, наиболее значительное сокращение стоимости связано с активами, амортизируемыми по самой низкой ставке: чем длиннее период амортизации, тем сильнее их стоимость сокращается из-за инфляции. Наибольший удар приходится на Группу I (здания и сооружения); здесь стоимость падает не менее чем на 66 при ставке инфляции в 10 процентов, 75 процентов при ставке в 15 процентов, и целых 84 процента при ставке в 25 процентов, что конечно для Казахстана является очень высоким. Группа с самым коротким сроком службы, Группа 3 (офисное оборудование, и т.д.) наименее подвержена эффекту инфляции, но и здесь сокращение стоимости варьирует от 34 процентов при нулевой инфляции до почти 60 процентов при инфляции 25%. Поскольку амортизационные отчисления являются наиболее важным вычетом из налогооблагаемого дохода, сокращение их стоимости при инфляции предполагает, что налоговое бремя на данный уровень реального дохода при инфляции возрастает. Очевидно, это не намеренное следствие структуры корпоративного налогообложения в Казахстане. Конечно, если ставка инфляции значительно снизится, приведенная стоимость будущих амортизационных отчислений опять возрастет. Это, само по себе, сократит реальное налоговое бремя на инвестиции.

Предельные эффективные ставки налога (ПЭСН)

2.60 Стоимость амортизационных отчислений, представленная в предыдущем разделе, это поучительное, но не полное описание системы инвестиционных льгот. Помимо прочего, стоимость этих отчислений зависит от ставки корпоративного налога. Более важно, это сопоставляет стоимость льгот со стоимостью инвестиций, не трудно сказать, как это влияет на норму прибыли планируемых проектов. Ответ на последний вопрос дает больше информации о фактическом льготном эффекте режима субсидий.

2.61 Более комплексным показателем является предельная эффективная ставка налога (ПЭСН). Это показатель разницы между нормой прибыли на данный проект до выплаты

налогов, получения субсидий, и тд и нормой прибыли на тот же проект с учетом вышеперечисленных платежей. Эффективная предельная ставка налога – это попытка определить суммарное влияние от всех положений касательно налогообложения капитала. Она сравнивает нормы прибыли на инвестиции до и после налогообложения. Процентная разница между нормами прибыли до и после налогов является предельной эффективной ставкой налога. Если норма прибыли после налогообложения выше, чем до него, предельная ставка оказывается негативной; то есть, существует субсидия. Для дополнительной информации по основе и методологии расчета предельной эффективной ставки налога, см. King и Fullerton (1984).

2.62 В таблице 2.6 отражены результаты расчета предельных эффективных налоговых ставок для инвестиций в различные виды активов, секторы и инвестиционные режимы в Казахстане для трех вариантов уровня инфляции. Сначала мы рассмотрим ПЭСН для проектов/компаний, финансируемых полностью за счет акционерного капитала и изучим зависимость ПЭСН от вида финансируемого актива и различных характеристик налогового законодательства. После этого, мы рассмотрим случай финансирования на 50% за счет заемных средств и на 50% за счет собственных, чтобы выяснить, до какой степени налоговая система искажает выбор структуры капитала компании.

Акционерное финансирование

2.63 Таблица 2.7 показывает, что при ставке инфляции в 0 процента предельные эффективные налоговые ставки для типичного проекта со «смешанными активами» приблизительно равны законодательно установленной ставке в 30 процентов. ПЭСН здесь рассчитана для проекта, который на 45% состоит из зданий, 45% - машин и оборудования, и 10% - офисного оборудования.

Преимущества благоприятного режима амортизации приблизительно уравниваются 15-процентным налогом на дивиденды. Эффект амортизационного режима становится очевидным при рассмотрении ПЭСН для проектов по активам: для зданий она более низкая, так как максимально разрешенная норма амортизации (10 процентов) значительно превышает вероятную экономическую норму амортизации, которая для зданий обычно принимается за 2-3 процента. Для офисного оборудования ПЭСН является наивысшей, так как разница между экономической и налоговой амортизацией минимальная.

2.64 В системе существуют другие дополнительные аномалии, которые влияют на величину ПЭСН (см. Таблицу 2.8). Например, базовая ставка по смешанному проекту (33.9%) падает на два процентных пункта, если период переноса убытков увеличить с теперешнего уровня в три года, что очень мало, до более

Таблица 2.7 Базовые предельные эффективные ставки налога (ПЭСН)

Смешанный проект	0.34
Здания	0.30
Машины и оборудование	0.36
Офисное оборудование	0.43
Прочее	0.24

Источник: расчеты автора

Таблица 2.8: ПЭСН для двух проектов под различными режимами по переносу убытков, возвратам и удержанию налога на дивиденды

	Смешанный проект	Импортные МО
Тип проекта/эффективная ставка		
Базовая ПЭСН	0.34	0.36
- перенос убытков 15 лет	0.32	0.33
- нет задержки по возврату НДС на импорт	0.31	0.30
- нет удержания налога на	0.14	0.14

традиционных 15 лет. Это дивиденды
положение будет особенно *Источник: расчеты автора*

благоприятно для новых компаний. Обычно они проходят через трех-пятилетний период стартовых убытков, часть которых может быть возмещена за счет сниженного налогообложения в прибыльные годы. Для вновь созданных компаний первоначальный период приблизительно пяти лет убытков не является чрезмерным, поскольку компании потребуется несколько прибыльных лет, чтобы возместить все накопленные убытки. Как минимум 10 лет необходимо для льготного налогообложения новых компаний, и во многих странах традиционно принят период в 15 лет. Мы вернемся к этому вопросу при обсуждении специальных налоговых режимов и ИПН ниже. Если устранить задержку в выплате зачета по НДС на импортируемые основные средства, например через внедрение системы отложенных платежей, как предложено в главе по НДС, возникнет дополнительный, более незначительный эффект на ПЭСН.

2.65 В соответствии с зависимостью ПЭСН от типа активов, влияние этих факторов зависит также от типа активов. Во второй колонке Таблицы 2.8 мы разложили компоненты ПЭСН для проекта, который использует только импортное оборудование. Это означает, что период амортизации значительно сокращается, в соответствии с более коротким сроком полезной службы актива. Далее, мы предположили, что все импортированное оборудование пострадало от воздействия задержек с возвратом НДС на средства производства. Базовая ПЭСН в 35.8% (см. также Таблицу 2.6) гораздо сильнее подвержена влиянию продления периода переноса убытков до 15 лет – ПЭСН снижается более чем на 3 процентных пункта. Это объясняется тем, что первоначальные убытки возрастают из-за ускоренной амортизации. И, конечно, проекты, которые в большей степени используют импортное оборудование и по этой причине импортируют больше чем смешанные проекты, получают больше выгоды от немедленного возврата НДС на импорт. Например, для проекта, который состоит исключительно из инвестиций и импортного оборудования, внедрение системы отложенных платежей по НДС на импорт основных средств приведет к снижению ПЭСН на значительные 2.8 процентных пункта.

Удерживаемые у источника выплаты налоги на дивиденды

2.66 Наибольшего воздействия на ПЭСН можно добиться отменой удерживаемого у источника выплаты налога на дивиденды. В Казахстане 15-процентный налог на дивиденды был снижен до 5 процентов для физических лиц и исключен из налогооблагаемой базы для юридических лиц в середине 2006 года. Дивиденды являются способом распределения капитального дохода, то есть их налогообложение после того, как доход уже был обложен корпоративным подоходным налогом, представляет собой двойное налогообложение. Отмена этого налога соответственно снизила ПЭСН до 14.1 процента, более чем в два раза меньше чем его первоначальный уровень (см. Таблицу 2.8). Для всех видов активов получены аналогичные результаты, как показано в Таблице 2.7 путем пересчета анализа проекта, содержащего только машины и оборудования. Отмена налога на дивиденды позволила ликвидировать двойное налогообложение прибылей, выплачиваемых через дивиденды, и тем самым в некоторой степени восстановила нейтралитет налоговой системы. Это также значительно упростило процесс администрирования корпоративного подоходного налога путем фактического перехода на так называемую систему двойного подоходного налога: облагать налогом трудовой доход через налог на заработную плату, а капитал – через корпоративный налог. Таким образом, оба налога значительно упрощаются, а их база расширяется, чтобы обеспечить прежний объем поступлений с пониженными ставками. Отпадает нужда в сложных корректировках,

чтобы сбалансировать двойное налогообложение прибылей, выплаченных через дивиденды.

Влияние заемного финансирования и инфляции на ПЭСН

2.67 При нулевой инфляции и реальной ставки процента по займам, равняющейся норме прибыли на проект до выплаты налогов, финансирование на 50 процентов за счет займа фактически означает переполовинивание проекта: 50 процентов реальной прибыли выплачивается в виде процента, но с другой стороны 50 процентов первоначальных покупок финансируется за счет займа, то есть расход собственной наличности уменьшается вдвое. По сути, проект делится наполовину, но без изменений в графике поступлений наличности.

2.68 Однако, этот относительный нейтралитет в большой степени зависит от предположения о нулевой инфляции, что в теперешней обстановке является абсолютно нереалистичным. Предельные эффективные ставки налога на доход от инвестиций за счет собственных средств очевидно в огромной степени зависят от уровня инфляции, из-за значительного снижения стоимости амортизационных отчислений, о которых говорилось выше. Даже при скромной ставке инфляции в 10 процентов, ненамного выше ожидаемого уровня 2006 года, ПЭСН на полностью самофинансируемые проекты взлетает до 64.5 процента. То есть переход на заемное финансирование действительно имеет значение, и дает гораздо более выгодные результаты, чем финансирование полностью из собственных средств. Даже при периоде переноса убытков всего на три года, ПЭСН снижается до (все еще значительных) 50.7%, что, тем не менее, намного ниже, чем при полном самофинансировании. Продление периода переноса убытков снижает ставку на еще один процентный пункт.

Таблица 2.9: Эффект заемного финансирования

Инфляция и заемное финансирование	Стоимость заимствования равна норме прибыли Инфляция 10%
100% собств. капитал	0.65
50% займ / 50% собств	0.51
Займ / (займ+собств) 50%, 30 лет перенос убытков	0.50

Источник: расчеты автора

2.69 Большая часть такой зависимости от инфляции вызвана отсутствием корректировки амортизационных отчислений на инфляцию. В примере, приведенном в Таблице 2.10, предельные ставки налога сравниваются при инфляции в 10 процентов. При расчетах были сделаны две

Таблица 2.10: Эффект ТМЗ и инфляции

Инфляция и заемное финансирование	Индексация ТМЗ	Инфляция 10%
100% собств. капитал	нет	0.65
	есть	0.51
50% заем / 50% собств.	нет	0.51
	есть	0.41

Источник: расчеты автора

альтернативные гипотезы касательно методов финансирования: согласно первому, собственное финансирование составляет 100 процентов, а по второму 50 процентов финансируется за счет заемного капитала, 50 процентов – за счет собственного.

2.70 Как показано выше в Таблице, при обоих методах финансирования примерно половина увеличения ПЭСН при росте инфляции вызвана потерей стоимости регулярных амортизационных отчислений. Дальнейший эффект возникает поскольку финансирование за счет займов в части выплаты реальной суммы долга (т.е. инфляционный компонент представлен процентной ставкой) идет на вычет из КПН, хотя на самом деле оно должно рассматриваться как транзакция с капитального счета. То есть, индексирование ТМЗ значительно снижает воздействие инфляции на ТМЗ. Конечно, не от всех эффектов инфляции удастся избавиться, есть и другие отклонения от нейтралитета, такие как налогообложение номинального прироста капитала, инфляционные потери при переносе убытков на будущие периоды, и так далее. Однако, уровень инфляции слишком низок для того, чтобы оправдать введение полностью защищенной от инфляции налоговой системы. Проще будет добиться более низкого уровня инфляции и соответственно скорректировать макроэкономическую политику.

Инвестиционные налоговые преференции

Существующие налогоплательщики

2.71 Для существующих налогоплательщиков ИНП сводятся к разрешению использовать равномерный метод амортизации вместо метода уменьшающегося остатка по группам в течение пяти лет. Это подразумевает единый режим амортизации для всех групп, что имеет два предположительно незапланированных последствия. Прежде всего, степень субсидирования зависит от вида актива, в который делаются инвестиции. Во-вторых, степень субсидирования для каждого конкретного актива в значительной степени зависит от уровня инфляции. Таблица 2.10 наглядно иллюстрирует оба аргумента. Под субсидией ИНП мы понимаем сокращение стоимости амортизационных отчислений для проектов с ИНП, в сравнении с проектами без ИНП, для каждого вида активов и процента инфляции.

Таблица 2.11: Эффект инвестиционных налоговых преференций (ИНП) на приведенную стоимость амортизационных отчислений

Чистая приведенная стоимость ИНП	Реальная ставка процента 2.5%, инфляция 0%		Процент субсидии
	Обычный	С ИНП	
Группа			
I	65.75	86.44	31.5%
II	83.16	86.44	3.9%
III	88.77	86.44	-2.6%
IV	74.64	86.44	15.8%

Источник: расчеты автора

2.72 Первый аргумент, зависимость эффекта ИНП от класса актива, абсолютно очевиден из Таблицы. Уровень субсидии наиболее высок для долго живущих активов класса I (здания и т.д.) и, в меньшей степени, для класса IV (“прочие”). На активы класса II, машины и оборудование, ИНП большого эффекта не производят, в то время как налоговое бремя на офисное оборудование от введения ИНП даже возрастает! Причину этому нетрудно найти. ИНП вводят единый график амортизационных отчислений для всех классов активов; это дает большое преимущество в случае длинного периода амортизации, но чем он короче, тем меньше преимущество. Поэтому активы класса I, здания, пользуются наибольшим преимуществом от ИНП, машины и оборудование практически никакого эффекта не испытывают, а в отношении офисного оборудования и компьютеров при использовании ИНП фактически возникают потери.

2.73 Международный опыт (DeLong и Summers, 1990) напрямую связывает рост продуктивности с уровнем инвестиций в то, что в Казахстане представляет классы активов II и III. Поэтому тот факт, что эти классы не получают преимуществ от ИНП, или даже несут потери, относится к наиболее нежелательным характеристикам казахстанской системы ИНП.

2.74 В Таблице 2.12 ниже также проиллюстрирована вторая, предположительно незапланированная, характеристика системы ИНП, ее зависимость от инфляции. В целом, инфляция усиливает первоначальный эффект ИНП (эффект при нулевой инфляции). Эффект инфляции также является в высокой степени нелинейным. Это означает, что одинаковый рост инфляции имеет различный эффект в зависимости от того, происходит ли он начиная с нулевой ставки инфляции или на более высоком уровне. Наивысший эффект происходит на первых десяти процентных пунктах инфляции; для зданий уровень субсидирования почти удваивается. Уровень субсидии возрастает и далее, при более высоком проценте инфляции, но уже гораздо более малыми шагами. Эффект на машины и оборудование остается небольшим и ведет себя в достаточной степени независимо от уровня инфляции, но при любом уровне остается незначительным. Налог на офисное оборудование, вызываемый ИНП, значительно возрастает по мере роста инфляции, с небольших 2.6% при нулевой инфляции до очень значительного уровня при 25% инфляции.

Таблица 2.12: Эффект инфляции и ИМП на приведенную стоимость амортизационных отчислений

Группа/инфляция	% субсидии, ИМП и инфляция			
	Инфляция 0%	Инфляция 10%	Инфляция 15%	Инфляция 25%
I	0.31	0.91	1.03	1.12
II	0.04	0.07	0.06	0.02
III	-0.03	-0.14	-0.18	-0.26
IV	0.16	0.45	0.49	0.51
Стоимость налоговой льготы	Норма прибыли 0.025			
Инфляция 0%	86.44			
Инфляция 10%	51.52			
Инфляция 25%	28.56			

Источник: расчеты автора

2.75 В целом, эффект ИМП меняется в зависимости от класса активов в нежелательном направлении: классы, наиболее близко связанные с техническим прогрессом, получают наименьшую субсидию, или даже облагаются дополнительным налогом. Эффективный процент субсидии, предполагаемый ИМП, зависит сложным, произвольным образом от уровня инфляции, что также в высшей степени нежелательно.

2.76 Еще одной характеристикой ИМП является отсутствие прозрачности процесса выдачи. Решение фактически принадлежит работникам Комитета Инвестиций при Министерстве индустрии и торговли и основывается на очень общих критериях. Это, по сути, открытая структура, что создает опасность с точки зрения фискального контроля. Кроме того, отсутствие прозрачности и превышение полномочий в выдаче преференций открывают дверь коррупции.

ИМП и ПЭСН

2.77 Влияние ИМП на предельную эффективную ставку налога в большой степени зависит от того, рассматриваем ли мы новый проект или проект, осуществляемый существующей, прибыльной компанией. Налоговое бремя на существующие фирмы снижается, если пятилетний период прямолинейной амортизации, предусмотренный по режиму ИМП, действительно дает преимущество в сравнении с обычным методом

Таблица 2.13: ПЭСН при условии и без инвестиционных налоговых преференций (ИМП), существующие компании

	Полный зачет убытков в ранние годы	
	Без ИМП	С ИМП
100% здания	0.29	-0.06
100% машины и оборудование	0.32	0.36

Источник: расчеты автора

(Таблица 2.13). Инвестиционные проекты, состоящие в основном из зданий, получают значительное преимущество; при условии возможности полного отнесения убытков в зачет (что и будет наблюдаться для существующих прибыльных фирм), ставка налога значительно снижается. Однако для фирм инвестирующих главным образом в машины и оборудование ПЭСН фактически возрастет.

2.78 Для новых фирм ситуация другая. Поскольку у них нет прибылей, на которые можно перенести убытки, ИМП работают по-другому: вместо ускоренной амортизации. Фирма получает освобождение от налогов на пять лет. Поскольку большинство компаний

в первые пять лет своего существования в любом случае терпят убытки, освобождение от налогов им большой выгоды не приносит, и может даже причинить вред, потому что отсутствие обязательств по корпоративному подоходному налогу означает, что впоследствии фирма не сможет перенести убытки в счет доходов будущих периодов. В этом случае ПЭСН увеличивается при режиме ИНП. Таким образом, с точки зрения новых компаний ИНП разработаны неэффективно.

Интерпретация

2.79 Общая структура ясна:

- ПЭСН на средний проект немного выше, чем официальная налоговая ставка, несмотря на очень благоприятный режим амортизации, по причине двойного налогообложения, вызванного ранее удерживаемым у источника выплаты налогом на дивиденды;
- Более того, в системе существует несколько искажений, дискриминирующих инвестиции в машины и оборудование. Они довольно значительно страдают из-за невозможности адекватного получения возврата НДС на импортируемые капитальные товары; у них менее благоприятный режим амортизации и они менее всего (если вообще) выигрывают от ИНП.

2.80 Режим корпоративного налогообложения в Казахстане является относительно необычным. Корпоративный доход облагается на уровне юридического лица, если не предусмотрены инвестиционные льготы или другие необычные вычеты. Доход из корпоративного источника облагается вторично в момент распределения акционерам, физическим лицам, в виде дивидендов. Поскольку индивидуальный подоходный налог удерживается у источника выплаты, корпорации не могут защитить дивиденды, даже выплачиваемые конечным акционерам. Процентный доход банков и других финансовых посредников облагается как корпоративный подоходный налог. Процентный доход кредиторов-физических лиц подлежит только 10-процентному налогу у источника выплаты, и не облагается далее как индивидуальный подоходный налог.

2.81 Другие страны в области корпоративного налогообложения выбирают один из двух различных методов. По «классической» системе, применяемой в Соединенных Штатах, корпоративный доход облагается налогами, а дивиденды и прирост капитала на акции облагаются на уровне индивидуального подоходного налога (прирост капитала – по льготной ставке). Возникающее в результате двойное налогообложение формирует агрегатное (корпоративное и индивидуальное) налоговое бремя, отличающееся от официальной ставки индивидуального подоходного налога; стимул к удержанию дохода и использованию кредитного финансирования взамен акционерного; искажения в пользу трудоемкого производства в корпоративном секторе до тех пор, пока двойное налогообложение повышает налогообложение капитала; дискриминацию против продуктов капитального сектора.

2.82 Теоретически идеальное решение этих проблем, полная интеграция налоговой системы, вероятно нереальна с административной точки зрения. Однако, многие страны (в том числе Франция, Италия, Великобритания и Германия) используют менее амбициозный подход к интеграции корпоративного и индивидуального подоходного налогов – акционер получает зачет на сумму корпоративного налога, причитающегося на доход, с которого были уплачены дивиденды. Этот подход частично интегрирует два налога, по крайней

мере в части распределяемого дохода из корпоративного источника, и снижает искажения и неравенства классической системы. Некоторые страны, в особенности Германия, применяют сниженную ставку к распределяемому налогу, в отличие от нераспределяемого. (Германия избавляется от двойного налогообложения дивидендов путем снижения ставки на распределяемый доход и зачета акционеру на величину сниженной ставки). Все эти методы значительно увеличивают административное бремя корпоративного налога. Равнозначной альтернативой является вычет из налогооблагаемого дохода корпорации на (часть) дивидендов, выплачиваемых акционерам.

2.83 Поскольку выплата вознаграждения идет на вычет из налогооблагаемого дохода корпорации, но не облагается налогом у получателя, она, по сути, облагается негативным налогом, который формирует искажение в пользу заемного финансирования. Это искажение может принести еще больше ущерба, чем классическая система (где выплата вознаграждения относится на вычеты, а доход облагается налогом). По классической системе преимущество в пользу заемного финансирования не возрастает за счет инфляции значительно, если процентный доход и расходы рассматриваются симметрично: и облагаемый доход, и вычеты возрастают вместе с инфляцией и номинальной процентной ставкой. Однако если налогообложения процентных выплат у получателя не происходит, или происходит в недостаточном объеме, возникает значительный стимул к кредитному финансированию.

2.84 Наиболее радикальным выходом был бы полный отказ от налога на дивиденды у источника выплаты – это устранил проблему двойного налогообложения и каскадный эффект. Это приведет к двойной системе, где капитальный доход облагается через КПН, а доход от заработной платы – через ИПН (индивидуальный подоходный налог, в данном случае – практически налог на заработную плату). Такая система минимизирует эффект на выбор структуры капитала, легка в администрировании и может быть внедрена незамедлительно.

Инвестиционные преференции

2.85 Конечно, тот факт, что система инвестиционных преференций сокращает налоговое бремя в избранных регионах и секторах экономики, не должен нас удивлять: в конечном счете, это является целью системы. Поведение предельных эффективных ставок налога является результатом сознательной инвестиционной политики, направленной на поощрение развития в конкретных регионах, стимулирование роста отдельных секторов промышленности и поддержку формирования капитала в целом. Однако маловероятным кажется то, что было принято сознательное решение сформировать фактически существующую модель поведения налоговых стимулов (и штрафов). Очевидным примером очевидно ненамеренного эффекта является высокий налог на переработку сельскохозяйственной продукции, основанный на том факте, что сельскохозяйственные налоговые льготы положены только предприятиям, перерабатывающим продукцию собственного производства. Как только ферма решит отдать переработку на сторону, такая деятельность другого переработчика будет облагаться по высоким корпоративным ставкам налога. В то же время правительство ставит поддержку переработки сельскохозяйственной продукции для повышения добавленной стоимости в сельском хозяйстве одной из своих целей; однако, достижению этой цели препятствуют налоговые льготы, предназначенные помочь сельскому хозяйству. Более вероятным кажется, что масштаб, а возможно даже направление многих льгот оказались ненамеренными.

2.86 Есть доля правды в аргументах о том, что определенное вмешательство в рыночные силы может быть оправдано для того, чтобы поощрить казахстанских предпринимателей выйти за пределы традиционных секторов, где они чувствуют себя комфортно. Однако могут возникнуть сомнения в мудрости таких шагов, как, например, различные налоговые (или, точнее, неналоговые) режимы для сельского хозяйства. Казахская налоговая политика отдает предпочтение неразвитым регионам и некоторым отраслям экономики. Однако такое поощрение влечет за собой экономические издержки. Предположительно, эти инвестиционные льготы нужны потому, что поощряемые проекты имеют более низкую норму прибыли, чем альтернативные проекты, в которые частный сектор стал бы инвестировать без региональных льгот. Оценить эти экономические издержки невозможно, поскольку мы не знаем, какие проекты были бы профинансированы в отсутствие льгот. Однако с учетом значительной разницы в норме прибыли, вызванной льготами, можно утверждать, что экономические издержки являются высокими.

2.87 Необходимо также упомянуть несколько других форм дискриминации. Существуют значительные отличия в налогообложении различных видов активов (здания, машины, и т.д.). Во-первых, казахские инвесторы поощряются к использованию машин и оборудования местного производства в противовес импортному. Дифференциация происходит в рамках уплаты НДС: задержки с возвратом платежей по НДС предполагают различия в предполагаемой ставке налога на покупки различных местных и импортных капитальных товаров. Таблица 2.8 иллюстрирует дифференцированное налогообложение местных и импортированных капитальных товаров. Импортирование оборудования вместо использования местных машин увеличивает налоговое бремя почти на 10 процентов. Это является частью индустриальной политики для поощрения казахского производства машин и оборудования. Ее недостатком является то, что она может подорвать конкурентоспособность секторов, в результате этой политики зависящих от более дорогих импортированных капитальных товаров или менее эффективного местного оборудования. Во-вторых, инвестиции в здания пользуются преимуществом по сравнению с инвестициями в машины и оборудование, через режим амортизации. Это противоречит цели поддержания отечественного машиностроения. Хотя влияние на распределение инвестиций может быть оправдано, например, для того чтобы поддерживать достаточный уровень диверсификации в торговле, неясно, почему субсидии различаются по типам активов.

2.88 Также, инвестиционные преференции являются инструментом региональной политики; это означает, что казахские бизнесмены поощряются к использованию чрезмерно капиталоемких методов производства, в то время как правительство ставит перед собой цель повысить занятость. Эта политика выглядит особенно противоречивой, если мы взглянем на все еще высокий уровень безработицы в стране, за пределами главных городов, и с учетом предполагаемого желания правительства поощрять расселение в приоритетных регионах.

2.89 Далее, тот факт, что и уровень, и структура субсидий в такой большой степени зависят от уровня инфляции, очевидно, является нежелательной характеристикой. Кроме того, налогообложение акционерного дохода серьезно зависит от уровня инфляции. Это нежелательно по нескольким причинам. Во-первых, это создает значительную неопределенность в принятии инвестиционных решений: налогоплательщику необходимо будет спрогнозировать инфляцию на долгий срок, чтобы оценить вероятный объем налогового обязательства и соответствующую норму прибыли на проект после налогообложения. Во-вторых, это имеет нежелательный макроэкономический эффект.

Отнесение на вычеты номинальной процентной ставки означает, что поступления корпоративного подоходного налога и налоговые поступления в целом будут падать всякий раз при увеличении инфляции. Однако именно в эти периоды возникает необходимость в сокращении бюджетного дефицита, чтобы справиться с инфляцией, которая подрывает государственный доход от корпоративного налога. Вычет номинальных процентных выплат с макроэкономической точки зрения превращает корпоративную налоговую систему в автоматический дестабилизатор.

2.90 Наконец, налогообложение дает заемному финансированию преимущество над акционерным капиталом, что препятствует развитию рынков капитала.

С. ОБОБЩЕНИЕ И РЕКОМЕНДАЦИИ

2.91 Базовая структура КПП в Казахстане относительно правильная. Нет дискриминации по секторам за одним (большим) исключением для сельского хозяйства; местные и иностранные инвесторы имеют равные права. Основная проблема лежит не в самой налоговой системе, а в обширном комплексе специальных режимов, освобождений и налоговых льгот для отдельных проектов. Поэтому основное предложение состоит в замене существенного снижения ставки на значительное сокращение этих стимулов.

Базовая структура

2.92 Базовая структура не нуждается в изменениях, но мы рекомендуем усовершенствования в трех областях: взаимодействие между КПП и ИПН через налоги у источника выплаты на дивиденды и выплату вознаграждения физическим лицам; особая налоговая ставка для сельского хозяйства; зависимость ключевых характеристик налоговой системы от инфляции. Кроме того, при условии расширения налоговой базы есть возможность значительного снижения налоговых ставок; отмена освобождений и преференций, которые выглядят неэффективными или даже противоречат целям правительства, предоставляют для этого большой простор. Такая реформа выведет Казахстан в центр мировых тенденций в реформировании корпоративного налога, которые стремятся к снижению ставок за счет расширения налоговой базы. Поскольку искажающий эффект налога возрастает по мере увеличения ставки в геометрической прогрессии, снижение ставок при одновременном расширении базы сокращает издержки эффективности налоговой системы.

Налог у источника выплаты на дивиденды (НВД)

2.93 НВД до недавнего времени являлся источником двойного налогообложения доходов, выплачиваемых в виде дивидендов, и тем самым искажал финансовые решения корпораций. Инвестиции, финансируемые за счет заемного капитала, избегают этого налога, если кредитором является банк. Кроме того, вознаграждение акционеров за счет прироста капитала (путем финансирования за счет нераспределенной прибыли, или через программы выкупа акций) становится более привлекательным, чем выплата дивидендов. Вторая проблема с НВД, связанная с тем, что он вызывал каскадный эффект, поскольку взимается также и с акционеров – юридических лиц, также была устранена в следствие внесению изменений в налоговое законодательство в середине 2006 года.

2.94 С 1 января 2007 года в Республике Казахстан ликвидировано двойное налогообложение дивидендов, выплачиваемых юридическим лицам. По сути это трансформирует налоговую систему Казахстана в двойную систему, где капитал облагается корпоративным налогом, а труд – через налог на заработную плату или ИПН. Это также значительно упрощает процесс налогового администрирования.

Корректировка налоговой системы на инфляцию

2.95 Если в ближайшее время не ожидается падение инфляции до очень низкого уровня и ее стабилизация на этом уровне, необходимо рассмотреть возможность корректировки налоговой системы для снижения ее чувствительности к уровню инфляции. В результате инфляция перестанет быть важным, но по-прежнему произвольным и непредсказуемым методом увеличения поступлений. В настоящий момент инфляция съедает амортизационные отчисления, особенно для активов с низкими ставками амортизации. Индексирование амортизационных отчислений позволит решить эту проблему. Кроме того, от инфляции страдают суммы переноса убытков в счет прибылей будущих периодов. В Казахстане это пока не является значительной проблемой, так как период переноса равен всего трем годам. Однако мы рекомендуем увеличить этот период по крайней мере до десяти лет, чтобы облегчить существование вновь созданным фирмам. В этом случае индексирование переносимых сумм также приобретет значение. Последней характеристикой налоговой системы, через которую инфляция влияет на объем налогового бремени, является отнесение на вычеты номинальных, а не реальных процентных ставок. Корректировка этой проблемы возможна, хотя это и непростая задача (см. Приложение 7) и должна рассматриваться только если инфляция увеличится сверх текущего уровня.

Продление периода переноса убытков на будущие годы

2.96 В настоящее время убытки относятся в зачет будущих прибылей только на три года вперед. Для большинства фирм это не имеет большого значения, за исключением вновь создаваемых. В большинстве новых фирм положительный поток средств возникает только через три-четыре года после возникновения, а приносить доход они начинают еще через год. В большинстве случаев им требуется более одного года для того, чтобы полностью отнести в зачет все убытки прошлых периодов. Это означает, что большая часть убытков новых компаний не может быть отнесена в зачет прибылей, и этот необычно краткий срок переноса играет роль дополнительного налога на новые фирмы. Поскольку этот сегмент делового сообщества является, как правило, наиболее динамичным, нам кажется особенно неразумным повышать их налоговое бремя. Установление периода переноса убытков, по крайней мере, в 10 лет решило бы эту проблему.

Введение возвратов или зачетов на излишне уплаченные авансовые платежи

2.97 В настоящее время фирмы не могут получить возврат либо зачет на излишне уплаченные авансовые платежи. По сути это представляет собой увеличение налоговой ставки на фирмы в неприбыльные годы, что является, вероятно, ненамеренным и противоречивым недостатком налогового законодательства. Оно повышает налоговое бремя на более слабые фирмы, и в то же время не приносит больших поступлений. Мы рекомендуем внедрить систему возврата излишне уплаченных авансовых платежей или, по крайней мере, разрешить компаниям относить излишне уплаченные суммы в зачет налогового обязательства (и авансовых платежей) в период, следующий после того, как

была определена окончательная сумма налогового обязательства в год совершения авансовых платежей.

Снижение базовой ставки налога до 25 процентов

2.98 Казахстанская ставка налога в 30 процентов является относительно высокой. Только в Китае она несколько выше. В то же время Россия и большинство стран Западной Европы движутся к ставке приблизительно в 25%, а в странах Центральной и Восточной Европы средняя ставка равняется 20 процентам. Казахстану стоит рассмотреть возможность снижения базовой ставки до 25 процентов, чтобы присоединиться к мировой тенденции изменения базовой ставки или, если позволяют доходы, до 20 процентов. Связанная с этим потеря поступлений будет частично, если не полностью, скомпенсирована за счет повышения налоговой ставки на сельскохозяйственное производство до той же базовой ставки (возможно с течением времени) и отменой специальных налоговых режимов для всех налогоплательщиков за исключением мелких фермеров.

Реформа налоговых преференций и прочих льгот

а. Проблемы казахстанской системы корпоративного налогообложения в основном заключены в сложной и зачастую контринтуитивной серии специальных режимов и инвестиционных преференций, которые оставляют большинство налогоплательщиков вне поля обычного КПН. Рассмотрим их по порядку.

2.99 Спорный вопрос, стоит ли отменять все вариации предельной эффективной налоговой ставки для различных секторов экономики и регионов. Однако в настоящее время мы наблюдаем распространение региональных, секторных и общих льготных схем. Все они быстро увеличиваются, но многие имеют непрозрачные критерии отбора, что приводит к мешанине льгот, в которой трудно усмотреть единую индустриальную стратегию.

2.100 Среди них специальные режимы налогообложения проявили себя особенно неэффективными в плане достижения поставленных перед ними целей. Первоначально они были задуманы как пути плавного перевода налогоплательщиков на общую систему уплаты КПН через серию промежуточных этапов (система разовых талонов, патентов, специального режима, полного перехода на КПН). Однако такой динамики перехода не наблюдается. Например, значительное число крупных ферм до сих пор работает по системе патентов, где и без того низкое налоговое бремя снова снижено, не менее чем на 80 процентов. Кроме того, тот факт, что фермы могут применять льготный налоговый режим только для переработки собственной продукции, подразумевает тяжелое налоговое бремя на независимую индустрию переработки. Таким образом, государство само, через систему сельскохозяйственных субсидий, является злейшим противником своей же цели – поддержки перерабатывающей промышленности. Следовательно, система патентов должна распространяться только на действительно мелких фермеров, а все остальные должны платить КПН на общих основаниях. Более того, 10-процентная ставка налога на сельское хозяйство должна сравняться с базовой ставкой, возможно, поэтапно.

2.101 Региональные льготы также ведут к проблемам. Прежде всего, неясно, отражают ли они единую индустриальную стратегию или являются результатом разобщенных

лоббистских усилий, приведших к возникновению разрозненной мешанины налоговых льгот. Более того, из-за отсутствия четкого режима трансфертного ценообразования в таких зонах, утечка средств может оказаться больше ожидаемой. Чем крупнее лазейка, тем больше должны платить остальные налогоплательщики, по завышенным ставкам, в секторах, не имеющих права на льготы. Существуют веские аргументы в пользу пересмотра всей системы, с целью ее рационализации.

2.102 Аналогичные вопросы возникают в отношении налоговых преференций. Прежде всего, критерии отбора здесь совершенно неясны, также как процедуры, которым следует Инвестиционный комитет при Министерстве индустрии и торговли в ходе выдачи субсидий. Хотя Казахстан еще не стал жертвой масштабных мошеннических схем, как многие другие производители нефти, разработка настолько непрозрачной систем является практически приглашением к коррупции. Во-вторых, система неэффективно разработана. В частности, новые проекты получают меньше преимуществ, чем крупные существующие фирмы, и могут даже пострадать от участия в ней.

2.103 Кроме того, использование преференций быстро растет – в 2005 году оно более чем удвоилось. Правительство должно понимать, что больше льгот для одной группы означает меньше денег для других: кто-то должен за все это платить. Быстро растущее сокращение налоговой базы означает что те, кто платит, платят слишком много. Казахстану стоит присоединиться к общемировому движению в направлении сниженных ставок и более обширной налоговой базы.

2.104 Серьезное внимание нужно уделить вопросу отмены всех специальных упрощенных налоговых режимов, в обмен на значительно сниженную ставку корпоративного налога. Охват этих режимов простирается далеко за пределы разумного, и зайдет еще дальше, если критерии отбора будут расширены, как уже было сделано в этом году. Компании с численностью работников до 50 человек имеют всю необходимую информацию, чтобы заполнять декларации по КПН; по этой причине, у них нет нужды в специальных налоговых режимах. В большинстве стран специальных режимов по уплате КПН и ИПН не существует, за исключением мелких фермеров, рыночных торговцев и тому подобных налогоплательщиков. Казахстану стоит рассмотреть вариант сведения многочисленных специальных режимов к простому режиму для мелких фермеров и действительно малых предприятий, чтобы облегчить переход из неформальной экономики в формальную. Как и в большинстве стран, этот режим не должен являться обязательным, и предлагаться как альтернатива обычному КПН.

2.105 Аналогичные проблемы существуют в отношении специальных экономических зон и инвестиционных преференций. В настоящее время они работают не так, как было задумано, и дискриминируют вновь создаваемые предприятия, что однозначно не входило в планы Правительства. Замена всей системы на гораздо более простую схему инвестиционных вычетов в первый год, в сочетании со значительным продлением срока переноса убытков прошлых лет до, по крайней мере, 10 лет должны привести к возникновению более простого в администрировании и менее дискриминирующей системы льгот

2.106 Некоторые страны используют в качестве альтернативного подхода для корректировки искажения в пользу капиталоемкого производства освобождение от налогов на прибыль в течение нескольких лет. Недостаток этого метода состоит в том, что он создает широкий простор для манипуляций трансфертными ценами в сделках между членами аффилированных групп. Зная о сложностях с предотвращением манипуляций

трансфертными ценами в международных сделках, было бы ошибкой переносить эту проблему еще и на местную почву. С учетом всех факторов, нам кажется предпочтительнее полагаться на общие инвестиционные налоговые преференции, манипулировать которыми более затруднительно, чем переходить на метод освобождения от налогов, принимая во внимание дополнительное бремя, которое падет на налоговые органы при таком переходе.

Ссылки

Cnossen, S. (2005), "Налогообложение капитала после расширения ЕЭС", материалы семинара Австрийского Национального Банка, № 6.

DeLong, J. Bradford и Summers, Lawrence H. (1990), "Инвестиции в оборудование и экономический рост", Рабочий Документ NBER № W3515.

Под ред. King, Mervyn A. и Don Fullerton, *Налогообложение дохода на капитал* (Чикаго: издательство Чикагского Университета 1984).

Nam, Chang, W. и Doina M. Radulesco (2003), "Роль налоговой амортизации в инвестиционных решениях: сравнение европейских стран переходного периода", Рабочий документ CESifo № 847.

Poterba, James M. и Summers, Lawrence H. (1985), "Экономический эффект налогообложения дивидендов", Рабочий Документ NBER № W1353.

3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

А. ВВЕДЕНИЕ

3.1 В Казахстане применяется современная система НДС, с использованием зачетов и счетов фактур. По сути, налоговая база равняется потреблению. Это достигается путем выдачи зарегистрированным плательщикам полного и немедленного зачета НДС на средства производства (включая основные средства), обложенные на предыдущих этапах производства и распределения, и используемые в производственных целях. Освобождены от налога общественно полезные услуги, такие как здравоохранение и образование, а также услуги, которые тяжело администрировать, такие как, финансовые услуги и страхование. НДС взимается на стадии розничной реализации, но субъекты малого бизнеса могут не становиться на учет по НДС, если их выручка за предыдущий год не превышала 15000-кратную величину МРП, равного 1030 тенге (120 000 долларов США). Предприятия агробизнеса облагаются налогом, но (крупные) сельскохозяйственные предприятия и фермерские хозяйства освобождены от НДС. Вместо этого, они платят альтернативный земельный налог или выкупают патент, соответственно, даже если их оборот превышает сумму освобождения для субъектов малого бизнеса. Как и в других странах, налогообложение экспортно-импортных операций ведется по принципу страны назначения, то есть экспорт облагается по нулевой ставке, а импорт облагается на равных условиях с товарами и услугами местного производства. Начиная с 2001 года, была введена единая ставка на все обороты, которая в настоящее время составляет 15 процентов. Правительство намеревается снизить эту ставку до 14 процентов в 2007 и далее до 13 или 12 процентов в 2008-2009 годах.

3.2 Эта глава рассматривает три вопроса. Первый из них касается исполнения поступлений НДС. НДС является идеальным налоговым рычагом увеличения поступлений в случаях необходимости дополнительных не-нефтяных поступлений. НДС искажает экономический выбор меньше чем большинство других форм налогообложения, потребительские расходы являются более стабильной налоговой базой, чем доходы, и поступления быстрее реагируют на увеличение ставки этого налога. НДС является также наилучшим способом возместить потери поступлений в связи с либерализацией торговли и требованиями по вступлению в ВТО. Следовательно, очень важно определить, использует ли НДС весь свой потенциал. Второй вопрос связан с распределением бремени НДС. Считается, что НДС распределен регрессивно в отношении дохода. Другими словами, бедные платят этот налог пропорционально больше, чем богатые. Соответственно, было предложено ввести ставку НДС ниже стандартной на пищевые продукты, которые занимают большую долю в потреблении бедных слоев населения. Однако, как показано в данном отчете, НДС распределяется слегка прогрессивно, и поэтому структура двойных ставок нами не рекомендуется. В-третьих, распространение специальных схем и договоров концессий, которые разрушают базу НДС и создают задержки в урегулировании заявок на возврат налога, подрывают целостность НДС. По этой причине нами рекомендовано пересмотреть различные особенности разработки и администрирования налога.

В. ИСПОЛНЕНИЕ НДС

3.3 НДС является вторым по величине источником государственных доходов в Казахстане. Он составляет 26 процентов общих не-нефтяных поступлений в бюджет, или 4.6 процентов ВВП в 2005 году (см. Таблицу 3.1). Это близко к уровню в 4.7 процента от ВВП в 1998 году, когда стандартная ставка равнялась 20 процентам, а крупный рогатый скот, птица и большая часть пищевых продуктов облагались по ставке 10 процентов. Как показано в Таблице 3.1, в целом НДС являлся стабильным источником поступлений. Этого следовало ожидать, поскольку поступления НДС, как правило, растут теми же темпами, что и экономика в целом; другими словами, эластичность НДС к ВВП должна равняться 1.

Изменения в структуре поступлений НДС

3.4 Однако, на удивление, структура поступлений НДС за последние годы значительно изменилась. Как показано в Таблице 3.1, в 1999 году отношение НДС к ВВП по внутренним операциям составляло 3.1 процента, в то время как НДС на импорт равнялся 1.3 процента. Другими словами, на каждые 3 тенге НДСа на импорт приходилось около 7 тенге поступлений НДС от внутренних операций. С другой стороны, в 2005 году НДС на импорт составлял 3.4 процента ВВП, а на внутренние операции приходилось только 1.2 процента ВВП - отношение составляет почти 3 к 1. Очевидно, важность двух компонентов базы НДС как источников поступлений полностью поменялась. Хотя сбор половины поступлений НДС на этапе импорта не является чем-то необычным, ситуация, при которой доля НДС на импорт составляет три четверти от общих поступлений, заслуживает дальнейшего исследования.

Таблица 3.1: Казахстан: Исполнение поступлений НДС, 1995-2005 г.г.

Год	Ставки НДС		Поступления НДС в % от			Продуктивность поступлений на базе ^a	
	Стандартная	Сниженная	Всего	ВВП	Потр.	ВВП	Потр.
1995	20	10	3.3	.	4.7	0.17	0.24
1996	20	10	3.8	.	5.7	0.19	0.29
1997	20	10	3.5	.	5.0	0.18	0.25
1998	20	10	4.7	.	6.4	0.24	0.32
1999	20	10	4.4	1.3	6.2	0.22	0.31
2000	20	10	4.4	1.5	7.2	0.22	0.36
2001	16	-	4.9	2.3	8.6	0.31	0.54
2002	16	-	4.7	3.0	8.8	0.29	0.55
2003	16	-	5.0	3.3	9.5	0.31	0.59
2004	16	-	4.1	3.2	8.0	0.26	0.50
2005	15	-	4.6	3.4	8.8	0.31	0.59

Источник: Данные предоставлены Правительством Казахстана

^a Рассчитано как поступления в % от ВВП или потребления, деленные на стандартную ставку НДС.

3.5 Эту необычную тенденцию можно объяснить рядом факторов.

- Структура импортируемых товаров значительно изменилась за прошедшие годы. В то время как доля пищевых продуктов в общем объеме импорта осталась на прежнем уровне в 5 процентов, относительная значимость «прочих потребительских товаров» сократилось с 32 процентов в общем объеме импорта в

1995 году (39 процентов в 1999г) до менее 10 процентов в 2005 году. В то время как «прочие потребительские товары» облагаются налогом на стадии импорта в полном объеме, предположительно, значительная часть добавленной стоимости «прочих потребительских товаров» местного производства освобождается от налогообложения в связи со значительным освобождением от налога субъектов малого бизнеса;

- За тот же период доля промежуточных товаров и капитального имущества в общем объеме импорта возросла с 44 процентов в 1995 до 75 процентов в 2005. В принципе данные товары облагаются налогом на стадии импорта, в то время как зачет по налогу предоставляется на последующих внутренних этапах производства или реализации. Другими словами, сборы НДС на обороты по импорту увеличиваются за счет сборов на внутренних этапах производства и реализации. С другой стороны, доля нефтяной и энергетической продукции в общем объеме импорта сократилась с 18 до 11 процентов;
- В совокупности, эти изменения в структуре импорта до определенной степени объясняют преобладание оборотов по импорту в базе НДС. Они также способствуют исполнению по НДС, поскольку взимание НДС в момент импорта осуществляется относительно легко. Кроме того, импортеры или местные производители стремятся обеспечить полный зачет НДС на импортируемые товары, чтобы получить возврат на последующий внутренний сбыт, что также поддерживает уровень выполнения требований по НДС;
- С другой стороны, начиная с 2003 года к определенным видам импорта для сельскохозяйственного сектора, применяется система отложенных платежей (импорт налогом не облагается, но местные обороты подлежат НДС и зачету по нему). Однако, это скорее всего не имело значительного эффекта на отношение НДС на импорт к ВВП, поскольку эти виды импорта составляют всего 7 процентов от общего объема импортируемых товаров. Внутренняя база НДС также не претерпела изменений в том или ином направлении, поскольку эти товары импортируются, прежде всего, сельскохозяйственными предприятиями и фермерами, освобожденными от НДС;
- Переход с принципа страны происхождения на принцип страны назначения, состоявшийся в 2001 году в отношении импорта из России, возможно, привело к чистому доходу по НДС, получаемому Казахстаном, поскольку Казахстан экспортировал облагаемую по сниженной ставке сельскохозяйственную продукцию, произведенную внутри страны, а импортировал потребительские товары производства СНГ, облагаемые по более высокой ставке;
- Абсолютное и относительное снижение отношения НДС на товары (работы, услуги) внутреннего производства к ВВП может быть частично обусловлено введением в 2000 году щедрого освобождения от НДС субъектов малого бизнеса, в то время как до этого все компании обязаны были платить НДС. Однако. Связанная с этим потеря поступлений не должна превышать, скажем, 0.2-0.4 процента от НДС на внутренние операции, поскольку сырьевые материалы (не считая сельскохозяйственную продукцию) предприятий малого бизнеса продолжают облагаться налогом, в то время как малые предприятия, осуществляющие поставки товаров и услуг зарегистрированным плательщикам НДС тоже, скорее всего, решат зарегистрироваться и платить НДС;
- Возможно, крупнейшим – во всяком случае, самым серьезным фактором, подрывающим внутреннюю базу НДС, является освобождение от НДС – начиная с

1 января 2005 г. – первой продажи вновь построенных жилых зданий, а также введение через год после этого освобождения от НДС новых инфраструктурных проектов (разработка проекта, строительство и монтажные работы), реализуемых частными подрядчиками от имени правительства. Обе эти льготы сокращают внутреннюю базу НДС, хотя освобождение от НДС новых инфраструктурных проектов не влияет на чистые налоговые поступления от НДС (если бы подрядчик выплачивал этот налог, он на ту же сумму увеличивал бы счет, предъявляемый соответствующему расходуемому ведомству правительства). Освобождение от НДС жилых зданий, как представляется, не повлияло на объем налоговых поступлений от НДС в 2005 г. – возможно, в силу эффекта зачета. В любом случае, в будущем эти льготы приведут к серьезным искажениям в налоговых поступлениях от НДС.

3.6 Эти факторы дают объяснение отмеченному изменению структуры поступлений по НДС с преобладания главным образом сборов по внутренним оборотам до превращения его в практически НДС на импорт.³³ Они также иллюстрируют необходимость сохранения максимально широкой базы НДС по внутренним операциям и укрепления администрирования НДС, поскольку появится большая зависимость от НДС на внутренние обороты, в случае если импорт сократится вслед за падением экспорта.

Продуктивность поступлений по НДС

3.7 Еще один метод оценки исполнения по НДС – это измерение их «продуктивности» как отношения поступлений по НДС к ВВП, поделенного на стандартную ставку НДС. Этот показатель иллюстрирует, какой процент ВВП собирается на каждый процентный пункт стандартной ставки НДС. Как показано в Таблице 3.1, в 2005 году Казахстан собрал 0.31 процента ВВП на каждый процентный пункт стандартной ставки НДС, и за прошедшие пять лет это отношение значительно не изменилось. Однако поскольку оценка поступлений НДС на основе производства (ВВП), а не потребления может оказаться некорректной, продуктивность НДС, также получившая название эффективности собираемости (с-эффективности), более точно выражается как поступления НДС в процентном отношении к (частному) потреблению, поделенные на стандартную ставку налога. Соответственно, при единой ставке налога на все виды потребления данный показатель будет равен единице. На этой основе в 2005 году Казахстан собрал 0.59 процента потребления на каждый процентный пункт налоговой ставки. Аналогично, это отношение в последние годы значительно не изменилось.³⁴

3.8 Продуктивность поступлений НДС рассчитывается с тем, чтобы позволить сравнение между странами, выяснить, какие из стран добились наилучших либо наихудших результатов и найти причины, стоящие за этим. Как показано в Таблице 3.2, продуктивность казахстанского НДС на базе ВВП ниже, чем в пяти странах ЕС (за исключением Венгрии). Возможно, это вызвано более малой долей потребления в ВВП в

³³ Для изучения аналогичных, но неблагоприятных изменений в НДС в Украине, см. отчет Ричарда Берда «НДС в Украине: промежуточный отчет, Работа МНП 0503, Международная Налоговая Программа, Школа управления Ротмана, Университет Торонто, февраль 2005 года

³⁴ Интересно отметить, что в конце века нормы продуктивности поступлений НДС в Казахстане резко возросли (см. Таблицу 3.1) несмотря на различные противоречивые тенденции. Очевидно, что положительное влияние от возросшей доли экспорта в базе НДС и слияние пониженной ставки и сокращенной стандартной ставки не были нейтрализованы негативным эффектом от введения щедрого положения об освобождении малого бизнеса от НДС.

Казахстане. При измерении продуктивности поступлений НДС на базе потребления мы видим, что среднее значение в странах ЕЭС в 2002-2003 годах равнялось 0.50, и находилось на гораздо более высоком уровне в 0.59 в Казахстане. До сих пор НДС в Казахстане функционировал очень хорошо и приносил существенные доходы. Но картина станет намного более безрадостной, когда полностью начнет ощущаться влияние новых льгот по освобождению от НДС жилых зданий и инфраструктурных проектов.

Таблица 3.2: Продуктивность поступлений НДС в Казахстане и отдельных странах ЕС, 2003

Страна ^а	Текущие ставки НДС		Поступления в % от		Продуктивность НДС на базе ^б		Год
	Стандарт	Низкая	ВВП	Потр.	ВВП	Потр	
Казахстан	15	-	4.6	8.8	0.31	0.59	2005
Страны ЕЭС							
Венгрия	25	5; 15	7.8	10.1	0.31	0.40	2002
Чехия	19	5	6.9	9.3	0.36	0.49	2003
Словакия	19	-	7.5	9.6	0.39	0.51	2002
Германия	16	7	6.5	8.3	0.40	0.52	2003
Австрия	20	10; 16	8.0	10.6	0.40	0.53	2003
Нидерланды	19	6	7.7	10.2	0.40	0.54	2003

Источник: Международный Валютный Фонд, Управление Налоговой Стратегии, база данных продуктивности НДС, последнее обновление 4 апреля 2006 года.

^а/ страны члены ЕС перечислены в порядке возрастания продуктивности поступлений НДС на базе потребления.

^б/ Рассчитано путем деления поступлений в процентах от ВВП или потребления на стандартную ставку НДС.

3.9 Очень важно отметить, что продуктивность поступлений в пяти странах ЕС ниже потенциальной, поскольку эти страны применяют сниженную ставку НДС в отношении пищевых продуктов, книг, газет, пользования общественным транспортом и некоторых других товаров (работ, услуг). (Это сокращает поступления НДС и тем самым снижает нормы продуктивности поступлений.)³⁵ Как показано ниже, эта сниженная ставка не может быть оправдана на основании доводов равноправия и значительно усложняет процесс администрирования НДС. Причины дифференциации ставок НДС в большинстве стран ЕС лежат в истории данного вида налога. Когда первые страны-члены (Бельгия, Франция, Германия, Италия, Люксембург и Нидерланды) ввели у себя НДС в конце 60-х – начале 70-х, - в то время НДС был еще новинкой, – они дифференцировали ставки с тем, чтобы структура воздействия как можно ближе имитировала воздействие ранее существовавших налогов на оборот (которые также имели дифференцированные ставки). Это было сделано с тем, чтобы избежать сложных дискуссий о достоинствах НДС и спорах о надлежащем распределении бремени нового налога. В дальнейшем этому (плохому) примеру последовали страны, позднее вошедшие в ЕС. Позднее было признано, что дифференцированная структура ставок не увеличивает прогрессивность распределения бремени НДС,³⁶ но политическая инерция и группы интересов не позволили членам ЕС разрешить сложившуюся ситуацию. К счастью, Казахстан проявил политическую волю и смог ввести у себя единую, и более низкую ставку НДС.

3.10 Пониженные ставки НДС в различных странах ЕС разрушают продуктивность поступлений НДС, но незначительное освобождение субъектов малого бизнеса от этого

³⁵ Отмечаем что норма продуктивности поступлений НДС в Словакии ниже, чем в Казахстане, хотя в этой стране также существует единая ставка НДС

³⁶ См., например, *Налогообложение потребления*, Париж, ОЭСР, 1988

налога во многих странах повышают его. Аналогично, контроль собираемости с эффективностью выше среднего также повышает продуктивность. В мировой перспективе, эффективность поступлений НДС, приблизительно измеренная, не отличается значительно от средней эффективности в других странах с аналогичным уровнем экономического развития. Это очевидно на основе статистических данных о 23 странах с ВВП на душу населения в пределах 1000-5000 долларов США (как и в Казахстане). Средняя продуктивность поступлений НДС в группе равняется 0.49 на базе потребления и 0.36 на базе ВВП.³⁷ Как уже отмечено, в Казахстане эти значения составляют 0.59 и 0.31, соответственно.

3.11 Представленная ниже работа в настоящее время проводится Всемирным Банком и другими организациями для того, чтобы объяснить наблюдаемые различия в продуктивности поступлений в разных странах. Например, исследование 2005 года, проведенное Aizenmann и Jinjarak³⁸ из Национального Бюро Экономических Исследований США показало, что в группе из 44 стран 55-67 процентов различий в продуктивности поступлений НДС на базе потребления в течение 1970-1999 может быть объяснено структурными и политико-экономическими факторами. Возрастание важных структурных факторов, таких как урбанизация, открытость торговли (измеряемая как доля импорта в ВВП) и доля сельского хозяйства в ВВП, на одно стандартное отклонение изменяют продуктивность поступлений ВВП на 12.7 процентов, 3.9 процента и 4.8 процента соответственно. Кроме того, возрастание ВВП на душу населения на одно стандартное отклонение увеличивает продуктивность на 8.1 процента. В отношении политико-экономических факторов, авторы отчета обнаружили, что возрастание легкости и гибкости политического участия на одно стандартное отклонение увеличивает продуктивность поступлений НДС на 3.6 процента.

3.12 Аналогично, в более современном исследовании МакКартен³⁹ из Всемирного Банка обнаружил, что 41 процент различий в отношении поступлений НДС к потреблению объясняется уровнем стандартной ставки НДС, открытостью экономики, уровнем грамотности, индексом государственного контроля над коррупцией и стоимостью регистрации нового бизнеса, причем все зависимые переменные кроме последней являются статистически значимыми. Автор вынес из этого анализа заключение, что практически во всех случаях есть возможность повысить продуктивность НДС через более эффективное налоговое администрирование. Стоит отметить тот положительный момент, что МакКартен концентрируется на организационной структуре как ключевом элементе к эффективной реформе налогового администрирования.

Заключение и рекомендации

3.13 Продуктивность поступлений НДС в Казахстане находится выше среднего уровня, отмеченного в других странах на аналогичном уровне экономического развития. Главным

³⁷ См. К. Edmiston и R.M. Bird, «Свежий взгляд на НДС, Доклад, Школа Политологии Эндрю Янга, Университет Штата Джорджии, и Центр Деловых и Экономических Исследований, Университет Теннеси, 2004.

³⁸ См. J. Aizenmann и Y. Jinjarak, Эффективность поступлений налога на добавленную стоимость: теория и международная практика. Доклад 11539, Национальное Бюро Экономических Исследований, август 2005.

³⁹ У. МакКартен (W. McCarten), Роль организационной структуры в налоговых стратегиях развивающихся стран; сравнительный анализ на основе динамики поступлений НДС. Институт Всемирного Банка, март 2006.

образом это объясняется более высокой долей импорта в ВВП, что повышает собираемость. Внутренняя база НДС относительно мала по международным стандартам; в последнее время ее также разрушали освобождения для жилья и инфраструктурных проектов. В свете достойного исполнения по НДС, правительству следует снижать стандартную ставку налога с настоящего уровня в 15 процентов только в случае, если будут внедрены рекомендации по расширению базы, приведенные ниже.

С. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ БРЕМЕНИ НДС

Предварительная информация

3.14 Воздействие НДС на бедных и богатых, как правило, определяется на основе исследований бюджетов домохозяйств, которые показывают детализованные расходы, включающие НДС, отдельных лиц и семей, сгруппированных по величине дохода. Статьи расходов могут быть сгруппированы по принципу того, облагаются ли они налогом, освобождены либо не подлежат налогообложению. Далее, в отношении налогооблагаемых расходов, НДС, включенный в сумму расхода, может быть подсчитан путем деления сумм на 1 плюс ставка НДС (в десятичном выражении) и вычитания результата из суммы налогооблагаемых расходов. В отношении статей расходов, освобожденных от налога, необходимо сделать предположение, что НДС был уплачен на средства производства освобожденных оборотов и передан далее на конечного потребителя.

3.15 Далее, суммы НДС, рассчитанные по каждой статье расходов, суммируются по каждому децилю доходов и выражаются в процентах от суммы дохода или потребления. На основе достоверного предположения о том, что окончательное бремя НДС падает на конечного потребителя, изменения в процентной доле или отношении уплаченного НДС к доходу или потреблению (минус НДС) отдельных лиц или домохозяйств в различных доходных децилях могут в дальнейшем использоваться, чтобы прояснить природу их воздействия: снижение показателя от одного дециля к другому предполагает, что НДС регрессивен, увеличивающийся показатель означает, что он прогрессивен, а отсутствие изменений означает, что НДС имеет соразмерное воздействие.

3.16 Хотя с математической точки зрения данный тип анализа воздействия выглядит несложным, как правило, при определении и измерении как числителя (уплаченный НДС), так и знаменателя (доход либо потребление) на разных уровнях дохода или потребления возникают концептуальные и эмпирические трудности.⁴⁰ Необходимо иметь в виду следующие эмпирические трудности.

- Обзоры бюджетов домохозяйств обычно проводятся с целью сбора информации для расчета показателей стоимости жизни. Следовательно, они, как правило, концентрируются на расходах на базовые продукты, такие как пищевые продукты и подакцизные товары, а не на, скажем, предметах роскоши.
- Люди зачастую не запоминают в точности, сколько они тратят на товары и услуги, состоящие из небольших сумм, выплачиваемых в течение относительно длинных

⁴⁰ Для предварительного, но тем не менее полезного обсуждения этих вопросов, см Charles E. McLure, Jr., Распределение дохода и сфера действия НДС, глава 3 в книге Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, и Gerardo P. Sicat, *Налогообложение добавленной стоимости в развивающихся странах*, Вашингтон, Всемирный Банк, 1990.

периодов времени. Кроме того, некоторые лица неохотно делятся информацией о своих больших расходах на, скажем, алкогольные напитки.

- В отношении некоторых услуг, предоставляемых государством, например, здравоохранения и образования, ценность нерыночных услуг, и ценность товаров (работ, услуг), производимых для собственного потребления, как правило, не учитывается из-за отсутствия необходимых данных.
- Группы с высоким и низким доходом зачастую оказываются недопредставленными, потому что отрицательные сбережения, возникающие, когда ежегодное потребление оказывается ниже годового дохода, обычно игнорируются, также как и крупные приобретения товаров длительного пользования (жилье) и расходы на отпуска за границей.

3.17 Концептуальные трудности возникают в отношении вопроса, следует ли измерять эффект НДС на уровне домохозяйств, или же на уровне отдельных лиц. Некоторые утверждают, что налоговая политика должна заниматься благосостоянием и платежеспособностью домохозяйств, поскольку отдельные лица, составляющие домохозяйство, зачастую объединяют свои ресурсы и принимают совместные решения о расходах. С другой стороны, можно утверждать, что отдельные лица имеют наибольшую важность, поскольку прежде, чем мы сможем говорить что-либо о распределении налогового бремени, нам необходимо выяснить, какие ресурсы находятся в распоряжении отдельных лиц.

3.18 Далее, эффект НДС выглядит различным в зависимости от того, выбран ли в качестве базы для сравнения доход, который включает в себя сбережения, или потребление. Поскольку по мере того, как человек движется вверх по шкале доходов, доля сбережений в его доходе возрастает, НДС будет выглядеть более прогрессивным или менее регрессивным, если его измерять на базе потребления, чем на базе дохода. Как правило, в качестве знаменателя предпочитают использовать доход, с тем чтобы сравнить эффект НДС с эффектом подоходного налога. Однако, если мы хотим выяснить, каким образом можно сделать структуру НДС менее регрессивной, потребление будет более удобным знаменателем.

3.19 Наконец, доход обычно определяется как валовой доход, включая заработанный и незаработанный, плюс социальные трансферты, минус производство для собственного потребления. С другой стороны, потребление определяется как текущее потребление на рынке товаров и услуг.

Эффект НДС в Казахстане

3.20 С учетом этих соображений и примечаний, в Таблице 3.3 представлен эффект НДС в Казахстане. Анализ базируется на обзоре бюджета домохозяйств, проведенном в 2004 году Департаментом социальной и демографической статистики Агентства по Статистике РК. Обзор покрывает приблизительно 4000 человек в каждом дециле. Валовой доход не включает стоимость товаров (работ, услуг), произведенных внутри домохозяйства. К трансфертам относятся налоги, кроме НДС и акцизных пошлин, а также погашения займов. Все статьи расходов показаны за вычетом НДС и сгруппированы в две строки: «15% НДС» и «необлагаемые».

3.21 Простое рассмотрение таблицы показывает, какие статьи расходов неэластичны по доходу (т.е. расходы, которые снижаются менее чем на 1 процент, если доход падает на 1 процент) и какие эластичны по доходу. Соответственно единичная эластичность широко разделяет базовые товары, которые составляют основную часть потребления бедных слоев населения, от небазовых (предметов роскоши), потребляемых в основном богатыми. Пищевые продукты явно относятся к базовым товарам, поскольку расходы на них снижаются с 45 процентов дохода в нижнем дециле до 24 процентов в верхнем дециле. С другой стороны, аудио-видео оборудование, коммуникации, машины и горючее, здравоохранение, образование и культурные услуги явно относятся к эластичным по доходу единицам потребления.

3.22 Прежде чем рассчитать эффективные ставки НДС для разных децилей, необходимо отметить, что эффект НДС на пищевые продукты сложно оценить, если они достигают потребителя через каналы производства и распределения, не зарегистрированные для целей НДС (например, напрямую от фермера на рынок) и/или, если они подпадают под освобождение от НДС субъектов малого бизнеса. Предположительно, бедные приобретают большую часть пищевых продуктов на рынке в сравнении с богатыми, и чаще совершают покупки у освобожденных от НДС субъектов малого бизнеса. Соответственно, цена этих пищевых продуктов будет включать (очень) малую долю НДС, происходящую из облагаемых налогом покупок, освобожденных от НДС производителей и дистрибьюторов. (Бедные, проживающие в городе, будут являться в данном случае исключением, поскольку они имеют меньше доступа к необлагаемым НДС пищевым продуктам). Согласно этому предположению, мы ввели разделение между частично и полностью облагаемыми НДС пищевыми продуктами. Переработанная рыба, растительное масло, сахар и кондитерские изделия облагаются в большей степени, чем другие пищевые продукты, в то время как хлеб, овощи и молочные продукты рассматриваются как частично облагаемые. Кроме того, мы предположили, что общие расходы на частично облагаемые пищевые продукты снижаются по мере того, как увеличивается доход, с 90 процентов расходов в первом дециле до 80 процентов во втором дециле и так далее, до 0 процентов в десятом дециле.

3.23 Еще один вопрос касается налога, включаемого в потребительские расходы на освобожденные от НДС товары и услуги. На основе наших расчетов, проведенных в других странах, в том числе в России, мы предположили, что в реальности половина расходов на освобожденные обороты подлежит обложению НДС по ставке 15 процентов. Это включает в себя НДС на средства производства, например здания, транспортные средства, офисное оборудование, компьютеры и другие налогооблагаемые покупки освобожденных от НДС организаций. Предположительно, НДС на эти товары переносится на потребителя путем включения его в цену, уплачиваемую ими за освобожденные от НДС услуги, в то время как стоимость, добавленная освобожденными от НДС лицами, не подлежит налогообложению.

3.24 Далее, НДС на отдельные статьи расходов могут быть объединены и выражены в процентах от валового дохода или потребления (за вычетом НДС). Как показано в нижней части Таблицы 3.3, НДС в Казахстане является умеренно прогрессивным в отношении валового дохода, возрастая с 8.3 процента дохода в первом дециле до 11.2 процента в десятом дециле, то есть на 35 процентов. Как и следовало ожидать, эффект НДС выглядит еще более прогрессивным, если измерять его на базе потребления. Средний представитель группы с наивысшим потреблением платит 13.9 процента НДС на свои расходы, что более чем на 50 процентов выше, чем 9.3 процента, которые платит средний представитель группы с

наименьшим уровнем потребления. Эти результаты аналогичны данным, полученным в ходе исследования в России и Пакистане.⁴¹

3.25 Очевидно, что наш анализ показывает, что НДС не является регрессивным и сниженная ставка на пищевые продукты может быть оправдана только в случае, если она вводится с целью сделать налог еще более прогрессивным. Чтобы проверить, будет ли эта мера иметь смысл, мы смоделировали структуру двойных ставок, со стандартной ставкой в 15 процентов и сниженной ставкой в 7.5 процентов для всех видов пищевых продуктов. Результат показан в нижней части Таблицы 3.3. Неудивительно, модель распределения эффекта в целом совпадает с моделью распределения эффекта от единой 15-процентной ставки. Стоит отметить, что НДС при этом не становится более прогрессивным. Естественно, эффективные ставки налога при этом снижаются, но этот эффект можно полностью отнести на счет предлагаемого снижения ставки. Согласно предположению равного результата, необходимо будет использовать структуру двойных ставок в, скажем, 18 и 9 процентов, но модель распределения бремени при этом не будет отличаться от модели 15/7.5 процентов.

3.26 Наконец, можно отметить что НДС имеет более прогрессивный эффект чем социальный налог, по причине структуры ставок последнего, который по сути является бременем только на лиц, получающих заработную плату.

Дальнейшие аргументы против двойной ставки⁴²

3.27 Эти выводы соответствуют наблюдению ОЭСР, сделанному еще в 1988 году, что эффект НДС практически не меняется в зависимости от того, облагаются ли продукты по нулевой ставке (как в Великобритании), по сниженной ставке (как в Нидерландах) или по стандартной ставке (Дания). В Казахстане, как и во многих других странах, более состоятельные лица тратят на пищевые продукты вдвое больше в тенговом выражении, чем неимущие, и соответственно получают вдвое больше выгоды от сниженной ставки НДС на пищевые продукты. (В Таблице 3.3, расходы на пищевые продукты в 10 дециле более чем вдвое превышают расходы на продовольствие, чем в 1 дециле). Это связано с тем, что группы с более высоким доходом покупают более дорогостоящие разновидности пищевых продуктов, чем люди с низким доходом, они питаются более часто вне дома и выбрасывают больше продовольствия. Фактически, единообразное налогообложение пищевых продуктов приносит дополнительные поступления, которых больше чем достаточно для того, чтобы компенсировать бедным слоям населения ущерб от высокого бремени НДС. Конечно, в Казахстане эффект единой ставки НДС на распределение налогового бремени достаточно смягчен, поскольку большая часть пищевой продукции достигает потребителя через необлагаемые налогом каналы производства и распределения.

3.28 Далее, введение двойной ставки приведет к значительному увеличению расходов на администрирование и контроль собираемости, особенно, если НДС на обороты, облагаемые по разным ставкам, будет учитываться раздельно. Также, дифференцированные ставки требуют дополнительного аудиторского контроля, увеличивают возвраты, служат причиной

⁴¹ Для России, см. A. Decoster и I. Verbina, «Кто платит косвенные налоги в России?» Дискуссионная работа WIDER №. 2003/58 (2003), для Пакистана, S. Rezaqat, «Социальное Распределение Общего Налога с Продаж в Пакистане, доклад МВФ WP/03/216 (Ноябрь 2003).

⁴² Для обзора опыта стран членов ОЭСР, см. S. Spossen, «Какую структуру ставок выбрать для ОНП в Австралии?» Опыт ОЭСР, *Международные Налоговые Заметки*, 24 мая 1999.

возникновения проблем с терминологией и приводят к нарушениям классификации.⁴³ Неизбежны будут аномалии, особенно если будет проведено различие между пищевыми продуктами, потребляемыми дома (облагаемыми по более низкой ставке), и потребляемыми в ресторанах (облагаемыми по стандартной ставке). В Великобритании компании, торгующие товарами, облагаемыми по двум ставкам, несут вдвое больше издержек на контроль точности уплаты налогов, чем компании, вся продукция которых облагается по единой ставке.⁴⁴ Далее, исследования показывают, что сниженная ставка снижает уровень собираемости на 7 процентных пунктов.⁴⁵ Кроме того, дифференцированные ставки съедают налоговую базу, так как они увеличивают давление перевести «достойные» товары и услуги, облагаемые по стандартной ставке в категорию, облагаемую по сниженной ставке. Все это приводит к большой трате ограниченного административного ресурса. Неудивительно, 70 процентов стран, внедривших НДС в последнем десятилетии, выбрали единую положительную ставку.

Рекомендация

3.29 В Казахстане бремя НДС распределяется слегка прогрессивно на базе дохода и более прогрессивно в отношении потребления. Другими словами, пропорционально доходу или расходам на потребление, богатые платят больше НДС, чем бедные. Эти аргументы, а также соображения административных и контрольных издержек, красноречиво говорят в пользу сохранения единой ставки НДС в стране.

D. СОХРАНЕНИЕ ЦЕЛОСТНОСТИ ВНУТРЕННЕЙ БАЗЫ НДС

3.30 Сохранность НДС как рабочей лошади налоговой системы Казахстана может быть обеспечена только (а) при условии минимального существования разрывов в цепи НДС между первоначальным производителем и конечным потребителем, и (б) если возвраты излишне уплаченного НДС осуществляются как можно скорее, при условии обоснованности заявок на возврат. Разрывы в цепи НДС, происходящие до выхода на розничный уровень создают каскадный эффект (двойного налогообложения), искажающий экономический выбор, предполагают, что определить сумму НДС, включенную в потребительскую цену, невозможно и требуют дополнительного аудиторского контроля. Освобождения на розничном уровне предполагают недостаточное налогообложение, и тем самым искажают экономический выбор. Задержки в выплате возвратов аналогично имеют ненулевой и дискриминирующий эффект. Фирмы теряют прибыль, которую они могли бы получить на сумму задержанного платежа. Кроме того, задержки с возвратом подрывают репутацию самого НДС, поскольку администраторы налога удерживают средства, на которые не имеют права.

⁴³ Очень поучительна сентенция, найденная в шивном издании *Налога на добавленную стоимость в Европе* (Международное Бюро Фискальной Документации) относительно структуры ставки НДС во Франции:

Применение сокращенной ставки чрезвычайно сложно. Она применяется к большому количеству товаров и услуг, чье техническое описание не входит в цели данной книги. Применение сниженной ставки также иногда зависит от условий, в которых заключалась сделка. Налоговые органы выпустили ряд инструкций для разрешения особо сложных вопросов. Таким образом, нижеследующая дискуссия дает только общее представление о том, в каких случаях применяется пониженная ставка

⁴⁴ Вероятно, в Великобритании НДС по сложности немногим уступает НДС во Франции. В качестве иллюстрации: при обложении пищевых продуктов по нулевой ставке, необходимо учесть следующие факторы: место потребления, время потребления, температура, соленость, количество, объем, концентрация, содержание сахара, использование пальцев при потреблении и содержание алкоголя.

⁴⁵ См. А. Аghа и J. Naughton, «Разработка систем НДС: некоторые соображения эффективности, *Экономическо-Статистический Обзор*, 78/2 (1996).

3.31 Целостность НДС в Казахстане нарушается в нескольких аспектах, через ненужные освобождения от налога, большее, чем принято освобождение для субъектов малого бизнеса, частичное освобождение от налога крупных фермерских хозяйств, нулевая ставка на некоторые средства производства, используемые в свободных экономических зонах, и предлагаемая нулевая ставка на импорт сырьевых материалов. Эти аспекты рассматриваются ниже.

Освобождения

3.32 Освобождения (средства производства облагаются налогом, а выручка не облагается) нарушают основное положение НДС о том, что все виды потребления должны облагаться налогом по единой эффективной ставке. Освобождения от НДС до достижения розничного уровня имеют ряд серьезных недостатков: (1) они приводят к двойному налогообложению стоимости, добавленной до стадии освобождения и тем самым наказывают лиц, приобретающих товары у поставщиков, освобожденных от НДС; (2) по той же причине, освобождения могут превратиться в налог для экспортеров, поскольку они запрещают возврат налога, уплаченного на средства производства; (3) освобождение наказывает аутсорсинг и создают стимул для интеграции фирм; и (4) освобождения усложняют процесс администрирования НДС путем создания необходимости правил распределения налога, т.е. отнесения НДС на покупки к облагаемому обороту (с зачетом налога на покупки) и освобожденному обороту (без права зачета налога). Освобождения на розничном (конечном) уровне способствуют «растягиванию освобождений», так как освобожденные от НДС фирмы пытаются убедить налоговые органы распространить освобождение от НДС и на своих поставщиков.

3.33 Эти недостатки касаются всех освобождений, в том числе и тех, что относятся к здравоохранению, образованию и, в особенности, банковским и страховым услугам. Однако, эти «стандартные освобождения» широко распространены, и мы не предлагаем Казахстану проложить новый путь посредством налогообложения освобожденных видов услуг. Однако, существует также и ряд «нестандартных освобождений», которые налоговые органы должны пересмотреть и по возможности отменить.

- Почтовые услуги должны облагаться налогом, поскольку они конкурируют с частными перевозчиками писем или посылок; почтовые марки представляют собой налоговую базу на услуги почты. Мы должны признать, что в ЕС обложение налогом почтовых услуг сильно не распространено, хотя Финляндия и Швеция включают почтовые услуги в базу НДС;
- Определенно, нет никакой причины освобождать от НДС услуги юристов и нотариусов, которые, как правило, высоко эластичны по доходу и конкурируют с налогооблагаемыми услугами, оказываемыми консалтинговыми и аудиторскими конторами. Необлагаемые услуги, оказываемые зарегистрированным плательщикам НДС, разрушают цепь НДС и не приносят каких-либо выгод юристам или нотариусам. Оказываемые домохозяйствам, необлагаемые услуги побуждают к тому, чтобы выдавать консалтинговые и аудиторские услуги за юридические и нотариальные. Услуги юристов и нотариусов облагаются НДС почти во всех странах ЕС, за исключением лишь двух стран из двадцати пяти: Бельгии и Греции, где юридические услуги НДС не облагаются;
- Во многих странах ЕС НДС также подлежат похоронные, кладбищенские и кремационные услуги, но нарушения цепи непрерывного потребления в данном случае невелики. Соответственно, мы не сделали рекомендации о внесении каких-либо изменений в этой связи;

- Продажа лотерейных билетов должна облагаться НДС, с возможностью зачета налога на сумму выплат по выигрышам. Это позволит провести различие между продажами лотерейных билетов и лотерейными услугами, требуемое согласно существующему положению об освобождении от НДС;
- Необычный вид освобождения от НДС, существующий только в пределах бывшего Советского Союза, это освобождение от налога оборотов производственных организаций, где инвалиды составляют не менее 51 процента от общего числа работников. По имеющейся информации, это положение часто приводит к злоупотреблениям. Производственные организации представляют в налоговые органы фиктивные списки работников-инвалидов с тем, чтобы иметь право на освобождение. После окончания второй мировой войны это освобождение на ранее существовавшие налоги на оборот имело под собой солидную основу. Однако, в настоящее время более эффективно было бы предоставить инвалидам материальную помощь через бюджет;
- Нет основания для освобождения от НДС геологоразведочных и изыскательских работ. Предположительно, это положение была введено с тем, чтобы нефтяные и горнодобывающие компании могли импортировать капитальное оборудование без НДС и не должны были бы подавать заявку на возврат НДС в случаях, когда НДС на покупки превышает НДС на продажи. Однако эффективно функционирующий механизм возвратов должен решить проблему излишнего зачета НДС, которая может возникнуть в ходе долгосрочной деятельности предприятия. Освобождение такого рода не существует ни в одной из стран ЕС. Полное рассмотрение его последствий не входит в рамки данного отчета.
- Аналогично, необходимо отменить освобождение от налога зарегистрированных плательщиков НДС, осуществляющих инфраструктурные проекты по заказу государства. Отмена данного положения не принесет каких-либо дополнительных поступлений, поскольку компании будут указывать сумму НДС на счетах-фактурах, которые будут оплачиваться соответствующим органом, производящим расходы и собираться налоговым комитетом. Однако, отмена данной статьи предотвратит мошенническое перенаправление освобожденных от НДС услуг рабочей силы, участвующей в инфраструктурных проектах, на налогооблагаемые виды деятельности, маркируя услуги ненадлежащим путем. Это освобождение нарушает одно из фундаментальных правил НДС: зарегистрированный плательщик должен всегда взимать НДС, независимо от юридического статуса его клиента или вида поставляемых товаров или услуг.
- Пересмотреть также стоит освобождение от налога культурных услуг. Билеты в театры, на концерты, в музеи и тому подобное конкурируют с налогооблагаемыми видами развлечений, такими как спорт, путешествия и чтение, и поэтому должны облагаться налогом. Аналогично, государственные радио- и телестанции конкурируют с налогооблагаемым частным вещанием и другими формами коммуникации. Очень мало стран ЕС освобождает от НДС культурные услуги, радио и телевидение.

Освобождение жилых зданий от НДС

3.34 Самой серьезной льготой по освобождению от НДС – с точки зрения потери налоговых поступлений и усложнения администрирования – является освобождение от НДС – начиная с 1 января 2005 г. – первой продажи вновь построенных жилых зданий. Эта льгота проделывает огромную брешь в базе НДС и наносит ущерб поступлениям от этого налога. По расчетам для целей национальных счетов, жилищные услуги, включая арендную плату и условно начисленную стоимость аренды при проживании в собственном жилье, в 2005 г. составляла 15%

от общих индивидуальных потребительских расходов. Несомненно, жилищный сектор слишком велик, чтобы его можно было не учитывать при разработке и применении хорошо функционирующего НДС с широкой базой. Так как в Казахстане новые жилые дома должны быть потребительской статьей, эластично зависящей от уровня дохода, это освобождение также является и регрессивным по отношению к доходам: от этой льготы больше выигрывают богатые, нежели бедные. И последнее (по порядку, но не по значению): эта льгота существенно расширяет возможности уклонения от уплаты НДС - в частности, в сочетании с освобождением от уплаты НДС инфраструктурных проектов и свободных экономических зон.

3.35 Во всех европейских странах первая продажа вновь построенных жилых зданий облагается налогом по стандартной ставке НДС, а арендная плата и условно начисленная стоимость аренды при проживании в собственном жилье от уплаты НДС освобождаются на том основании, что введение НДС на арендную плату и условно начисленную стоимость аренды невозможно по политическим причинам и слишком сложно для администрирования. Но налогообложение вновь построенных жилых зданий является хорошим сигнальным показателем в отношении НДС, который должен взиматься с арендной платы и условно начисленной стоимости аренды. В конце концов, цена покупки жилья может рассматриваться как репрезентативный индикатор капитализированной стоимости будущих услуг этого жилья. Следовательно, НДС на цену покупки может рассматриваться как хороший сигнальный показатель капитализированной суммы НДС, который должен бы взиматься с оплаты жилищных услуг данного жилья. В результате, потреблении жилищных услуг в форме аренды и условно начисленной стоимости аренды облагается налогом наравне с прочими потребительскими товарами.

3.36 Эта философия основана на двух подходах: метод налогообложения и метод освобождения от уплаты налога. Подход налогообложения, применяемый в Австралии, Канаде и Новой Зеландии предполагает, что продажа и аренда недвижимости, в принципе, может облагаться налогом, но от его уплаты освобождается арендная плата за аренду жилья (равно как и условно начисленная стоимость аренды), а также продажа жилого недвижимого имущества, в котором продавец ранее проживал. Это означает, что облагаются налогом строительство, перестройка и обслуживание (содержание) здания, а также аренда коммерческого недвижимого имущества (для целей ведения экономической деятельности). Продажа существующих зданий также облагается налогом за исключением жилого недвижимого имущества.

3.37 Подход освобождения от уплаты налога, заложенный в 6-й Директиве Европейского Союза, предполагает, что продажа и аренда недвижимости, в принципе, освобождается от уплаты налога, но облагаются налогом вновь построенные здания, а также перестройка и обслуживание (содержание) существующих зданий. В отличие от подхода налогообложения, требующего определения использования для целей жилья, подход освобождения от уплаты налога требует конкретного определения использования для нежилых целей - например, гостиницы, пансионаты, кемпинги, автомобильные стоянки - все это облагается налогом. Более того, так как использование в коммерческих целях и продажа существующего недвижимого имущества освобождается от налога, должна существовать возможность регистрации (факультативно) во избежание потенциальной дискриминации и аккумуляции НДС.

3.38 Оба метода должны учитывать возможные последствия взимания НДС для наличия земельных участков, которые продаются и покупаются реже, чем здания, и более часто используются для производительных целей в секторах, освобожденных от уплаты налогов - в таких, как, например, сельское хозяйство. В Австралии, Новой Зеландии и Канаде от налога освобождаются только земли сельскохозяйственного назначения. С другой стороны, 6-я Директива освобождает от налога все земли за исключением строительных площадок. Как и следовало ожидать, подход налогообложения позволяет охватить большее количество

налогоплательщиков, нежели подход освобождения от уплаты налога. Результатом является более равноправный и более нейтральный режим.

3.39 Второе по эффективности решение, применяемое всеми странами, взимающими НДС на жилищные услуги (освобождение от налога арендной платы и условно начисленной стоимости аренды; налогообложение вновь построенных домов), в общем и целом удовлетворяет общепринятому критерию горизонтального равенства, нейтральности и осуществимости. Однако, подход налогообложения (налог на все недвижимое имущество, освобождение от налога жилищных услуг и продажи существующего жилья) лучше подхода освобождения от налога (освобождается от налога все недвижимое имущество, за исключением нового жилья). При подходе налогообложения коммерческая эксплуатация недвижимого имущества, не являющегося жильем, полностью облагается налогом. При подходе освобождения от налога не облагается налогом прирост стоимости обслуживания коммерческого здания. Более того, факультативное налогообложение приводит к дифференциации. Короче говоря, с точки зрения философии НДС лучше и проще определить отдельные случаи освобождения от налога, нежели определять отдельные статьи для обложения налогом.

3.40 До 2005 г., когда было введено существующее сегодня освобождение от налога вновь построенных жилых зданий, в Казахстане применялось такое сочетание подхода налогообложения и подхода освобождения от налога, которого нигде больше нет. Строительство и последующая продажа коммерческих зданий облагались налогом наряду с первой продажей вновь построенных жилых домов. Кроме того, облагались налогом гостиницы (и номера в гостиницах) и стоянки для автомобилей. С другой стороны, услуги, связанные с управлением, обслуживанием и использованием жилых зданий (или сдаваемых в аренду под жилье) налогом не облагались (и не облагаются сегодня). Очевидно, что недавнее предоставление льгот в виде освобождения от налога является приглашением для избежания и уклонения от уплаты налогов, так как новое строительство или реконструкцию можно легко замаскировать под обслуживание жилого здания.

3.41 Описанный выше подход налогообложения – самый лучший подход к обложению недвижимого имущества НДС. Он будет означать обложение налогом всех продаж новых и существующих коммерческих (и правительственных) зданий. Кроме того, будут облагаться НДС все строительные материалы, ремонтно-эксплуатационные услуги и аренда коммерческих зданий.

Освобождение субъектов малого бизнеса

3.42 В большинстве стран 20% от всех зарегистрированных плательщиков НДС платит 80% НДС. По контрасту, в Казахстане 10% всех зарегистрированных плательщиков платит 80% НДС на внутренние обороты. Это необычно низкий показатель. Аналогично, плотность НДС в Казахстане ниже среднего – 1 зарегистрированный плательщик на 160 жителей, в отличие от одного плательщика на 55 жителей в Чехии и Словацкой Республике.⁴⁶ Кроме того, только 60 процентов от всех зарегистрированных плательщиков декларирует и платит НДС.

3.43 В большой степени эта ситуация объясняется щедрым освобождением от НДС субъектов малого бизнеса с оборотом до 15.45 млн. тенге (120 000 долларов США), что намного выше чем в любой стране ЕС. В Таблице 3.4 показаны суммы освобождений в 6 странах ЕЭС. Как показано в таблице, относительно высокий потолок освобождения характерен также для

⁴⁶ См. С Кноссен, *Налог на добавленную стоимость в странах Центральной и Восточной Европы: сравнительное исследование и оценка*, Европейская Комиссия и Организация Экономического Сотрудничества и Развития, Париж (1998).

Чешской и Словацкой Республик, но даже в этих странах максимальная сумма составляет лишь одну треть от данного показателя в Казахстане. В странах ЕС освобождение от НДС могут получить лишь физические лица. Юридические лица обязаны зарегистрироваться как плательщики НДС и, следовательно, не могут воспользоваться преимуществами освобождения. Партнерства и ассоциации для целей НДС рассматриваются как единая организация, хотя каждый партнер обязан зарегистрироваться. Кроме того, в большинстве стран существуют положения, по которым субъекты малого бизнеса не могут разделить свои компании с тем, чтобы попасть под положение об освобождении от НДС. Собственники более чем одной компании обязаны сложить доход от всех своих предприятий, чтобы определить, имеют ли они право на освобождение. В Чехии налоговый кодекс, например, дает четкое определение того, что можно считать «связанными сторонами» в определении размера компании, подлежащей налогообложению. Нами рекомендовано, в случае, если Казахстан намеревается сохранить такой высокий потолок, применить аналогичный подход. Конечно, необходимо сохранить за компаниями право на добровольную регистрацию и двухлетнюю обязательную регистрацию, прежде чем компания может выбрать отказ от регистрации по НДС.

Таблица 3.4: Налогообложение НДС субъектов малого бизнеса и фермеров в Казахстане и отдельных странах ЕС, 2006 г.

Страна	Потолок для мал. бизнеса (млн. тг)	Выбор для фермера	Обложение фермерских средств производства		
			Семена, корма	Удобрения, пестициды	Машины, оборудование
Казахстан	15.4	Альтернативный земельный налог или патент	О	С	С
Страны ЕС					
Чехия	5.4	Освобождение для малого бизнеса	Н	С	С
Словакия	5.6	Освобождение для малого бизнеса	С	С	С
Венгрия	3.6	Сектор освобожден плюс предполагаемый зачет 12% НДС для покупателя (для животноводства 7%)	Н	С	С
Австрия	3.4	Сектор освобожден плюс предполагаемый зачет 10% НДС на реализацию фермы	Н	С	С
Германия	2.7	Сектор освобожден плюс предполагаемый зачет 11% НДС на реализацию фермы (лесное хозяйство – 5%)	Н	С	С
Нидерланды	0.2	Сектор освобожден плюс предполагаемый зачет 5% НДС для покупателя	Н	С	С

Источник: Казахстан: данные предоставлены налоговыми органами; Европа: F. Annacondia и W. van der Corput, Потолки для регистрации НДС в Европе, *Монитор НДС*, ноябрь-декабрь 2003.

С = Обычно облагаются по стандартной ставке

Н = Обычно облагаются по сниженной ставке

О = Обычно освобождены от НДС

3.44 Высокий потолок освобождения для субъектов малого бизнеса исключает все предприятия единоличной собственности, которые получают процент прибыли в, скажем, $33\frac{1}{3}$ процента или 3.9 млн. тенге на свои покупки. Для предприятий единоличной собственности 3.9 млн. тенге (30 000 долларов США) представляет собой трудовой доход собственника. Такой чистый доход характерен для таких предприятий как салоны красоты, гаражи, автомобильные мастерские, бутики и так далее. Возникает вопрос, следует ли освобождать их от НДС. Эти предприятия несомненно ведут надлежащий учет, в виде кассовых и банковских книг, которые могут послужить основой для мониторинга выполнения требований по НДС. Ответ на вопрос, стоит ли снизить потолок освобождения от НДС до, скажем, 12 миллионов тенге, зависит от того, освобождены ли субъекты малого бизнеса от подоходного налога (или другого альтернативного налога). Если они обязаны выполнять требования по уплате (корпоративного) подоходного налога, то дополнительные издержки на ведение учета по НДС будут невелики, особенно, если разрешить субъектам малого бизнеса вести учет кассовым методом. Однако, если же субъекты малого бизнеса не подлежат обложению подоходным налогом, затраты на ведение учета по НДС будут более значительными.

3.45 Часто говорится, что высокий потолок освобождения от НДС субъектов малого бизнеса высвобождает административный ресурс для мониторинга крупных плательщиков НДС, но это правда лишь отчасти. Мелкие компании могут вести лишь базовый учет, в форме кассовых и банковских книг, на основе которых можно сформировать ежегодный бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Крупные компании, с другой стороны, ведут сложный учет по системе двойной записи и публикуют консолидированную финансовую отчетность. В такой ситуации аудит предприятия малого бизнеса может быть проведен инспектором по НДС, окончившим бухгалтерские курсы, в то время как аудит крупного предприятия должен осуществляться сотрудником, имеющим бухгалтерскую степень. В Казахстане лучше всего будет сначала расширить налогооблагаемую базу НДС (т.е. включить фермеров в систему НДС, как описано далее), а затем позволить пороговому значению по освобождению от уплаты НДС быть «съеденным» инфляцией. В случае если предприятия малого бизнеса будут обязаны платить и отчитываться по НДС, то они, скорее всего, приведут свою бухгалтерскую отчетность в порядок.

Налогообложение фермеров

3.46 Так называемые крестьянские (фермерские) хозяйства, независимо от размера, не подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке. Вместо этого они уплачивают единый земельный налог (предположительно заменяющий индивидуальный подоходный налог, НДС, земельный налог, налог на транспортные средства и налог на имущество) в размере 0.1 процента оценочной стоимости земельного участка (а также социальный налог). В реальности, конечно, земельный налог никаким образом с НДС не связан, независимо оттого, что он призван заменять. Кроме того, сельскохозяйственные предприятия могут подать на патент, стоимость которого составляет 20% налогового обязательства по корпоративному подоходному налогу, социальному налогу, земельному налогу, налогу на имущество, налогу на транспортные средства и НДС. Опять же, это не НДС, а скорее налог на налоговую базу, элементы которой входят в патент. Этой структуре сложно предложить рациональное обоснование. Результат специальных налоговых режимов (которые применяются только к сельскохозяйственной деятельности по производству, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства) таков, что сельскохозяйственный сектор практически не платит никаких налогов, включая НДС. В противоположность этому, сельскохозяйственный бизнес, занимающийся переработкой и реализацией продукции (других) фермеров, подлежат обложению НДС (и другими налогами) в общеустановленном порядке.

3.47 Специальным режимам, которые распространяются на фермеров вне зависимости от размера их земельных владений, трудно найти рациональное обоснование. В других странах, в Чешской и Словацкой Республиках (см. Таблицу 3.4), как и в скандинавских странах, сельское хозяйство облагается НДС в стандартном порядке. Единственная форма льготы по НДС – это освобождение субъектов малого бизнеса. В других странах Европы, таких как Венгрия и Нидерланды, сельское хозяйство налогом не облагается, но покупатели освобожденной от НДС сельскохозяйственной продукции имеют право на зачет по НДС, который может относиться на налогооблагаемые средства производства освобожденных от НДС фермеров (конечно, фермеры могут принять решение зарегистрироваться как плательщики НДС). Аналогичный результат достигается в таких странах, как Австрия и Германия, путем разрешения фермерам включить в свои счета-фактуры предполагаемый НДС, представляющий собой НДС на средства их производства. Соответственно, для фермеров НДС на средства производства равен НДС на произведенную продукцию. Следовательно, им не нужно регистрироваться для уплаты НДС. Конечно, зачеты и ставки предполагаемого НДС являются очень приблизительными и произвольными методами для устранения НДС на средства производства для фермеров. Также, они дают политикам возможность настаивать на увеличении зачетов или ставок НДС с тем, чтобы субсидировать сельскохозяйственный сектор через НДС.

3.48 В некоторых странах, не входящих в ЕС, фермеры также освобождены от НДС, тогда как средства производства для сельского хозяйства, такие как корма, семена, удобрения и пестициды облагаются по нулевой ставке, чтобы свести к минимуму налоговое бремя на средства производства и, в свою очередь, на продукцию сельского хозяйства. Очевидно, данный метод неприемлем для товаров двойного назначения, таких как здания или трактора. Кроме того, существует опасность, что со временем нулевая ставка будет распространена и на другие товары и услуги. По методике предполагаемого НДС, а также при подходе, использующем нулевую ставку, сельскохозяйственная продукция, реализуемая потребителям через организованные каналы распределения, будет, конечно, облагаться НДС по стандартной ставке (или сниженной ставке, если таковая имеется).

3.49 Поскольку в Казахстане существуют крупные сельскохозяйственные производственные единицы, особенно по производству пшеницы, мы рекомендуем облагать фермеров НДС в полном объеме (при условии, что их годовой доход превышает потолок освобождения для субъектов малого бизнеса), при этом, позволяя им реализовать налоговый зачет на облагаемые средства производства. Специальные налоговые режимы в отношении НДС (а также, будем надеяться, и других налогов) могут быть впоследствии отменены. Применение НДС в полном объеме означает, что освобождение для субъектов малого бизнеса будет единственной формой льгот для мелких фермеров, которые затем будут нести бремя НДС (если таковой будет иметь место) на средства производства. Это гораздо более предпочтительный метод обложения НДС сельскохозяйственного сектора. Однако, если предпримут решение исключить НДС на средства производства для мелких фермеров, особенно в хлопковом секторе, то можно будет применить нулевую ставку на удобрения и пестициды, но не на другие товары или услуги, используемые в сельском хозяйстве (маловероятно, что сумма налога на семена или корма будет значительной). Вероятно, данная мера устранил практически весь НДС на мелких фермеров, освобожденных от налога, но с точки зрения администрирования она уступает применению освобождения для субъектов малого бизнеса без дополнительных проволочек. В конечном счете, включение крупного сельского хозяйства в базу НДС не должно материально изменить распределение нагрузки НДС вследствие обширного освобождения малого бизнеса.

Свободные экономические зоны и технопарки

3.50 Особые условия были также созданы для свободных экономических зон (текстиль, нефтехимия, трубопроводы, информационные технологии). По этим условиям материалы для зданий, инфраструктуры и производственных объектов, поставляемые предприятиям, расположенным в свободной экономической зоне, облагаются НДС по нулевой ставке. Очевидно, данная льгота не имеет разумного экономического обоснования, и в то же время затрудняет процесс администрирования, провоцирует утечки налога и избежание налогообложения. Экономическое обоснование отсутствует, поскольку НДС на средства производства относится в зачет по НДС на реализуемую продукцию, если она продается на внутреннем рынке, либо подлежит возврату, если продукция идет на экспорт. Избежание провоцируется, так как облагаемые по нулевой ставке строительные и инфраструктурные материалы могут быть перенаправлены на внутренний рынок без уплаты НДС («границы» между свободными экономическими зонами и внутренним рынком гораздо более проницаемы, чем границы с иностранными государствами). Это неэффективная форма индустриальной стратегии, которой нет места в хорошо разработанной системе НДС. Помимо преимуществ с точки зрения своевременности движения денежных средств, отсутствие избежания других благ не приносит. Растяжение нулевой ставки – лоббирование с целью распространения налоговых льгот на поставщиков и прочие вертикальные контакты – также является проблемой, также как и преобладающая, но зачастую бесполезная практика мониторинга НДС путем «аудита сопоставлением» (поверхностный просмотр счетов-фактур) вместо тщательного, подробного аудита. Эта потенциальная бомба замедленного действия должна быть обезврежена как можно скорее.

Рекомендации

3.51 Предшествовавший обзор внутренней налоговой базы позволил нам выработать следующие рекомендации.

- Отменить освобождение от НДС юридических и нотариальных услуг, культурных услуг, геологоразведки и геолого-поисковых работ, инфраструктурных проектов, реализуемых по заказу правительства, лотерей и оборотов производственных организаций, где более 51 процента работников составляют инвалиды;
- Как можно скорее отменить введенное недавно освобождение от уплаты НДС на вновь построенные жилые здания. Эта льгота подрывает базу НДС, является регрессивной и серьезно усложняет администрирование.
- Пересмотреть освобождение субъектов малого бизнеса. Если потолок освобождения не будет понижен, необходимо разработать определение «связанных сторон», с тем чтобы предотвратить тенденцию к разделению компаний с целью избежания НДС;
- Ввести обложение НДС предприятий сельского хозяйства, за исключением субъектов малого бизнеса. Возможно, бремя НДС на средства производства мелких фермеров, освобожденных от НДС, можно смягчить путем внедрения нулевой ставки на удобрения и пестициды;
- Отменить нулевую ставку на поставки в свободные экономические зоны и технопарки.

Е. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМПОРТА И ЭКСПОРТА

Схема отложенных платежей

3.52 Льготы на стадии импорта, предоставленные или находящиеся на стадии рассмотрения, являются еще одним примером разрушения цепи НДС. Так к импорту сельскохозяйственного оборудования и техники, вертолетов и самолетов, железнодорожных локомотивов и вагонов, а также пестицидов применяется схема отложенных платежей. Кроме того, рассматривается идея введения нулевой ставки на импорт сырьевых материалов, используемых для производства и переработки продукции на экспорт.

3.53 Согласно схеме отложенных платежей, используемой в ЕС, для всех видов импорта, учет НДС на импортируемую продукцию откладывается до первой стадии производства или распределения внутри страны. На границе НДС не уплачивается, но импортер или первый покупатель обязан взимать НДС, самостоятельно определив сумму налога, включить его в декларацию по НДС и в то же время получить зачет по налогу. В результате, цепь НДС восстанавливается. Хотя в ЕС эта схема работает хорошо, она поддерживается сложной системой Обмена Информацией по НДС (ОИНС), по которой все экспортеры (поставщики) и импортеры (покупатели) обязаны подавать ежеквартальные отчеты в налоговые органы в отношении своих поставок или покупок из-за границы, разделяя их по имени и идентификационному номеру плательщика НДС. Очевидно, Казахстан не может использовать систему ОИНС в отношении своего импорта, поскольку это потребовало бы соглашения о сотрудничестве с другими странами, наиболее важной из которых является Россия. При этом теряется преимущество способности взимать НДС на стадии импорта. Единственным недостатком той системы является то, что импортеры могут потерять интерес к выплате авансовых платежей по НДС. Эта издержка упущенных возможностей возникает, поскольку для покупателя импортированных товаров отсутствует немедленный зачет по налогу.

3.54 Несмотря на это, компании обоснованно жалуются на то, что НДС на импорт неблагоприятным образом сказывается на движении их денежных средств и препятствует инвестициям. Этот недостаток корректируется через схему отложенных платежей. Соответственно, мы рекомендуем пересмотреть преимущества и недостатки этой схемы. Очевидно, данную схему не следует применять в отношении потребительских товаров. Кроме того, из нее следует исключить сырьевые материалы и полуфабрикаты, так как их легко перенаправить на необлагаемые налогом виды применения. Однако отсрочка платежей по НДС на импортируемые основные средства имеет свои преимущества. Harrison и Krelove⁴⁷ перечисляют основные характеристики обоснованной схемы отсрочки платежей по НДС на основные средства, во Врезке 3.1.

Врезка 3.1: Характеристика системы отложенных платежей по НДС на импортируемые основные средства

- Данная схема распространяется только на зарегистрированных плательщиков НДС, импортирующих крупные единицы основных средств;
- Основные средства (как импортные, так и местного производства) подлежат обложению НДС по стандартной ставке;
- Зарегистрированные как плательщики НДС импортеры основных средств имеют право отложить учет обязательств по НДС до даты заполнения следующей налоговой декларации;
- В этой декларации НДС на основные средства записывается как обязательство по НДС и, в той же декларации зачитывается НДС на основные средства;
- Если импортер имеет право на 100-процентный зачет по налогу (оборудование используется исключительно в налогооблагаемых целях), то обязательство по НДС на сумму импорта, полностью зачитывается налоговым требованием;
- Таможенный офис получает копию декларации по НДС, чтобы закрыть запись по импорту.

3.55 Как мы увидим, данная схема отсрочки платежей является одновременно более широкой и более ограниченной, чем существующая схема. Подчеркиваем, что она предназначена только для основных средств и неприменима к потребительским товарам, сырьевым материалам и полуфабрикатам. Во-вторых, она не применима к лицам, освобожденным от НДС, которые должны полностью облагаться налогом на свои средства производства. В-третьих, она также применима к сельскохозяйственному оборудованию и технике, хотя необходимость в этом значительно уменьшится, если сельскохозяйственные предприятия и фермеры, не подпадающие под освобождение от НДС субъектов малого бизнеса, зарегистрируются как плательщики НДС.⁴⁸ В-четвертых, в исключительных случаях схема отсрочки платежей может также применяться к удобрениям и пестицидам, если будет принято решение смягчить налоговое бремя на мелких фермеров, освобожденных от НДС. В-пятых, схема отсрочки платежей облегчит процесс перехода на обложение НДС геологоразведки и геолого-поисковых работ. Очевидно, нужно будет особенно тщательно отнестись к выработке определения основных средств (никаких синекур) и административной осуществимости пересмотренной схемы отсрочки платежей.

Нулевая ставка на поставки экспортерам

3.56 Предложение ввести нулевую ставку на импорт сырьевых материалов не стоит рассмотрения, даже если она будет распространяться только на производителей и переработчиков продукции, в последующем поставляемой на экспорт. Это предложение открывает возможности для злоупотребления, если сырьевые материалы, предназначенные для строительства зданий и объектов инфраструктуры, будут перенаправлены на необлагаемые

⁴⁸ В сложившейся ситуации можно утверждать, что сельскохозяйственные предприятия и крестьянские хозяйства, освобожденные от НДС, несут элементы бремени НДС на импортированное сельскохозяйственное оборудование и технику, которые они не могут передать на покупателей своей продукции.

налогом цели. Кроме того, деловые круги будут давить на налоговые органы с тем, чтобы расширить область применения нулевой ставки на все поставки производителям экспорта. Это усложнит процесс администрирования (аналогично нулевой ставке для свободных экономических зон и технопарков) и увеличит риск потери поступлений по НДС. Как показал пример Франции и Азербайджана, введение той налоговой льготы превращает мониторинг выполнения обязательств по НДС небольшой группой хорошо известных экспортеров в мониторинг зачастую более крупной группы менее известных поставщиков.

3.57 По схеме отложенных платежей и механизму нулевой ставки, плательщики НДС не будут более заинтересованы в обеспечении зачета НДС, уплаченному на импорт. В более общем смысле, важность импорта в базе НДС и легкость, с которой НДС можно собрать на границе, являются важными причинами для того, чтобы не вводить общий режим отсрочки платежей и отказаться от нулевой ставки на поставки экспортерам. В первую очередь необходимо, чтобы администрирование НДС на импорт и на внутренние этапы производства и распределения заняло прочное положение, и затем уже рассматривать меры по комплексной отсрочке платежей по НДС. На данный момент приоритеты реформы НДС должны быть сконцентрированы на полном налогообложении нового жилья и включении сельскохозяйственного сектора в налоговую базу.

Возвраты экспортерам

3.58 Все предыдущие аргументы были сосредоточены на целостности базы НДС, которая нарушается, если не все обороты облагаются налогом, не все покупки подпадают под НДС или не все потенциальные плательщики НДС зарегистрированы в этой роли. По сути, единственный разрыв в цепи НДС должен существовать на розничном уровне; потребители и конечные пользователи не смогут получить зачет по НДС на свои покупки и, следовательно, окончательное бремя НДС падет на них, как и следует.

3.59 Целостность НДС также нарушается, если возврат по налогу не выплачивается вовремя. По имеющейся у нас информации, в Казахстане проблемы с выплатой возвратов возникают только у экспортеров. Применение единой стандартной ставки сводит к минимуму потребность в возвратах, поскольку, как правило, НДС на покупки не должен превышать НДС на реализованную продукцию. Аналогично, существует ряд сезонных производителей, которые платят НДС на покупки в начале сезона, но вынуждены ждать конца сезона, чтобы передать налог на своих потребителей. Далее, вновь создающиеся предприятия не жалуются на то, что НДС, уплачиваемый при приобретении основных средств не будет немедленно списан на зачет по НДС на реализуемую продукцию.

3.60 Однако экспортеры жалуются, что они дискриминируются, так как им приходится ждать до одного года, прежде чем они получают возврат налога, уплаченного при приобретении товаров у поставщиков. Если это правда, это означает, что экспортеры беспроцентно одалживают государству, в ущерб собственному движению денежных средств, прибыли и инвестиционным возможностям. В этом процессе НДС частично становится налогом на экспортеров. В более широком смысле, задержки с выплатой возвратов подрывают конкурентоспособность экспортного сектора, что потенциально является серьезной проблемой для Казахстана, в свете постоянно растущего курса тенге. Неудивительно, возвраты были названы «Ахиллесовой пятой» НДС.

3.61 Насколько серьезны утверждения деловых кругов о том, что возврата НДС в Казахстане добиться затруднительно? В 2005 году возвраты составили 139.5 миллиардов тенге, или 30

процентов валовых поступлений НДС (включая возвраты) в течение года. Неудовлетворенные заявки на возврат к концу года составили 98.5 миллиардов тенге, или 22 процента от валовых поступлений в 2005 году. Эти данные по суммам возвратов, выплаченных или заявленных в процентах от валовых поступлений НДС, демонстрируют увеличение по сравнению с аналогичными показателями за 1998-2001 годы, когда возвраты составляли в среднем 17 процентов от валовых поступлений НДС. Предположительно, увеличение возвратов отражает рост нефтегазового экспорта, поскольку экспортеры нефти интегрируются на этапе экспорта (и не обязаны потому платить НДС), и в то же время могут импортировать основные средства без уплаты НДС. Переход на принцип страны назначения в 2001 году в отношении стран СНГ также должен был привести к увеличению возвратов по экспорту.

3.62 На основе сравнения с другими странами мы можем сделать вывод, что ситуация с возвратами НДС на экспорт в Казахстане не настолько серьезна. Исследование МВФ показало, что в большинстве стран уровень возвратов по НДС превышает 40 процентов валовых поступлений, а в странах бывшего Советского Союза уровень возвратов равен в среднем около 30 процентам. На основе регрессионного уравнения взятого из исследования МВФ и с использованием данных 2005 года по Казахстану, прогнозируемый уровень возвратов составит 37 процентов в сравнении с фактическим уровнем в 30 процентов.⁴⁹

3.63 Вышеприведенное обсуждение не показывает, что уровень возвратов по экспорту является действительно серьезной проблемой в Казахстане. Кроме того, юридическая процедура обработки заявлений на возврат имеет ряд похвальных характеристик, хотя некоторые ее аспекты стоит пересмотреть. Положительно стоит отметить то, что возврат НДС неэкспортерам может быть только отнесен в зачет будущих обязательств по НДС (внедрения схемы отсрочки платежей по основным средствам делает это положение менее угрожающим) или в зачет обязательств по другим налогам к уплате (не являющимся предметом налогового спора или ожидаемым). Это общее положение неприменимо к возвратам по экспорту (по определению возникают, когда 70 процентов оборотов в течение трех предыдущих месяцев ушли на экспорт), которые налоговые органы обязуются выплатить в течение 60 дней с даты подачи заявления на возврат. По истечении этого периода государство обязуется выплачивать пеню по дневной ставке 2.5*официальную ставку рефинансирования, устанавливаемую Национальным Банком. Возможно, единственной проблемой здесь является 60-дневный период, который в других странах составляет 30 дней или меньше.

3.64 Вероятно, 60-дневный период был установлен в Налоговом Кодексе, поскольку все заявления на возврат должны пройти подтверждение до выплаты, и это одна из менее удачных характеристик схемы возвратов. Очевидно, подтверждение – понятие растяжимое, и может означать что угодно, начиная с арифметической проверки цифр в заявлении до тщательного и глубокого аудита учетной информации заявителя. Несмотря на это, следуя прогрессивному международному опыту (в частности, пакистанскому), мы рекомендуем Казахстану провести различие между «сертифицированными» и «несертифицированными» заявителями. Заявка сертифицированного плательщика должна быть удовлетворена без дополнительных проволочек в течение 30 дней с даты подачи заявления (с выплатой пени в случае задержки). Это наиболее распространенный законодательно установленный срок выплаты возвратов в других странах.

⁴⁹ См. Harrison и Krellove (сноска 15). Регрессионное уравнение «ожидаемого» уровня возвратов из исследования МВФ принимает в расчет экспорт (в процентах от ВВП), экономический рост (в процентах от ВВП), уровень грамотности, разницу между высочайшей и наименьшей ставкой НДС и три фиктивные переменные, из которых только одна (возвраты выплаченные из валовых поступлений) а не из специального фонда) применима к условиям Казахстана. Уравнение (скорректированная $R^2 = 0.8826$) выглядит так: $\text{возвраты} = 0.16 * \text{экспорт} + 0.75 * \text{рост} + 0.19 * \text{грамотность} + 0.90 * \text{разница} + 3.8 \text{ФП}$.

Сертифицированные плательщики определяется на основе истории соблюдения ими требований по НДС, а также по результатам аудита их учета по корпоративному подоходному налогу. В крайнем случае, они могут подвергнуться аудиту после выплаты возврата.

3.65 Существующий 60-дневный период можно сохранить для следующих ситуаций: впервые поданных заявок; плательщиков, чьи предыдущие заявления были отклонены или снижены по результатам проверки; заявителей, имеющих отметки о несоблюдении налоговых требований (по другим налогам) в прошлом; заявление отличается от стандартных заявлений данного плательщика (опять же, с выплатой пени по задержанным заявлениям, которые по результатам проверки оказались правильными). Эти высоко-рискованные ситуации могут подвергаться проверке до выплаты возврата, причем проверяться должны учетные системы, а не отдельные операции. Аудит НДС можно объединять с аудитом корпоративного подоходного налога. В принципе, аудит корпоративного подоходного налога, также как и аудит НДС, сводится в основном к оценке правильности заявленной выручки от реализации. Разделение между сертифицированными плательщиками от несертифицированными должно являться частью комплексного подхода к управлению рисками в обработке заявлений на возврат.

Рекомендации

3.66 Мы рекомендуем усовершенствовать обложение импорта и экспорта НДС в следующих аспектах:

- Распространить существующую схему отсрочки платежей на весь импорт основных средств (но только основных средств), с жесткими условиями контроля соблюдения требований;
- Не вводить нулевую ставку на поставки экспортерам, как импортные, так и внутренние;
- Усовершенствовать процедуру возврата НДС в отношении экспорта путем проведения различия между «сертифицированными» и «несертифицированными» заявителями. Возвраты сертифицированным заявителям не должны подвергаться аудиту до выплаты и должны удовлетворяться в течение 30 дней. 60-дневный период нужно сохранить для несертифицированных плательщиков.

Г. НЕКОТОРЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ ПО АДМИНИСТРИРОВАНИЮ НДС

3.67 Казахстан на удивление эффективно осуществил разработку и внедрение НДС, особенно с учетом того, что новый налог имел мало общего с ранее существовавшими налогами на продукцию. Однако, любой налог хорош настолько, насколько хорошо его администрируют. Соответственно, внимание при разработке стратегии должно концентрироваться на совершенствовании процедур НДС и методиках повышения соблюдения требований по НДС. В этой ситуации недостатки существующего администрирования связаны с тем, что по некоторым аспектам сделано было слишком много, а по другим – слишком мало. Слишком много было сделано в плане проверки счетов-фактур и разрешении на зачеты и возвраты по налогу, слишком мало – в плане проведения комплексных аудиторских проверок. Некоторые аспекты требуют особого внимания, как показано ниже.

- НДС базируется на добровольном соблюдении подавляющим большинством юридических лиц. Соответственно, хорошие отношения с налогоплательщиками, формируемые через соответствующие программы информирования и обучения налогоплательщика, необходимы. Это должно помочь вывести бизнес – по имеющейся

информации, 60 процентов от общего количества – из теневой экономики, если их оборот превышает потолок, установленный для освобождения от НДС субъектов малого бизнеса;

- Соответственно, администрирование НДС не должно слишком вдаваться в сохранение юридической, процедурной и учетной чистоты, которая повышает расходы на контроль соблюдения, но не поступления. Можно упростить требования по декларациям и отчетности. Декларации по НДС должны требовать не больше информации, чем необходимо для ее обработки. Счета-фактуры по НДС должны удовлетворять минимальным информационным требованиям, но во всем остальном заполняться с учетом потребностей компаний, их выпускающих;
- Жалобы необходимо рассматривать объективно и своевременно, чтобы поддержать добровольное соблюдение налогового законодательства. Очень важно скорое рассмотрение апелляций по оценке;
- Пени и штрафы за задержку подачи декларации и платежей должны индексироваться на уровень инфляции и превышать коммерческие процентные ставки. Пени и штрафы должны постоянно сдерживать налогоплательщика задерживать платеж, но в то же время не должны быть слишком высокими, чтобы не дать плательщику стимул полностью уклониться от уплаты;
- Обработка регистрационных документов и деклараций была почти полностью автоматизирована. Однако, необходимо сохранить определенный объем ручной обработки для субъектов малого бизнеса, особенно если сельскохозяйственный сектор будет обязан уплачивать НДС;
- Методики отбора для аудита все еще находятся в зачаточном состоянии и зачастую зависят от решения самих аудиторских инспекторов. Контроль мошенничества в основном постфактум, не существует разработанной структуры расследований. Необходима более усовершенствованная система проверки.

3.68 Основной рекомендацией по администрированию НДС будет переход контроля соблюдения налоговых требований с общих «аудита сопоставлением» на аудит, нацеленный на отдельные компании, включающий комплексное изучение учетной системы компании в целом.

4. АКЦИЗЫ

А. ВВЕДЕНИЕ

4.1 В Казахстане существует ограниченная система акцизов, главным образом сосредоточенная на так называемых «традиционных» подакцизных товарах – табачных изделиях, алкогольных напитках, нефтепродуктах, транспортных средствах, азартных играх, - дополненных рядом пошлин лицензионного типа на различные виды деятельности. В последние годы к списку акцизов были добавлены платежи за загрязнение окружающей среды, которые тоже можно отнести к акцизам. В то же время были отменены акцизы на различные предметы роскоши, такие как икра, ювелирные изделия и хрусталь.

4.2 Самая необычная вещь в отношении акцизов в Казахстане – это то, что они приносят так мало дохода в бюджет и что их структура и размер не отвечают достижению подобающей им экономической роли. Акцизы могут быть разработаны таким образом, чтобы усовершенствовать эффективное распределение ресурсов путем выделения социальных издержек (излишнего) потребления и производства. Соответственно, детальный обзор акцизной системы позволил нам прийти к следующим заключениям:

- Поступления от акцизов могут, и должны возрасти в 2 или 3 раза;
- Увеличение зависимости от акцизных платежей соответствует концепции объективной налоговой системы;
- Существует значительное пространство для изменений в размере и структуре акцизов с целью повышения их эффективности;
- Акцизы должны по-прежнему быть сосредоточены на традиционных подакцизных товарах и экологических нарушениях;
- Администрирование акцизов можно существенно улучшить путем принятия прогрессивного международного опыта, но более подробно этот вопрос в данном отчете не рассматривается.

4.3 Как будет рассмотрено ниже, на практике обложение акцизом является результатом нескольких зачастую противоречивых суждений, которые включают эффективность сбора поступлений, корректировку внешних факторов, распределение налогового бремени, и воздействие покупок за рубежом и контрабанды. Таким образом, для того, чтобы взглянуть на отдельные виды акцизов с общей перспективы, мы подготовили нижеследующий информационный раздел, где рассматриваются вопросы, общие для всех видов акцизов. Он готовит почву для отдельных глав, посвященных налогообложению табачных изделий, алкогольных напитков, транспортных средств, загрязнения окружающей среды и предметов роскоши.

В. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Аспекты поступлений

4.4 Акцизы зачастую являются одной из наиболее важных рабочих лошадок системы государственных налоговых доходов в развивающихся странах и странах с переходной

экономикой. Однако, как показано в Таблице 4.1, для Казахстана это нехарактерно. Здесь акцизы на табачные изделия, алкогольные напитки, нефтепродукты, автомобили, загрязнение окружающей среды и несколько других составляют менее 5 процентов общего объема налоговых поступлений, или 1.0 процента ВВП.⁵⁰ Это составляет резкий контраст с ситуацией в странах ЕС, где акцизы составляют в среднем 11.6 процента общих налоговых поступлений (более чем в два раза больше чем в Казахстане, хотя общий налоговый уровень также выше в два раза) или 4.3 процента от ВВП (более чем в 4 раза выше). Даже в странах - новых членах ЕС, - Словакии, Чехии и Венгрии, - традиционные акцизы приносят значительно больше поступлений, чем в Казахстане.

4.5 На примерной, сравнительной основе мы можем утверждать, что поступления от акцизов в Казахстане могут быть удвоены или даже утроены. Такое увеличение возможно практически для всех подакцизных товаров и услуг, но особенно для акцизов на табачную продукцию, нефтяную продукцию и транспортные средства. В процентах от ВВП, уровень акцизов на табачные изделия равен лишь одной седьмой от уровня стран ЕС, акцизов на алкогольные напитки – одной второй, акцизов на нефтепродукты – одной восьмой, на транспортные средства – одной четвертой от уровня стран ЕС. Возможно, одна из причин, почему акцизы не играют в Казахстане более важной роли – логическое их обоснование понято не полностью.

⁵⁰ Для целей сравнения и последующего использования в литературе, акцизам было дано широкое определение. Они включают все специфические налоги на товары и услуги (пункт 5120 в квалификации поступлений ОЭСР), плюс налоги на использование товаров и осуществление определенных видов деятельности (пункт 5200), плюс платежи за загрязнение окружающей среды, если таковые имеются, отнесенные к прочим налогам (пункт 6000) минус таможенные и импортные пошлины (пункт 5123). Для дополнительной информации об определении акцизов, см. S. Cnossen, *Экономика и Политика Налогообложения Акцизов в сборнике под ред. S. Cnossen, Теория и практика акцизного налогообложения, курения, выпивания, азартных игр, загрязнения и вожделения*. Оксфорд: Пресса Оксфордского Университета, 2005..

Таблица 4.1: Сбор акцизов в Казахстане (2005) и отдельных странах ЕС (2003)

Страны	Сбор акцизов в % от ВВП		Поступления по отдельным подакцизным товарам (в % от ВВП)						
	Всего налогов	Всего	Табачные изделия	Алко-гольные напитки	Нефтепродукты	Трансп. средства	Энергия, загрязнение	Азартные игры, развлечения	Прочие
Казахстан	1.0	4.9	0.09	0.12	0.22	0.14	0.34	0.01	0.10
Страны ЕЭС									
Словакия	4.1	13.2	.	.	.	.	.	.	.
Австрия	4.3	10.1	0.59	0.15	1.46	0.87	0.35	0.24	0.66
Чехия	4.3	11.5	0.74	0.37	2.31	0.31	0.26	0.05	0.30
Германия	4.1	11.4	0.65	0.17	1.99	0.34	0.32	0.10	0.48
Венгрия	4.5	11.7	0.86	0.37	2.26	0.20	0.12	0.27	0.42
Нидерланды	4.7	12.0	0.38	0.19	1.33	1.32	1.11	0.02	0.31

Источник: Казахстан – данные налоговых органов. Страны ЕС – ОЭСР, *Статистика поступлений 1965 – 2004*, Париж. По терминологии ОЭСР, акцизы это сумма налогов на конкретные товары и услуги (5120) плюс налоги на пользование товарами и осуществление некоторых видов деятельности (5200) плюс платежи за загрязнение окружающей среды, если таковые имеются, относимые к прочим налогам (6000), минус таможенные и импортные пошлины (5123).

^a/ Нет разбивки по поступлениям акцизов собранным на этапе импорта на табачные изделия, алкогольные напитки и нефтепродукты (30 процентов от общего итога). Соответственно, эти поступления были отнесены на поступления от индивидуальных подакцизных товаров на базе поступления внутренних акцизов.

Роль акцизов

4.6 Неудовлетворительный уровень поступлений от акцизов в Казахстане вызван нарушением ряда важных принципов налогообложения.

- Предельные издержки на сбор акцизов значительно ниже, чем на остальных налогов, включая НДС. Спрос на подакцизные товары, как правило, неэластичен по цене именно потому, что они вызывают привыкание или незаменимы. Это означает, что потенциал для искажения экономических решений путем введения акцизов относительно невелик. С точки зрения администрирования, акцизы на табачные изделия, алкоголь, бензин и автомобили являются дешевым источником поступлений, потому что эти продукты легко идентифицировать, объем продаж высок, и относительно небольшое количество производителей (вино является исключением в большинстве стран) упрощает процесс взимания. Исследования, проведенные в других странах, показали, что административные издержки на взимание акцизов составляют всего одну четвертую от издержек на сбор НДС, на единицу поступлений.
- Акцизы на курительщиков, лиц, злоупотребляющих спиртным, и загрязнителей окружающей среды повышают эффективность распределения ресурсов. При правильной разработке акцизы могут выступать в роли заместителей понесенного ущерба – физического, финансового, психологического – который потребители подакцизных товаров наносят другим людям. С точки зрения целесообразности, справедливости и эффективности эти люди должны оплачивать эти издержки, в идеале в виде акциза

равного предельному размеру ущерба, нанесенного другим людям.⁵¹ Несмотря на то, что внутренние или социальные издержки зачастую трудно измерить, нет сомнений в том, что поступления по акцизам на табак, алкоголь и загрязнение в Казахстане в настоящий момент гораздо ниже уровня этих издержек.

- Акцизы на горючее и автомобили являются заместителями государственных расходов на обслуживание дорог. Дорожные и транспортные услуги напоминают товары, произведенные частным сектором, которые наиболее оптимально используются, когда их цена – часто называемая экономическим платежом пользователя – равна общим социальным издержкам на строительство и управление дорожной сетью. Опять же, акцизы, взимаемые в Казахстане, выполняют эту функцию не в полном объеме.
- Акцизы на предметы роскоши могут быть использованы для того, чтобы повысить прогрессивность налогообложения. Поскольку спрос на предметы роскоши растет быстрее, чем растет доход, акцизы на них падают бременем в основном на богатое население. Центральным здесь является вопрос, стоит ли налогообложение предметов роскоши затраченных на него административных издержек. Как мы увидим далее, ответ на этот вопрос – «нет», - с одним очень важным исключением, легковыми автомобилями.

4.7 Стоит отметить что акцизы, основанные на соображениях внешних (социальных) издержек, всегда должны быть подняты до требуемого уровня, вне зависимости от потребности в не-нефтяных поступлениях, поскольку они повышают эффективность распределения ресурсов.

Прочие вопросы

4.8 В Казахстане практически все акцизы являются твердыми; исключение составляет только акциз на импорт автомобилей. Мы настоятельно рекомендуем сохранить эту практику. Помимо всего прочего, внешние издержки, причиняемые курением, злоупотреблением спиртными напитками и загрязнением не зависят от цены на соответствующие подакцизные товары. По этой причине, с точки зрения коррекции внешнего ущерба, твердые ставки акцизов предпочтительнее *адвалорных*. Очень важно отметить, что твердые акцизы позволяют снизить уклонение и избежание налогообложения, так как их можно взимать на выходе с фабрики. Взимание требует только подсчета (например, сигарет) или измерения объема (например, бензина) и не требует оценки, которая может создать повод для диспутов. Акцизы на предметы роскоши составляют исключение. Наилучшим методом их исчисления является *адвалорный*.

4.9 Одним из главных вопросов, который имеет значение для всех видов акцизов, является необходимость индексирования твердых ставок акцизов на уровень инфляции. Хотя ежегодные специальные корректировки возможны, и они могут проводиться с учетом роста индекса потребительских цен, они требуют одобрения парламента. В других странах акцизы корректируются на уровень инфляции автоматически, полномочиями, дарованными Министру экономики или финансов. Мы предложили бы Казахстану внести аналогичное положение в Налоговый Кодекс.

4.10 Ставки акцизов на импортированные товары в Казахстане выше, чем акцизы на товары местного производства. Однако, с 1 января 2007 года они сравниваются. Это правильная политика, поскольку защитная функция налоговой системы должна выполняться импортной пошлиной. Акцизы должны служить лишь только функции распределения (и формирования поступлений)

⁵¹ Заметьте, что плата за внешние издержки более приоритетна, чем соображения касательно распределения бремени акцизов среди бедных и богатых. Злоупотребляющего спиртным даже низкий доход не освобождает от ответственности за причиненный им или ей несчастный случай.

вне зависимости от происхождения товара. Более того, НДС должен играть только роль источника поступлений и, следовательно, должен быть одинаковым для импортных и местных товаров. Наилучший метод координации трех функций косвенного налогообложения, то есть защитной, доходной и корректирующей, это взимать акциз на стадии импорта на стоимость товара включая импортную пошлину. Далее, координация с НДС достигается путем взимания данного налога на этапе импорта, на сумму стоимости товара плюс импортная пошлина и акциз, а на внутреннем рынке – на сумму стоимости произведенной продукции плюс акциз.⁵²

4.11 Предлагаемые нами повышенные ставки акцизов, конечно, не окажут влияния на конкурентоспособность производителей табачных изделий и алкоголя, во-первых, потому что акцизы на импорт будут подняты одновременно, и, во-вторых, поскольку спрос на табачные изделия и алкогольные напитки довольно неэластичен. Кроме того, не пострадает экспортная позиция производителей, потому что акциз на экспорт будет возмещен. Фактически, если производители произведут интеграцию на стадии экспорта, акциз вообще не будет взиматься.

4.12 Все подакцизные продукты подлежат обложению НДС по ставке 15% на этапе розничной реализации. Мы не будем рассматривать этот налог далее, потому что для целей НДС подакцизные товары рассматриваются наравне с потребительскими товарами, то есть относительные цены от этого не меняются.⁵³ Однако стоит отметить, что освобождение от НДС субъектов малого бизнеса предполагает, что розничная наценка на табачные изделия и алкогольные продукты не будет включаться в облагаемую базу НДС. Предположительно, розничная наценка на нефтепродукты и автомобили будет включена в базу НДС, так как они реализуются через более крупные торговые точки.

Рекомендация

4.13 Практически все ставки акцизов в Казахстане являются «преступно» низкими. Они должны быть немедленно пересмотрены на базе широко распространенных принципов эффективности и доходности. Увеличение зависимости от акцизных платежей соответствует концепции объективной налоговой системы. Дополнительные поступления могут далее быть использованы для снижения более искажающих налогов. Ставки акцизов должны индексироваться на уровень инфляции.

⁵² См. Также М. Gillis и С.Е. McLure, Jr., Координация тарифов и внутренних косвенных налогов под ред R.A. Musgrave, Президент, и М. Gillis, *Фискальная реформа в Колумбии: Окончательный отчет и рабочие документы Колумбийской комиссии по налоговой реформе*, Часть 2, Школа Права Гарварда, Программа международного налогообложения, Кембридж, 1971.

⁵³ НДС нужно будет принимать во внимание, если акцизы превышают социальные издержки потребления или производства, но для Казахстана это не характерно.

С. ТАБАЧНЫЕ ИЗДЕЛИЯ

4.14 Ставки акцизов на табачные изделия местного производства в Казахстане показаны во Врезке 4.1.

Врезка 4.1: Казахстан: Ставки акцизов на табачную продукцию, 2006 г.

- Твердый акциз, в абсолютной сумме на 1000 сигарет – (i) 130 тенге на сигареты без фильтра и (ii) 230 тенге на сигареты с фильтром;
- Твердый акциз в сумме 825 тенге за кг курительного, жевательного и нюхательного табака.

4.15 Далее, в Таблице 4.2 показаны ставки акцизов на сигареты в Казахстане, в трех вновь принятых странах-членах ЕС (Чехии, Словакии и Венгрии) с низкими ставками акцизов на табачные изделия, которые еще не соответствуют минимальным требованиям Евросоюза, и в трех более давних членах ЕС (Австрии, Нидерландах и Германии), где уровень акцизных ставок на табачные изделия соответствует принятому в ЕС минимальному уровню в 197 тенге за пачку в 20 сигарет (64 евро за 1000 сигарет с 1 июля 2006 года).⁵⁴

Таблица 4.2 Ставки акцизов на сигареты в Казахстане и некоторых странах ЕС, 2006 (по курсу в тенге)

Страна	Поступления акцизов на душу населения	Пачка в 20 сигарет		
		Акциз (без фильтра)	Розничная цена (без фильтра)	Акциз в % от цены
Казахстан	460	2.6	30	9
Страны ЕЭС				
Чехия	9,000	117	229	51
Словакия		151	277	55
Венгрия	9,500	158	271	58
Австрия	25,100	280	477	59
Нидерланды	16,500	323	567	57
Германия	26,200	429	688	62

Источники: Казахстан: данные налоговых органов; Страны Европы: рассчитано на базе *Таблицы Акцизов Европейской Комиссии*, 1 января 2006 (Брюссель) и *Статистики Поступлений ОЭСР, 1965-2004*, Париж. Значения округлены. 1 евро = 154 тенге.

4.16 Очевидно, акцизы на табачные изделия в Казахстане являются крайне низкими: всего 2 процента от достаточно низкой чешской ставки и 0.5 процента от германской ставки. Поскольку акцизные ставки, как правило, передаются на розничные цены, цены на сигареты в Казахстане составляют лишь долю розничных цен в странах ЕС: менее одной седьмой от цены наиболее популярной категории сигарет в Чехии и одну двадцатую от цены наиболее популярной категории сигарет в Германии. По той же причине, поступления акцизов на душу населения с

⁵⁴ Для обзора и оценки акцизов на табак в Европе, см. S. Snossen, Налогообложение табака в Евросоюзе, *FinanzArchiv* 62 (июнь 2006 года), стр. 305-322.

пачки сигарет составляют в Казахстане только 460 тенге, в сравнении с 9000 тенге в Чехии и более 26000 тенге в Германии.

4.17 Акцизы на табачные изделия в Европе приближаются либо превышают социальные издержки от курения, но в Казахстане акцизы, скорее всего, не приближаются к ним даже близко (исследования социальных издержек курения не проводились). Хорошо известно, что курение является основной причиной рака легких, эмфиземы и хронических бронхитов и одной из главных причин сердечных заболеваний и инфарктов. Экономические издержки – связанные, главным образом, с расходами на лечение заболеваний, связанных с курением, а также благосостояние и заработки, потерянные в результате заболеваний и смертей, вызванных курением, являются частью общественной политики скорее как внешние, т.е. налагаемые на окружающих факторы (болезни и дискомфорт, связанные с пассивным курением или финансирование государственного здравоохранения), чем внутренние факторы, т.е. факторы, которые налагают на собственно курильщика. Помимо информационной неэффективности, то есть недостатка информации о привыкании и вреде для здоровья, внешние издержки дают государству повод для вмешательства через обложение акцизами, в дополнение или взамен регулированию и обучению. Предположительно, в Казахстане налогообложение должно быть основным способом государственного вмешательства.

4.18 Внешние издержки от курения должны измеряться на нетто основе. Помимо всего прочего, курильщики живут меньше чем некурящие, что позволяет сэкономить на выплате пенсий и расходах на лечение связанных с курением заболеваний. Внешние издержки от курения трудно подсчитать, но, например, в Австрии и Нидерландах курильщики, скорее всего, возмещают их в форме акцизов. Конечно, расходы на выплату пенсий и здравоохранение в Казахстане намного ниже, но даже с учетом этого есть причины повысить ставку акциза до, скажем, 50 процентов от розничной цены включая акциз, или приблизительно до 30 тенге (в реальном выражении) на пачку сигарет в течение, предположим, трех лет. Для начала можно удвоить акциз на пачку сигарет, чтобы в 2007 году он составлял 18 тенге, и провести дополнительные повышения в последующие годы. Дополнительные налоговые поступления можно использовать для того, чтобы снизить другие, более искажающие налоги. Повышения ставок акцизов не должны привести к инфляции. Расходы на табачные изделия в категории домохозяйств с наиболее низким доходом составляют лишь 2.2 процента от общей суммы расходов (см. Таблицу 3.3 вверху). Кроме того, снижение ставки НДС будет иметь нейтрализующий эффект.

4.19 Еще три вопроса заслуживают рассмотрения:

- Существующие акцизы на сигареты дифференцированы: ставка акциза на сигареты с фильтром почти в два раза выше, чем акциз на сигареты без фильтра. На самом деле с точки зрения социальных издержек ситуация должна быть диаметрально противоположной, поскольку курение сигарет без фильтра чаще приводит к заболеваниям, чем курение сигарет с фильтром. Кроме того, фильтр, который защищает дыхание курильщика от примесей, облагается налогом вместе с табаком. Лучше было бы облагать оба типа сигарет акцизом по одинаковой ставке на 1000 сигарет. Может возникнуть аргумент о том, что сигареты с фильтром употребляют более обеспеченные курильщики. Однако, это ошибочный аргумент; бедные курильщики имеют не больше права причинять обществу социальные издержки, чем обеспеченные люди.
- Твердая ставка акциза на курительный, жевательный и нюхательный табак гораздо выше, чем ставка акциза на табак, идущий на сигареты. Тысяча сигарет содержит $\frac{3}{4}$ кг табака (0.75 грамм на сигарету), облагаемых по 307 тенге за килограмм в

сигаретах с фильтром. В то же время, акциз на то же количество курительного табака равен 825 тенге. Соответственно, с точки зрения социальных издержек, сигареты недостаточно облагаются налогом по сравнению с курительным табаком. Если предположить, что стоимость производства сигарет на одну треть выше, чем стоимость производства курительного табака, и, что акциз является заместителем социальных издержек, для того, чтобы уравнивать сигареты с курительным табаком по существующим ставкам, сигареты с фильтром и без должны облагаться акцизом по ставке около 550 тенге за тысячу или 11 тенге за пачку. Это еще один довод в пользу увеличения размера акциза на следующий год в четыре раза.

- Определение табачных продуктов не включает сигары и сигариллы.

4.20 Рекомендация. Акциз на табачные изделия является заместителем социальных издержек, причиняемых курильщиками другим людям. Чтобы отразить данное логическое обоснование, мы рекомендуем увеличить ставку акциза на табачные изделия до 30 тенге на пачку сигарет (1 500 тенге за тысячу) в течение трехлетнего периода. Акциз должен взиматься по одинаковой ставке, вне зависимости от типа сигарет. Курительный табак должен облагаться акцизом по ставке 1 250 тенге за кг.

Д. АЛКОГОЛЬНЫЕ НАПИТКИ

4.21 Во Врезке 4.2 показаны ставки акцизов, взимаемых в Казахстане на алкогольные напитки и спирт. По существующим ставкам эти акцизы не покрывают социальные издержки, которые лица, злоупотребляющие спиртными напитками, причиняют другим людям. Как известно, злоупотребление спиртными напитками имеет вредный эффект на здоровье (повреждения внутренних органов, дефекты эмбрионального развития) и приводит к несчастным случаям (на дороге) и домашнее насилие. Кроме того, большинство преступлений совершается под влиянием алкоголя. Всемирная Организация Здравоохранения предоставила доказательства того, что в большинстве стран злоупотребление спиртными напитками явилось причиной до 10 процентов от общего количества заболеваний.

4.22 Ставки акцизов на спирт и алкогольные напитки – очень низкие в сравнении с уровнем ставок, определенными по шести странам ЕС (см. Таблицу 4.3). Ставка акциза на пиво составляет лишь 4 процента от суммы акциза в Словакии (которая значительно отстает от остальных стран ЕС в размере этого акциза), а ставка акциза на спирты составляет 40 процентов от уровня Словакии. Неудивительно, что суммы поступлений акциза на душу населения очень низкие, даже если учесть что потребление спиртных напитков на душу населения в Казахстане гораздо ниже, чем в Европе (2.6 литра чистого спирта в год в сравнении с 10 литрами на душу населения).

Врезка 4.2: Казахстан: Ставки акцизов на алкогольные напитки, 2006

- **Крепкие напитки** (ставка зависит от содержания алкоголя)
 - 80% или выше: 400 тенге за литр или 140 тенге за 0.7 литровую бутылку напитка крепостью 40%, наиболее распространенная мера сравнения в ЕС;
 - Менее 80%: 475 за 100% алкоголя или 133 тенге за бутылку 0.7 литра крепостью менее 40%
 - Менее 80%: 47.5 тенге за 100% алкоголя, если реализовано другим производителям алкогольных напитков или 16 тенге за литр 40% содержания;
 - 12% или менее (слабоалкогольные напитки): 250 тенге за 100% алкоголя или 21 тенге за бутылку 0.7 литра;
 - коньяк и бренди: 100 тенге за литр в расчете на 100% алкоголя или 28 тенге за бутылку 0.7 литра 40% крепости;
 - денатурированный спирт крепостью 80% или выше, реализуемый промышленным пользователям алкоголя: 40 тенге за литр.
- **Вина** (облагаются на содержание алкоголя к объему)
 - вино: 20 тенге за литр или 15 тенге за бутылку 0.75 литра;
 - игристое вино: 40 тенге за литр или 30 тенге за бутылку 0.75л винные напитки: 50 тенге за литр или 37.5 тенге за бутылку 0.75л;
 - переработанные виноматериалы: 20 тенге за литр.
- **Пиво** (облагается на содержание алкоголя к объему)
 - 8 тенге за литр, вне зависимости от крепости, или 4 тенге за 0.5л.

4.23 Средняя оптимальная ставка акциза на алкоголь может быть рассчитана как общие чистые внешние издержки злоупотребления алкоголем на количество потребленных литров чистого спирта (и далее соответствующим образом поделенные среди пива, вина и крепких напитков). К сожалению, рассчитать предельную ставку гораздо сложнее, потому что отношение между потреблением алкоголя и внешними издержками отнюдь не линейное. По словам медиков два стакана вина полезны для здоровья, в то время как социальные издержки начинают расти в геометрической прогрессии, начиная со следующего стакана.

4.24 Предельная ставка будет значительно выше, чем средняя ставка налога, если внешний ущерб, причиняемый потреблением алкоголя, меняется в зависимости от количества выпитого каждым в отдельности. Применение средней ставки налога, таким образом, означает, что внешние издержки, создаваемые лицами, злоупотребляющими спиртным, компенсируются за счет снижения удовлетворения покупателей, не пристрастившихся к алкоголю. Однако практически по всему миру почти весь внешний ущерб причиняется 10 процентами пьющего населения, которое потребляет половину реализуемого алкоголя. Возможно, это означает, что различия во внешних издержках возникают из-за различий между людьми, и не из-за различий в алкогольных напитках, потребляемых этими людьми. Согласно этой теории, средние внешние издержки можно использовать в качестве грубого, но доступного индикатора оптимальной ставки.

4.25 Далее возникает вопрос, должен ли размер ставки быть связан с содержанием алкоголя. Как известно, медики измеряют повреждение, нанесенное излишним потреблением алкоголя, в кубических сантиметрах чистого спирта. Большой объем слабого напитка так же вреден как

малый объем крепкого напитка. Таким образом, с точки зрения внешнего ущерба есть веский довод в пользу того, чтобы привязывать ставку к содержанию алкоголя. Однако, как показано в правой части Таблицы 7, в среднем крепкие напитки в Казахстане (и других странах) облагаются в 3-4 раза выше на единицу содержания алкоголя, чем вино и пиво. Однако исследования также показали, что средние относительные цены (с налогами) на пиво, вино и крепкие напитки показывают, что наибольшее количество чистого спирта на данную сумму денег покупатель получит при приобретении крепких напитков, за которыми следует вино, и далее пиво. Таким образом, если целью является контроль ущерба от потребления и, предполагая, что пиво, вино и крепкие напитки являются близкими заменителями, крепкие напитки должны облагаться акцизом по более высокой ставке, чем вино, которое в свою очередь должно облагаться по более высокой ставке, чем пиво. Существует также довод о том, что налогообложение на базе содержания алкоголя будет сложно осуществить в отношении вин, производимых мелкими фирмами.

Таблица 4.3: Акцизы на алкоголь в Казахстане и некоторых странах ЕС, 2006
(по курсу в тенге)

Страна	Сборы на душу населения	Ставки акцизов			Ставки акцизов по содержанию алкоголя		
		Пиво за 0.5 л	Вино за 0.75л	Крепкие за 0.7л, 40%	Пиво 5%	Вино 12%	Крепкие, 40%
Казахстан	490	4	15	133	-	28	100
Страны ЕС							
Словакия	3,100	92	0	314	33	0	100
Венгрия	3,600	154	0	380	22	0	100
Чехия	4,500	162	0	390	21	0	100
Австрия	6,500	154	0	430	25	0	100
Германия	6,800	162	0	560	31	0	100
Нидерланды	8,000	200	68	650	29	31	100

Источник: Казахстан: данные налоговых органов. Страны ЕС: Sijbren Cnossen, Налогообложение алкоголя в Евросоюзе, готовится к выпуску. Значения были округлены. 1 € = 154 тенге.

4.26 Два дополнительных момента заслуживают рассмотрения.

- Ставки акцизов на крепкие напитки основаны на крепости алкоголя, в то время как вино и пиво облагаются на основе процента алкоголя на единицу объема. Поскольку именно алкоголь должен облагаться акцизом, мы рекомендуем, чтобы ставки акцизов на крепкие напитки базировались полностью, и единообразно, на крепости: другими словами, не нужно проводить разделение по значениям в 80% и 12%. По той же причине, нужно провести различие между обычным столовым вином (с содержанием алкоголя до, скажем, 12%) и креплеными винами (шерри и портвейн), с которых акциз должен взиматься по более высокой ставке. Аналогично, слабоалкогольное пиво может облагаться акцизом по более низкой ставке, чем обычное пиво крепостью, скажем, 5%. В целом, критерием величины ставки должно стать только содержание алкоголя. В качестве справочного материала для разработки схемы налогообложения алкогольных напитков мы можем порекомендовать классификацию алкогольных напитков Евросоюза.
- Акциз на денатурированный спирт, реализуемый промышленным производителям, например, фармацевтическим компаниям и производителям парфюмерии, взимается по сильно сниженной ставке. Конечно, денатурированный спирт не может быть

использован для производства алкогольных напитков, но проблема состоит в том, что спирт может быть совсем не денатурированным, и нелегально перенаправлен на производство алкогольной продукции. Для того, чтобы избежать этой проблемы, мы рекомендуем облагать «денатурированный» алкоголь налогом по полной ставке с возможностью зачета (и возврата) по налогу, причитающемуся на готовую фармацевтическую или парфюмерную продукцию.

4.27 **Рекомендация.** С точки зрения поступлений и социальных факторов рекомендуем удвоить (в реальном выражении) ставку акциза на крепкие спиртные напитки в ближайшие годы. Кроме того, ставка акциза на пиво должна быть увеличена в 10 раз, а ставка акциза на вино – в три раза. Это не должно иметь эффекта на индекс стоимости жизни. Промышленное использование спирта должно облагаться акцизами по стандартной ставке, с последующим зачетом налога и возвратом на уровне пользователя.

Е. НАЛОГИ НА АВТОМОБИЛЬНЫЙ ТРАНСПОРТ

4.28 Аналогично акцизам на табачные и алкогольные изделия, налоги на горючее, использование транспортных средств и приобретение транспортных средств в Казахстане очень низкие в сравнении с уровнем стран Европы, как показано выше в Таблице 4.1.

4.29 Во Врезке 4.3 показаны детали различных видов налогов, пошлин и платежей на автомобильный транспорт в Казахстане. Поступления от акцизов на бензин, пошлины на импорт автомобилей и транзитная пошлина поступают в Республиканский бюджет, а поступления налога на транспортные средства (налоги на пользование) идут в областные бюджеты. Все налоги, кроме импортной пошлины, взимаются по твердой ставке, и только налог на транспортные средства индексируется на уровень инфляции.

4.30 Поскольку Казахстан является крупным производителем нефти, в стране отсутствует насущная необходимость использовать поступления налогов на транспортные средства в общих целях, как в странах Европы, особенно, поскольку Казахстан правильно применяет принципы мирового рынка в установлении цен на нефтепродукты. Несмотря на это, экономические соображения касательно эффективного использования инфраструктуры и экологического воздействия должны учитываться при принятии решений об уровне и структуре налогов на транспортные средства. Это предполагает, что налоги на бензин и транспортные средства должны обеспечивать соответствие между издержками, которые пользователи дорог причиняют другим людям и частными расходами на эксплуатацию транспортных средств.

Врезка 4.3: Казахстан: Акцизы на транспортные средства, 2006

- **Акцизы на горючее**
 - бензин: 5 тенге за литр
 - дизельное топливо: 1.2 тенге за литр
- **Налог на транспортные средства**
(уплачивается ежегодно в размере нескольких МРП)
 - на легковые автомобили, в зависимости от объема двигателя – 7 классов, 1100 куб.см. или менее – 4120 тенге, 4000 куб.см. или более – 120510 тенге;
 - грузовики, в зависимости от грузоподъемности – 4 тоннажных класса, до 1 тонны – 6180 тенге, свыше 5 тонн – 14450 тенге;
 - автобусы, в зависимости от числа посадочных мест, 3 класса. До 12 сидений – 9270 тенге, 12-25 сидений – 14420 тенге, 25 сидений и более – 20600 тенге;
 - мотоциклы, в зависимости от мощности: до 55 кВт – 1030 тенге, свыше 55 кВт – 10030 тенге;
 - специальные ставки предусмотрены для водных судов (в зависимости от мощности двигателя в лошадиных силах), воздушного транспорта (в зависимости от мощности в кВт) и машин на ручной тяге;
 - автомобили с мощностью двигателя между 1500 и 4000 куб.см. платят дополнительный налог в 7 тенге за каждый лишний кубический сантиметр;
 - поправочные коэффициенты (приводящие к снижению суммы налога) применяются к легковым автомобилям старше 6 лет (7 для грузовиков) (в зависимости от происхождения: СНГ либо другие страны). Возраст рассчитывается с даты регистрации. Поправочные коэффициенты для воздушных судов рассчитываются в зависимости от возраста интенсивности использования (дифференцируется по дате приобретения: до или после 1 апреля 1999 года).
- **Акциз на импорт автомобилей**
 - 10 процентов от стоимости, но не меньше чем €0.50/куб.см. для автомобилей с объемом двигателя свыше 3000 куб.см.
- **Транзитная пошлина**
 - Взимается с участников международного дорожного движения.

4.31 Социальные издержки от использования дорожных транспортных средств включают следующие категории:

- Физический износ, причиненный транспортными средствами при использовании дорог: налоги на бензин и налог на транспортные средства, особенно большегрузные, должны быть разработаны так, чтобы оплачивать эти издержки за счет пользователей;
- Экологические издержки в форме загрязнения воздуха: свинец в городском воздухе приносит вред здоровью, оксиды азота приводят к кислотным дождям, углекислый газ вызывает глобальное потепление. (Дифференцированные) акцизы на бензин

являются наиболее подходящим инструментом возмещения пользователями дорог издержек загрязнения воздуха;

- Стоимость лечения травм и затраты на восстановление имущества в результате несчастных случаев на дороге. Вероятно, наилучшим инструментом здесь является налог на выплаты по автомобильному страхованию, который здесь не рассматривается;
- Издержки от заторов в городских районах, где проживает почти 60 процентов населения страны. Обычно эта проблема решается административно, а не через налогообложение. В данной работе этот вопрос также не обсуждается. В настоящий момент он может не иметь большого значения для Казахстана, хотя количество машин резко увеличивается.

4.32 Нет сомнений в том, что Казахстану следует повысить налоги на транспортные средства, чтобы они отражали социальные издержки от пользования дорогами. Помимо этого, существуют веские доводы в пользу использования дорожного транспорта в целях увеличения поступлений, поскольку соответствующие экономические и административные издержки ниже, чем для других налогов. Искажающий эффект на деятельность частного сектора, как правило, бывает незначительным. Кроме того, акцизы на горючее можно взимать с трех основных производителей, в то время как налоги на транспортные средства можно привязать к месту проживания собственника транспортного средства (предполагая, что области регистрируют адреса собственников автомобилей). Другими словами, этих налогов сложно избежать, если внедрить несколько простых механизмов контроля.

4.33 Однако в отсутствие подробного изучения социальных издержек от пользования дорогами и оценки тяжелых компромиссов и взаимных уступок, на которые необходимо будет пойти в свете множественности преследуемых целей, мы не можем сделать каких-либо конкретных рекомендаций касательно налогообложения дорожного транспорта. По той же причине мы не проводим сравнений со странами ЕС, где налоги на транспортные средства во много раз выше, чем в Казахстане. По сути, мы лишь сделали ряд общих наблюдений, которые могут быть использованы в качестве отправной точки для дальнейшей дискуссии и исследования.

Налоги на горючее

4.34 Различие между ставками акциза на бензин и дизельное топливо (4 к 1) больше, чем в других странах. Предположительно, это отражает озабоченность государства эффектом, который высокие акцизы на дизельное топливо могут иметь на структуру расходов в промышленности и сельском хозяйстве и, возможно, более важно, об использовании дизельного топлива для коммерческих транспортных средств. Хотя мы не видим оснований для внедрения акциза на промежуточное использование дизельного топлива как средства производства, работающие на нем коммерческие транспортные средства должны уплачивать соответствующие налоги для корректировки внешних факторов. Эти налоги будут далее переданы на конечного потребителя и тем самым позволят акцизам исполнить свою экономическую роль. Двигатели, работающие на дизельном топливе, выделяют частицы в виде пепла, вредные для здоровья (вызывающие респираторные заболевания и рак), в особенности в городских районах.

4.35 Несмотря на сложившуюся сложную ситуацию, в конечном итоге разница в ставках акциза в пользу дизельного топлива не соответствует относительному экологическому ущербу, наносимому дизельными моторами в сравнении с бензиновыми. Помимо этого, тот факт, что

дизельные моторы тратят меньше горючего на километр движения, чем бензиновые, означает, что на литр горючего дизельный транспорт приносит больше ущерба дорогам, чем бензиновый. Таким образом, дизельное топливо должно облагаться по более высокой ставке, чем бензин. Мы признаем, что дизельное топливо используется также автобусами, которые предоставляют транспортные услуги более бедным слоям населения, но эффект от повышения акцизов на стоимость проезда будет настолько мал, что его легко смягчить.

4.36 Далее нужно отметить, что структура акцизов на горючее проводит различие между бензином и дизельным топливом, но не между разными типами бензина. В этой связи стоит рассмотреть повышение налога на бензин с содержанием свинца, чтобы поощрить переход на менее грязные виды горючего. Возможно, акцизы на горючее можно объединить с экологическими налогами на горючее (см. ниже), собираемыми на центральном уровне. Предположительно, области смогут получить компенсацию за потерянные поступления.

4.37 Существуют веские доводы в пользу увеличения ставок акцизов на горючее в Казахстане. Международный опыт показывает что негативный эффект скорее всего будет невелик. Повышенные акцизы на горючее снижают уровень собственности на транспортные средства, уровень пользования автомобилями и поощряют импорт более экономичных автомашин. Эффект от повышения распространяется более на расход горючего и уровень выхлопов чем на уровень использования автомобилей и загруженность улиц. Если ставки акциза на горючее будут повышены, необходимо также пересмотреть вопрос налогообложения керосина, который является частичным заменителем дизельного топлива. Так как керосин главным образом используется бедными домохозяйствами для приготовления пищи и освещения, акциз на него будет иметь сильный регрессивный эффект распределения. По этой причине, водить акциз на керосин не следует, а для предотвращения его нецелевого использования можно применять окраску, химическую маркировку и проверки хранилищ горючих материалов.

4.38 И последнее, но не менее важное, нужно сказать, что акцизы на горючее должны индексироваться с учетом изменения внутренних цен и курса местной валюты с тем, чтобы реальная ценность акцизов не уничтожалась инфляцией.

Налоги на транспортные средства

4.39 Практически весь физический износ дорожных покрытий вызывается тяжелыми грузовиками. По сути, издержки от повреждения дорог приблизительно пропорциональны четвертой степени осевой нагрузки. С учетом этого фактора, мы настоятельно рекомендуем правительству значительно повысить сумму налога на тяжелые грузовики (осевая нагрузка при этом будет более эффективным критерием, чем общая грузоподъемность).⁵⁵ Повышенные акцизы на дизельное топливо сами по себе будут не в состоянии полностью отразить сумму ущерба, поскольку дополнительный объем горючего, используемый грузовиками далеко не пропорционален гораздо более значительному ущербу, причиняемому этим типом транспортных средств дорожному покрытию. В продолжение этого аргумента, необходимо также повысить транзитную пошлину на грузовики, проходящие через Казахстан, чтобы отразить вызываемый ими износ дорог страны. Очевидно, налоги на горючее гораздо менее эффективны в этом отношении, потому что современные большие грузовики оборудованы большими топливными

⁵⁵ Идеальным решением здесь было бы отслеживать пробег грузовиков различной грузоподъемности и исчислять налог в зависимости от пробега и веса, но, скорее всего, это неосуществимо. Мировой опыт показывает, что при надлежащем исполнении налоги на пробег имеют слишком высокую стоимость администрирования и соблюдения.

баками, которые позволяют им проезжать до 1000 километров без дозаправки. Разумно было бы определять сумму налога (и причитающегося возврата) на границе, на основе уровня горючего в баках.

4.40 Высоко дифференцированный налог на легковые автомобили, основанный на 7 классах мощности двигателя, не имеет большого смысла с точки зрения социальных издержек. Вряд ли машина с объемом двигателя 1000 куб.см. причиняет дорожному покрытию намного меньше ущерба, чем машина с объемом двигателя 5 000 куб.см. В то же время такая классификация порождает прямое уклонение от налогообложения путем отнесения машин в более низкую налоговую категорию. Существующая система классификации поощряет коррупцию среди лиц, занимающихся классификацией. Возможно, вся структура данного налога должна быть пересмотрена в сторону упрощения, снижения полномочий работников налоговых органов в классификации машин и снижения издержек соблюдения налоговых требований собственниками автомобилей.

4.41 Необычная характеристика налога на транспортные средства состоит в том, что ставка обложения легковых автомобилей старше 6 лет корректируется в сторону понижения (через поправочные коэффициенты). Очевидно, что более старые двигатели выделяют больше загрязняющих частиц и чаще приводят к несчастным случаям на дороге. По этой причине, собственники старых автомобилей не должны платить меньше налога, чем собственники новых. Соответственно, мы рекомендуем отказаться от льгот в пользу старых автомобилей. Аналогично, мы не видим большого смысла в увеличении налога на 7 тенге (не привязанных к МРП) за каждый кубический сантиметр двигателя, превышающий 1 500, но не достигающий 4 000 куб.см.

4.42 Далее, налог на транспортные средства имеет ряд льгот, не соответствующих его функции, как заместителя социальных издержек. В настоящее время, освобождение от уплаты транспортного налога дается плательщикам единого земельного налога, производителям сельскохозяйственной продукции, государственным учреждениям, ветеранам войны, инвалидам и героям страны. Эти категории граждан, как и все остальные пользователи транспортных средств, загрязняют окружающую среду, вызывают износ дорожных покрытий, и т.д. Соответственно, они должны платить налог как все остальные, в особенности плательщики единого земельного налога, сельскохозяйственные производители и государственные учреждения. Мы предлагаем пересмотреть эти льготы одновременно с более обширным пересмотром налогообложения сельскохозяйственного сектора.

Акциз на импорт транспортных средств

4.43 В Казахстане существует 10-процентный акциз на стоимость импорта новых и подержанных транспортных средств. По имеющейся информации, правительство планирует преобразовать этот *адвалорный* акциз в твердый, аналогично вышеописанному налогу на транспортные средства. Мы предлагаем отнестись к данному вопросу с большой осторожностью. Хотя в пользу твердой ставки акциза на горючее и транспортные средства существуют веские аргументы с точки зрения социальных издержек, *адвалорный* акциз на импорт повышает уровень прогрессивности налоговой системы, так как он обычно выше в абсолютном выражении на более новые и дорогие автомобили, которые, как правило, приобретаются более состоятельными лицами. Спорных вопросов оценки можно избежать, если использовать список цен на новые и подержанные автомобили, которые иностранные акцизные органы публикуют для взимания *адвалорных* налогов на покупку транспортных средств.

4.44 **Рекомендации.** В этом разделе упор делался на то, что налоги на дорожные транспортные средства должны разрабатываться по-отдельности и в совокупности, таким образом, чтобы отразить как можно ближе социальные издержки от пользования автомобилями. Можно привести веские аргументы в пользу увеличения акцизов на горючее, особенно на дизельное топливо, и налога на грузовые транспортные средства. Структура налога на транспортные средства может быть значительно упрощена. Помимо социальных издержек и стоимости администрирования, необходимо принимать во внимание соображения объективности. Владение и пользование транспортным средством сильно коррелируют с доходом и, следовательно, являются хорошим показателем способности платить. Последний раздел нашего отчета посвящен этому вопросу.

Г. ПЛАТЕЖИ ЗА ЗАГРЯЗНЕНИЕ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

4.45 В Казахстане существует широкий ряд платежей за загрязнение окружающей среды различными видами загрязнителей. Во Врезке 3.5 перечислены платежи, администрируемые на областном уровне. В свете намерений правительства поощрять инвестиции в нефтехимический сектор и преобразовать страну в более привлекательную для туризма, экологические факторы заслуживают должного внимания. Как и в отношении налогов на дорожные транспортные средства, разработка и эффект экологического налогообложения заслуживают дальнейшего изучения. Подробный анализ и оценка выходят за рамки данного отчета. Возможно, начать следует с обзора относительных преимуществ акцизов, регулирования и разрешений, выдаваемых за плату.⁵⁶

4.46 Акцизы, нормативно-оперативное регулирование и выдача платных разрешений – это альтернативные, часто дополняющие друг друга, но не обязательно эквивалентные способы достижения требуемого уровня защиты окружающей среды или же необходимого экологического эффекта на определенную сумму экономических издержек. Преимущество акцизов над традиционными нормативами, основанными на технологии или стандартах выбросов, хорошо доказано. Если фирмы сталкиваются с различными предельными издержками от сокращения выбросов, акцизы могут позволить достичь требуемого уровня снижения при более низких общих издержках. И даже, если существующие инструменты принимают в расчет различия в издержках на сокращение выбросов, акцизы позволят обойти потребность уполномоченного органа собирать подробную информацию об издержках из отдельных источников. Кроме того, акцизы постоянно стимулируют плательщиков искать пути по сокращению загрязнений, более устойчивы к эрозии, которая может являться результатом переговоров (регуляторный охват) и изолируют плательщиков от риска, что нормативное регулирование потребует от них чрезмерных расходов на сокращение выбросов.

⁵⁶ Для начальной информации по теме данного раздела, см. S. Smith, *Налогообложение энергетики и экологическая политика в сборнике Акцизная политика и администрирования в Южноамериканских странах*, под ред. S. Snossen, Претория, UNISA Press, 2006, а для обзора ситуации в странах ОЭСР, см. J.-F. Barde и N.-A. Braathen, *Экологические платежи, в сборнике под ред. S. Snossen, Теория и практика акцизного налогообложения, курения, выпивания, азартных игр, загрязнения и вождения*, Oxford, Oxford University Press, 2005

Врезка 4.4: Казахстан: Плата за загрязнение окружающей среды, 2006

Вид загрязнения	Ставка за (усл.) тонну
1. Выброс загрязняющих веществ в атмосферу от стационарных источников	281
2. Выбросы загрязняющих веществ в атмосферу от передвижных источников:	
▪ для этилированного бензина;	990
▪ для неэтилированного бензина;	324
▪ для дизельного топлива;	428
▪ для сжиженного газа	236
3. Сбросы загрязняющих веществ в воду и почву	
▪ в водные источники	12,944
▪ в инженерно обустроенные сооружения (накопители, поля фильтрации) после очистки	12,253
▪ в инженерно обустроенные сооружения без очистки	15,929
▪ на рельеф местности	17,522
4. Промотходы, размещенные на полигонах, накопителях	148
5. Размещение радиоактивных отходов, по которым отсутствуют технологии переработки	14,024
6. Вскрышные и вмещающие породы	4
7. Золошлаки, шлаки, шламы, хвосты обогащения	66
8. Твердые бытовые отходы	143
9. Сельскохозяйственные отходы (навоз, помет)	87

Примечания

¶*Кустовые поправочные факторы повышают платежи в конкретных областях

¶*Кустовые поправочные факторы повышают платежи за загрязнение воды в конкретных областях

¶*Коэффициенты повышают платежи за опасность отходов производства и потребления в зависимости от класса токсичности

¶*Коэффициент кратности увеличивает размер платежа в 10 раз за несоответствие объекта размещения отходов экологическим требованиям

4.47 Недостаток акцизов на загрязнение окружающей среды состоит в том, что они не могут гарантировать достижение требуемого экологического эффекта; поведенческие реакции загрязняющих окружающую среду могут быть сильнее или слабее ожидаемых. По контрасту, количественные инструменты гарантируют требуемый эффект на загрязнение, но при неизвестных издержках по сокращению выбросов. При совершении выбора, экологический риск должен быть сбалансирован с риском, связанным с расходами на экологическую политику. Акцизы на загрязнение окружающей среды становятся особенно ценными, где обширные изменения в поведении необходимы по широкому ряду деятельности по производству и потреблению. С другой стороны, нормативное регулирование по каждому источнику загрязнений позволит достичь более эффективного результата, если ущерб от загрязнения варьирует в зависимости от источника загрязнения. Стоит также отметить, что плательщики могут игнорировать мелкие экологические платежи; поэтому, если контроль по выполнению данных налоговых требований не является проблемой, экологические платежи должны быть либо высокими, либо вообще не взиматься.

4.48 Это оставляет на выбор два варианта: платежи за загрязнение окружающей среды и выдача платных разрешений на загрязнения окружающей среды. В теории платежи и

разрешения очень похожи между собой. В принципе, на эффективном, конкурентном рынке рыночная цена на каждое разрешение будет соответствовать ставке экологического акциза на единицу выброса, которая привела бы к тому же уровню сокращения выбросов. Однако акцизы и разрешения отличаются в плане уровня неопределенности. Система платных разрешений гарантирует количественное снижение загрязнения до требуемого уровня, но при неизвестных издержках, в то время как экологический акциз имеет неопределенное воздействие на количество выбросов, но устанавливает предельную стоимость контроля загрязнения для плательщиков. Недостатком разрешений на загрязнение является то, что они препятствуют входу на рынок новых фирм и позволяют доминировать крупным компаниям, которые могут позволить себе выкупить разрешения на загрязнение сверх требований по минимизации издержек компании. Преимущество их в том, что они могут быть бесплатно распространены среди существующих фирм, не увеличивая таким образом существенно среднее финансовое бремя на существующие фирмы, загрязняющие окружающую среду. Однако, такая практика, разрешающая деятельность, начатую до вступления в силу определенного законодательства, приводит к потере поступлений, которые могли бы быть использованы для сокращения предельных ставок других, более искажающих налогов.

4.49 **Рекомендация.** Мы рады отметить, что в Казахстане внедрен достаточно широкий спектр платежей за загрязнение окружающей среды. Их структура и надлежащее внедрение особенно важны в свете государственной политики поощрения инвестиций в нефтехимическое производство и развития туристского сектора. Мы предлагаем сделать эти платежи темой отдельного исследования.

Г. АКЦИЗЫ НА ПРЕДМЕТЫ РОСКОШИ

4.50 Последний раздел данного отчета рассматривает взимание акцизов на продукты, которые могут рассматриваться, как показатели способности платить налоги. Как показано ниже, налогообложение широкого ряда предметов роскоши не имеет под собой солидного основания, но обложение нескольких конкретных предметов гораздо более обоснованно.

Доводы против налогообложения широкого ряда предметов роскоши

4.51 Если увеличить налогообложение потребительских товаров, расходы на которые растут быстрее, чем уровень дохода, это повысит уровень прогрессивности налоговой системы, так как более обеспеченные категории налогоплательщиков будут платить больше налогов, чем менее обеспеченные. До 2005 года список акцизов в Казахстане включал акцизы на осетровую и лососевую икру, ювелирные изделия из золота, платины и серебра, огнестрельное и газовое оружие. До 2002 года акцизы также взимались с электричества, хрустальной посуды и люстр. Большая часть этого списка может рассматриваться как предметы роскоши, и в ходе визита нашей миссии был поднят вопрос, стоит ли вернуть акцизы на предметы роскоши, представленные более обширным списком

4.52 Введение отдельных акцизов на предметы роскоши нецелесообразно по следующим причинам.

- Различия покупательского поведения по классам, которые содействуют разработке акцизных ставок с целью повышения прогрессивности налоговой системы, в Казахстане практически отсутствуют в отношении предметов роскоши;

- Международный опыт показывает, что на покупку предметов роскоши уходит крайне мало, не более 1-2 процентов от общих потребительских расходов. (Помимо вышеупомянутых продуктов, к ним относятся туалетные принадлежности, косметика, ароматы, часы, наручные и настенные, камеры, телевизоры, видео- и аудиоманитофоны). Соответственно, эффект на прогрессивность или поступления оказывается незначительным. Большая часть акцизов на предметы роскоши, взимаемых в мире, приносит смехотворный объем поступлений;
- Отдельные акцизы увеличивают расходы на администрирование и контроль исполнения налоговых требований. Уточняющие определения, необходимые для повышенного налогообложения предметов роскоши, как правило, ведут к казуистическим спорам об их интерпретации. Примером в данном случае служит звуковое оборудование. Дешевые установки и запасные части трудно вывести из-под акциза, и в результате они облагаются налогом наряду с дорогостоящими;
- Наиболее обеспеченные налогоплательщики могут с легкостью приобрести различные предметы роскоши за границей. Далее, факт их импорта либо скрывается (например, дорогостоящие ручные часы), либо укладывается в лимит на личное пользование;
- Прогрессивность распределения налогового бремени проще достичь через подходящий налог, который характеризуется более комплексным охватом и лучше приспосабливается к индивидуальным обстоятельствам каждого налогоплательщика.

Доводы в пользу налогообложения автомобилей

4.53 Однако мы не утверждаем, что акцизы и другие налоги на продукцию абсолютно не могут быть использованы для повышения общей прогрессивности налоговой системы. Однако, для этого необходимо, чтобы продукция удовлетворяла определенным требованиям в части эффективной прогрессивности. Во-первых, перекрестная эластичность спроса по доходу на данные типы продукции должна превышать единицу. По этому определению, к предметам роскоши относятся товары, расходы на которые увеличиваются пропорционально быстрее, чем доход. Во-вторых, чтобы добиться прогрессивности, эти продукты должны потребляться обеспеченными категориями налогоплательщиков в значительном объеме. Существует ряд продуктов, которые удовлетворяют этим требованиям, но наилучшими кандидатами для повышенного налогообложения продуктов (и собственности) являются легковые автомобили, прогулочные яхты и личные самолеты (а также частные особняки). Большинство других продуктов, однако, не удовлетворяют этим критериям.

Рекомендация

4.54 (Пере-) внедрение отдельных акцизов на широкий ряд предметов роскоши рассматриваться не должно. Если правительство желает использовать систему налогов на продукцию чтобы повысить прогрессивность налоговой системы, то необходимо увеличить акцизы на топливо и на транспортные средства, а также акцизы на импорт новых и подержанных машин.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1: МОДЕЛИРОВАНИЕ РЕФОРМ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

А. ВВЕДЕНИЕ И ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

A1.1 В данном Приложении представлены возможные результаты реформирования налогообложения. Моделирование проводилось в середине 2006 года для первого проекта отчета, и результаты относятся к тому периоду времени. Здесь рассматриваются две разных реформы: реформа, которая была изначально озвучена властями в начале 2006 года (которую мы назвали сценарий 1 или СЦ1), и реформа, предложенная в данном исследовании (которая здесь называется сценарий 2 или СЦ2). Обе эти реформы для целей моделирования представлены в упрощенном виде. Результаты нашего моделирования сведены суммарно в Таблице 1 Приложения 1 ниже, а более подробно представлены в Таблице 3 Приложения 1.

A1.2 В случае реализации реформы СЦ1 общие доходы от нефтефтяных поступлений к 2015 году составят примерно 17% ВВП. Этот показатель является результатом снижения налоговых ставок (подходного налога, социального налога и НДС), а планов по расширению налогооблагаемой базы для компенсации не предусматривается. Что же касается СЦ2, здесь наоборот общие доходы от нефтефтяных операций до 2015 года будут удерживаться на уровне примерно 19 – 20% ВВП. Хотя в рамках СЦ2 также предусматривается сокращение ставок СН, ИПН и НДС и предлагается снизить ставку КПН с нефтефтяного сектора (что не предусматривается в СЦ1), его отличие от СЦ1 заключается в том, что (1) устранены все упрощенные режимы из обложения СН; (2) расширяется внутренняя база обложения НДС; (3) проводится серия корректировок КПН, самой важной из которых является отмена специальных режимов; (4) производится существенное увеличение акцизных сборов; и (5) рассматривается вопрос реформирования налога на собственность.

Таблица 1 Приложения 1: Сводная информация – фискальная основа на 2004-2015 гг.
(% ВВП)

	2004	2005	2006	2007	2010	2015	2007	2010	2015
	Факт	Факт	Расчет	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ2 б/	СЦ2 б/	СЦ2 б/
Общие доходы с/	23,7	28,8	25,8	24,4	21,4	20,3	25,2	23,9	23,0
Общие нефтяные доходы	5,7	8,2	7,2	6,1	4,2	2,9	6,1	4,2	2,9
Общие нефтефтяные доходы	18,1	20,6	18,6	18,3	17,2	17,4	19,1	19,7	20,1
Общие затраты и чистое кредитование	22,1	22,7	22,7	22,7	22,7	22,7	22,7	22,7	22,7
Образование	3,2	3,5	3,7	..	..	..	..	..	..
Здравоохранение	2,2	2,5	2,6	..	..	..	..	..	..
Социальная помощь и обеспечение	4,6	4,6	4,5	..	..	..	..	..	..
Сельское хозяйство	1,2	1,2	1,1	..	..	..	..	..	..
Транспорт и коммуникации	1,8	1,7	1,7	..	..	..	..	..	..
Общий баланс (Бюджет и НФРК) d/	1,7	6,1	3,1	1,7	-1,3	-2,4	2,5	1,2	0,3
Нефтефтяной дефицит	-4,0	-2,1	-4,1	-4,4	-5,5	-5,3	-3,6	-3,0	-2,6
Реальный рост расходов, % изменение	16,8	21,5	9,7	8,2	8,2	4,9	8,2	8,2	4,9

Источник: Министерство финансов и расчеты специалистов Всемирного банка.

^{a/} СЦ1 – Предлагаемая правительством реформа налогообложения включает снижение налога на добавленную стоимость (НДС), введение единой ставки индивидуального подходного налога (ИПН), снижение ставки социального налога (СН), которая также должна быть гармонизирована для местных и иностранных работников, и реформы в отношении таких вопросов, как двойное налогообложение. Реализация этих реформ запланирована поэтапно на 2007 и 2008 годы.

^{b/} СЦ2 – Усложненный вариант реформы налогообложения Правительства, описанный выше, сопровождаемый увеличением нагрузки на сельское хозяйство и увеличением ставок налога на собственность и акцизов.

^{c/} Включая доходы, поступающие непосредственно в НФРК, за исключением дохода от продажи нефтяных активов и прочих поступлений, не запрещенных законодательством РК.

^{d/} НФРК – Национальный фонд Республики Казахстан.

В. ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ

A1.3 Данная фискальная основа построена на трех предположениях:

1. Предполагаемые макроэкономические условия, в том числе рост ВВП, реальный обменный курс и цены на нефть, представлены в Таблице 2 Приложения 1 ниже. Эти показатели являются ни чем иным, как предположениями, а не прогнозными данными по этим переменным. Цель заключается в том, чтобы увязать фискальную основу с макроэкономическими параметрами, которые могут измениться в любой момент. Мы не проводили сложную работу, связанную с тем, чтобы спрогнозировать, например, реальный рост или обменный курс до 2015 года.

Таблица 2 Приложения 1: Макроэкономические предположения на 2004-2015 гг.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2015
	Факт	Факт	Оценка	Прогноз	Прогноз	Прогноз	Прогноз	Прогноз
Общий ВВП, млрд. тенге	5 870	7 453	8 920	10 336	12 044	13 996	16 199	30 245
Нефтяной ВВП	688	991	1 102	1 082	1 076	1 119	1 168	1 509
Ненефтяной ВВП	5 183	6 462	7 818	9 254	10 969	12 878	15 031	28 736
Реальный рост общего ВВП, %	9,6	9,4	9,0	8,3	8,9	7,6	7,5	5,3
Нефтяной ВВП	15,3	4,3	1,7	6,3	9,0	10,6	11,0	4,1
Ненефтяной ВВП	8,9	10,1	10,1	8,6	8,9	8,4	7,9	5,4
ВВП на душу населения, US\$	2 874	3 703	4 835	5 754	6 817	7 818	8 929	15 605
ИПЦ, % изменение	6,9	7,6	9,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Среднегод. обмен. курс, тенге/US\$	136,0	132,9	120,8	116,7	114,2	115,2	116,1	121,0
Миров. цены на нефть, US\$ за баррель	37,7	53,4	64,2	61,3	57,2	53,3	49,7	37,0
Добыча нефти, млн. баррелей в день	1,3	1,3	1,3	1,4	1,6	1,7	1,9	3,2

2. Вступление в силу правил Национального фонда Республики Казахстан (НФРК), одобренных Комиссией по Национальному фонду в ноябре 2005 г. В их число входит следующее:
 - Определенный объем нефтяных затрат в бюджете по следующей формуле:

$$\text{Поступление в бюджет} = A \text{ (фиксированная сумма)} + b \text{ (ожидаемая долгосрочная прибыль от активов)} * F \text{ (запас НФРК за предыдущий период).}$$
 - Ожидается, что к концу 2006 года F достигнет 13 миллиардов долларов США.
3. Подробные предположения по налоговым реформам представлены в Таблице 4 Приложения 1 ниже.

A1.4 Методология прогноза основана на анализе, проведенном в четырех главах данного Тома (например, коэффициенты продуктивности НДС, полученные в Главе 3, модель маргинального эффективного налога, использованная в Главе 2, и модель эффективного налогообложения, предусмотренная в Главе 1). Некоторые дополнительные характеристики переменных, которые направляют прогноз, поясняются ниже:

- Для ИПН/СН основной эндогенной (внутрисистемной) переменной является ставка собираемости, которую мы определили как общий доход от ИПН/СН, полученный, как процент от налогооблагаемой базы ИПН/СН. Поскольку по СЦ2 налогооблагаемая база больше, чем по СЦ1, как описывается в предположениях, ставка собираемости в этом сценарии увеличивается быстрее;
- Для КПН основной эндогенной переменной также является ставка собираемости;
- Для НДС основной эндогенной переменной является коэффициент продуктивности, который мы определили как налоговая база для НДС как процент от ВВП;
- Для акцизов мы откорректировали сборы по различным продуктам, как предлагалось в Главе 3.

A1.5 Моделирование осуществлялось не на основании расчетной модели общего равновесия. В этой связи существуют переменные (такие как состав потребления между товарами местного производства и импортируемыми), которые мы не можем контролировать. Кроме того, рост ВВП в рамках данной модели не является эндогенным. Основной упор делается на то, какие результаты дадут налоговые меры с точки зрения налоговых поступлений, а не на то, как они повлияют на экономическую производительность, улучшение эффективности, инвестиционные решения и решения на рынке труда и, в конечном итоге, на уровень долгосрочного роста недобывающих отраслей. Можно поспорить, что СЦ2 окажет более сильное влияние на долгосрочный рост, учитывая то, что он существенно упрощает налоговый режим по сравнению с СЦ1. Но доказать это высказывание предстоит в будущем, аналитикам и исследователям и университетам Казахстана.

**Таблица 3 Приложения 1: Результаты моделирования
Фискальная основа на 2004-2015, % ВВП**

	2004	2005	2006	2007	2010	2015	2007	2010	2015
	Факт	Факт	Расчет	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ2 б/	СЦ2 б/	СЦ2 б/
Общие доходы	23.7	28.8	25.8	24.4	21.4	20.3	25.2	23.9	23.0
Налоговые поступления (вкл. НФРК) с/	22.3	27.0	24.3	22.9	19.9	18.8	23.7	22.4	21.5
Нефтяной сектор	5.7	8.2	7.2	6.1	4.2	2.9	6.1	4.2	2.9
Нефтяной сектор	16.6	18.8	17.1	16.8	15.7	15.9	17.6	18.2	18.6
Корпоративный подоходный налог (КПН)	8.3	11.4	9.3	8.7	7.5	6.7	8.7	6.8	6.0
Нефтяной сектор	4.0	5.6	5.0	4.3	2.9	2.0	4.3	2.9	2.0
Нефтяной сектор	4.3	5.8	4.3	4.4	4.5	4.7	4.4	3.8	4.0
Налог на труд (ИПН+СН)	4.5	4.3	4.3	4.4	3.7	3.6	4.7	5.2	5.3
Индивидуальный подоходный налог (ИПН)	1.7	1.7	1.6	1.6	1.7	1.7			
Социальный налог (СН)	2.9	2.6	2.6	2.8	1.9	1.9			
Налог на собственность	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	1.4	1.4
Налог на добавленную стоимость (НДС)	4.1	4.6	4.6	4.4	3.8	3.8	4.7	4.2	4.1
Акцизы	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.6	1.4	1.4
Доход от природных и других ресурсов	3.0	4.5	3.9	3.2	2.7	2.3	3.2	2.5	2.1
Нефтяной сектор	1.6	2.7	2.2	1.9	1.3	0.9	1.9	1.3	0.9
Нефтяной сектор	1.3	1.8	1.4	1.4	1.4	1.5	1.4	1.2	1.3
Сборы за предпринимат. и профессион. деятельность	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Налоги на международные торговые операции	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	0.8	1.0
Другие налоговые поступления	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Обязательные выплаты, взимаемые за выполнение легальных действий	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Неналоговые и капитальные доходы	1.5	1.8	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5
Общие расходы и чистое кредитование	22.1	22.7	22.7	22.7	22.7	22.7	22.7	22.7	22.7
Образование	3.2	3.5	3.7						
Здравоохранение	2.2	2.5	2.6						
Социальная помощь и обеспеченне	4.6	4.6	4.5						
Сельское хозяйство	1.2	1.2	1.1						
Транспорт и коммуникации	1.8	1.7	1.7						
Общий баланс (бюджет и НФРК)	1.7	6.1	3.1	1.7	-1.3	-2.4	2.5	1.2	0.3
Нефтяной дефицит	-4.0	-2.1	-4.1	-4.4	-5.5	-5.3	-3.6	-3.0	-2.6

^{a/} СЦ1 - Предлагаемая правительством реформа налогообложения включает снижение налога на добавленную стоимость (НДС), введение единой ставки индивидуального подоходного налога (ИПН), снижение ставки социального налога (СН), которая также должна быть гармонизирована для местных и иностранных работников, и реформы в отношении таких вопросов, как двойное налогообложение. Реализация этих реформ запланирована поэтапно на 2007 и 2008 годы.

^{b/} СЦ2 - Усложненный вариант реформы налогообложения Правительства, описанный выше, сопровождаемый увеличением нагрузки на сельское хозяйство и увеличением ставок налога на собственность и акцизов.

^{c/} НФРК – Национальный фонд Республики Казахстан.

**Таблица 3 Приложения 1 (продолжение): Результаты моделирования
Фискальная основа на 2004-2015 гг., % общих доходов**

	2004	2005	2006	2007	2010	2015	2007	2010	2015
	Факт	Факт	Расчет	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ1 а/	СЦ2 б/	СЦ2 б/	СЦ2
Общие доходы	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Налоговые поступления (вкл. НФРК) с/	93.8	93.6	94.2	93.8	93.0	92.6	94.0	93.7	93.5
Нефтяной сектор	23.9	28.6	27.9	25.1	19.7	14.4	24.3	17.6	12.6
Нефтегазовый сектор	69.9	65.1	66.3	68.8	73.3	78.2	69.8	76.1	80.8
Корпоративный подоходный налог (КПН)	35.0	39.5	36.1	35.5	35.0	33.0	34.3	28.3	26.2
Нефтяной сектор	17.0	19.3	19.5	17.5	13.7	10.0	16.9	12.3	8.8
Нефтегазовый сектор	18.0	20.2	16.7	18.0	21.3	22.9	17.4	16.0	17.4
Налог на труд (ИПН+СН)	19.1	14.9	16.6	18.2	17.1	17.9	18.8	21.7	22.9
Индивидуальный подоходный налог (ИПН)	7.1	5.7	6.4	6.5	8.1	8.6	-	-	-
Социальный налог (СН)	12.1	9.2	10.2	11.7	9.0	9.3	-	-	-
Налоги на собственность	3.1	2.4	2.7	2.8	3.2	3.4	2.7	5.8	6.0
Налог на добавленную стоимость (НДС)	17.4	16.0	17.9	17.9	18.0	19.0	18.7	17.5	17.9
Акцизы	2.1	1.6	1.7	1.8	2.1	2.2	2.4	5.7	5.9
Доход от природных и других ресурсов	12.5	15.6	15.1	13.3	12.7	11.6	12.8	10.4	9.3
Нефтяной сектор	6.9	9.3	8.5	7.6	6.0	4.4	7.4	5.3	3.8
Нефтегазовый сектор	5.6	6.4	5.3	5.7	6.7	7.2	5.5	5.0	5.5
Предпринимательская и профессиональная деятельность	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.3
Налоги на международные торговые операции	3.6	2.9	3.2	3.4	3.9	4.4	3.3	3.5	4.3
Другие налоговые поступления	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Обязательные выплаты, взимаемые за выполнение легальных действий	0.6	0.6	0.6	0.7	0.8	0.8	0.6	0.7	0.7
Неналоговый и капитальный доход	6.2	6.4	5.8	6.2	7.0	7.4	6.0	6.3	6.5

^{a/} SC1 - СЦ1 - Предлагаемая правительством реформа налогообложения включает снижение налога на добавленную стоимость (НДС), введение единой ставки индивидуального подоходного налога (ИПН), снижение ставки социального налога (СН), которая также должна быть гармонизирована для местных и иностранных работников, и реформы в отношении таких вопросов, как двойное налогообложение. Реализация этих реформ запланирована поэтапно на 2007 и 2008 годы.

^{b/} SC2 - СЦ2 - Усложненный вариант реформы налогообложения Правительства, описанный выше, сопровождаемый увеличением нагрузки на сельское хозяйство и увеличением ставок налога на собственность и акцизов.

^{c/} НФРК – Национальный фонд Республики Казахстан.

Таблица 4 Приложения 1: Основная налогооблагаемая база /предполагаемые ставки для прогноза

Вид налога	Планируемая налоговая реформа	Усиленная налоговая реформа
Корпоративный подходный налог (КПН)	<p><u>Сроки:</u> не определены</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u> исключение дивидендов</p> <p><u>Ставка налога:</u> не изменяется</p>	<p><u>Сроки:</u> 2008</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u> (см. Главу 2)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Все отрасли должны выплачивать КПН, возможно, включая сельское хозяйство • Изменяется амортизация и вычеты • Корректировка материально-технической базы с учетом инфляции • Освобождаются дивиденды • Снижение порогов для специальных режимов (5 – 10 работников) <p><u>Ставка налога:</u> Снижается до 20% для компаний, не являющихся недропользователями</p>
Налоги на труд (ИПН+СН):	<p><u>Сроки:</u> 2007 (ИПН), 2008 (СН)</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • ИПН удерживается фирмами во всех отраслях, независимо от наличия упрощенного режима • База для СН зависит от упрощенных режимов и отрасли (напр., сельское хозяйство) <p><u>Ставка налога:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Для ИПН единая 10% • Для СН, регрессивная шкала с понижением на 30%, применяемая одинаково к местным и иностранцам 	<p><u>Сроки:</u> 2007</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Все доходы (от труда) • Упрощенные режимы для СН поэтапно отменяются (со всем налогом) • Скидки и обложение по нулевой ставке как предложено в СЦ1 <p><u>Ставка налога:</u> 20% (как ИПН)</p>
Налог на добавленную стоимость (НДС)	<p><u>Сроки:</u> 2007-2009</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u> не изменяется</p> <p><u>Ставка налога:</u> снижается на один процентный пункт в год</p>	<p><u>Сроки:</u> 2009</p> <p><u>Налогооблагаемая база:</u> Обложение сельскохозяйственных предприятий по общей ставке; снижение порога до 7 500 месячных расчетных показателей</p>

Вид налога	Планируемая налоговая реформа	Усиленная налоговая реформа
Акцизы	<u>Налогооблагаемая база:</u> без изменений <u>Ставка налога:</u> без изменений	<u>Сроки:</u> 2007-2009 <u>Налогооблагаемая база:</u> без изменений <u>Налог на алкоголь:</u> должен быть удвоен (в реальном выражении); <u>пиво:</u> можно повысить в 10 раз; <u>вино:</u> можно увеличить втрое; <u>табачные изделия:</u> следует увеличить до 30 тенге с пачки сигарет (1 500 тенге с тысячи); один налог применяется независимо от вида сигарет, с фильтром или без фильтра; курительный табак должен облагаться по ставке 1 250 тенге за 1 кг
Налоги на собственность	<u>Налогооблагаемая база:</u> без изменений <u>Ставка налога:</u> без изменений	<u>Сроки:</u> 2010 <u>Налогооблагаемая база:</u> изменяется налоговая база, чтобы гарантировать удвоение дохода <u>Ставка налога:</u> изменяются ставки налогов, чтобы гарантировать удвоение дохода

ПРИЛОЖЕНИЕ 2: КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГ В СТРАНАХ, С КОТОРЫМИ ПРОВОДИЛОСЬ СРАВНЕНИЕ

А. ИССЛЕДОВАНИЕ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Корпоративный подоходный налог

A2.1 Налогоплательщики подлежат обложению корпоративным подоходным налогом со стороны Российской Федерации и ее 88 регионов. Российская система обложения налогом с юридических лиц – это классическая система, что означает, что прибыль юридических лиц облагается на уровне компании, а распределяемая прибыль облагается на уровне акционеров.

Облагаемый доход

A2.2 Юридические лица, зарегистрированные по российскому законодательству, облагаются налогом со всего дохода, получаемого где-либо. Иностранные юридические лица подлежат обложению только с дохода, получаемого от хозяйственной деятельности постоянного представительства в Российской Федерации и от некоторых доходов, получаемых в России. Все виды дохода включаются в валовой доход.

A2.3 В целом налогооблагаемая база является балансовой прибылью, рассчитываемой для целей налогообложения. Прибыль для целей налогообложения определяется как прибыль от продажи товаров и предоставления услуг, от основных средств и другой собственности, от прав собственности и прибыль от операций, не связанных с продажей.

A2.4 Существуют, однако, некоторые формы доходов, которые в незначительном объеме освобождаются от обложения, но они менее важны в этом контексте.

Оценка

A2.5 *Прирост капитала* от реализации активов входит в прибыль от предпринимательства. Как правило, потери капитала в результате продажи амортизируемых активов и материально-технической базы полностью вычитаются. Однако, потери в результате продажи амортизируемых активов вычитаются равными долями на протяжении всего оставшегося срока службы актива. Потери капитала в результате реализации ценных бумаг, выпущенных в соответствии с местным или иностранным законодательством, могут быть компенсированы за счет прироста капитала в текущем году или переносом в следующий в соответствии с общими правилами. Однако следует различать ценные бумаги, зарегистрированные на бирже, и другие ценные бумаги. Потери капитала из одной категории не могут быть компенсированы приростом капитала по другим категориям.

A2.6 *Амортизация.* Основные активы изначально оцениваются по исторической стоимости приобретения или по стоимости их производства. Амортизация обязательна. Однако, ее можно заявлять только за те периоды, когда этот актив используется. Амортизируемые активы подлежат постепенному списанию за период их срока службы, на основании которого амортизируемые активы разделяются на 10 амортизационных групп.

A2.7 Для целей налогообложения могут быть использованы следующие методы амортизации:

- Амортизация методом пропорционального списания; и
- Метод ускоренной (нелинейной) амортизации.

A2.8 Если применяется амортизация методом пропорционального списания, ежемесячный процент амортизации по каждому амортизируемому активу определяется следующим образом: $K = [1/n] * 100\%$, где K – это коэффициент амортизации на историческую стоимость актива, а n – это полезный срок службы в месяцах.

A2.9 Если применяется ускоренный метод амортизации, процент амортизации какой-либо единицы определяется следующим образом: $K = [2/n] * 100\%$.

A2.10 Амортизация методом пропорционального списания может применяться налогоплательщиком только в отношении зданий и сооружений, срок службы которых составляет от 20 до 30 лет.

Вычеты

A2.11 В целом все обоснованные и документально подтвержденные расходы налогоплательщика вычитаются. По некоторым категориям затрат устанавливаются лимиты (например, по некоторым страховым премиям, выплаченным работникам, стоимость рекламы или выплата процентов) или запреты (например, пожертвования). Дивиденды также не подлежат вычитанию.

A2.12 **Оплата работников.** Полностью вычитаются затраты на труд и соответствующие выплаты налогов и пошлин с рабочей силы. Однако, как было замечено, некоторые льготы, предоставляемые работникам, вычитаются с соблюдением некоторых ограничений. Не являющиеся обязательными страховые выплаты лицензированным частным пенсионным фондам и страховым компаниям за жизнь и пенсионное страхование работников вычитаются на сумму, не превышающую 3% от стоимости этой рабочей силы.

A2.13 **Процентные выплаты вознаграждения** вычитаются при условии, что сумма выплачиваемых процентов (т.е. превышение снижающегося отклонения менее 20%) не существенно отличается от среднего уровня процентов, взимаемых с обязательств в подобных условиях.

A2.14 **Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.** Затраты на НИОКР полностью вычитаются равными долями в течение трех лет.

Специальные налоговые режимы

A2.15 **Деятельность, связанная с нефтью, газом и полезными ископаемыми.** Российский Налоговый кодекс предоставляет специальный налоговый режим для предприятий, занимающихся нефтью, газом и полезными ископаемыми. В 2002 году был введен новый налог на недропользование с последующей отменой акцизной пошлины на природный газ в 2004 году. Налог на добычу полезных ископаемых заменил роялти за право использования природных ресурсов, которые были отменены в 2002 году.

A2.16 С 1 января 2002 года по 31 декабря 2006 года налогооблагаемая база для сырой нефти составляет объем добытой сырой нефти, и ставка налога составляет 419 рублей за тонну,

начиная с 1 января 2005 года (базовая ставка). Эта базовая ставка умножается на коэффициент К, который рассчитывается следующим образом:

- до 1 января 2005 г.: $K = (P - 8) * R/252$
- с 1 января 2005 г.: $K = (P - 9) * R/261$

где Р – это средняя цена на нефть в долларах США за баррель «уральской» нефти, а R – средний обменный курс доллара США к Российскому рублю.

A2.17 С 2007 года этот налог будет рассчитываться как процент от стоимости добычи (стоимость сырой нефти), не включая экспортные пошлины, акцизный налог и стоимость транспортировки, по ставке 17,5%. Налог на добычу минеральных ресурсов вычитается при расчете КПП по российским правилам.

A2.18 В Таблице 1 Приложения 2 представлен обзор наиболее важных налогов и их ставки в отношении полезных ископаемых России.

Таблица 1 Приложения 2: Ставки налогов на природные ресурсы в России

Нефть	419 рублей за тонну, умноженные на К
Природный газ	135 рублей за 1 000 куб. м
Газовый конденсат	17,5 %
Золото	6 %

A2.19 **Упрощенный налоговый режим.** Юридические и физические лица могут выбрать упрощенный

налоговый режим, если их оборот (не включая НДС) не превышает 11 млн. рублей за 9 месяцев в году. Юридические лица и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенный налоговый режим, освобождены от КПП (ИПН для физических лиц), НДС, налога с продаж, налога на собственность и единого социального налога.

A2.20 При упрощенном налоговом режиме налог взимается с (i) дохода, полученного в денежном выражении по ставке 6%; или с (ii) прибыли (определенной как доход минус выплаченные разрешенные затраты) по ставке 15%.

A2.21 **Налоговый режим свободных экономических зон.** Федеральный закон ввел особый налоговый режим для таких зон в Калининградской области и в Магаданской области.

A2.22 Только у Калининградской особой экономической зоны имеются полезные характеристики классической экономической зоны в отношении комплектующих, которые были ввезены и использованы для производства конечной продукции на территории зоны, которая в последствии экспортируется. Товары, произведенные в этой зоне, освобождены от экспортных пошлин. Импорт не облагается таможенными пошлинами.

Ставки

A2.23 Стандартная ставка КПП составляет 24%. Это комбинированная ставка, которая состоит из трех частей: федеральной, региональной и местной. С 1 января 2005 года федеральная часть составляет 6,5%, и региональная часть – 17,5%. Кроме того, региональные органы государственного управления могут увеличить ставку КПП на максимум 4%. Таким образом, размер КПП, выплачиваемого в региональные бюджеты составляет как минимум 13,5%.

Налоги с фонда заработной платы

A2.24 В России нет крупных налогов с заработной платы, уплачиваемых работодателем. Однако, существуют обязательные взносы на социальное обеспечение. Все работники, являющиеся гражданами, подпадают под это обязательство, то есть они имеют право на получение льгот, и для этого из их зарплаты вычитается налог.

A2.25 В целом налог взимается с дохода, выплачиваемого работодателем своим работникам, независимо от того, выплачивается ли он в денежном или натуральном выражении. Некоторые выплаты не облагаются социальным налогом, к ним относятся все виды компенсационных выплат.

A2.26 К облагаемым доходам применяются следующие деgressивные (пропорционально уменьшающиеся) ставки, как указано в таблице:

Таблица 2 Приложения 2: Налогооблагаемый доход в России, деgressивные ставки

Налоговая база на одного работника	Федеральный бюджет (%)	Фонд социального страхования (%)	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (%)	Фонд обязательного медицинского страхования (%)	Итого (%)
До 280 000	20	3,2	0,2	2,6	26
280 001 – 600 000	7,9	1,1	0,1	0,9	10
Свыше 600 000	2	0	0	0	2

A2.27 Эти взносы идут на финансирование пожилых людей, инвалидов и умерших, больничных и декретных отпусков, льготы в случае получения травм на производстве и семейные пособия.

A2.28 Более того, работодатели обязаны оплачивать взносы для оплаты инвалидности и больничных по ставке от 0,2% до 8,5%, в зависимости от категории риска, предусмотренной для соответствующего производства.

Налог на недвижимость

A2.29 За землю выплачивается муниципальный налог всеми юридическими и физическими лицами, являющимися владельцами наделов на основании определенных правоустанавливающих документов. Налогооблагаемой базой является стоимость земли, установленная государственным земельным реестром. Ставка налога зависит от цели, для которой используется земля. На федеральном уровне максимальная ставка установлена в размере (i) 0,3% за сельскохозяйственные земли и земли, используемые для жилья, и (ii) 1,5% на земли на другие цели.

Стимулирование инвестиций

A2.30 Ускоренная амортизация. Ускоренная амортизация (см. п. 1.2.2) разрешена для всех направлений предпринимательства. Кроме того, сельскохозяйственные компании, организованные как производства, имеют право применять специальный коэффициент, максимум 2, к общему размеру амортизации, рассчитанному в соответствии с положениями Налогового кодекса.

A2.31 Стимулирование международных инвестиций. Собственность, ввезенная в Россию в качестве взноса в капитал какой-либо российской компании с иностранным участием, освобождается от таможенных пошлин. В существующем Законе «Об иностранных инвестициях» не содержится других освобождений от налогов или налоговых льгот. Тем не менее, в нем содержится разрешение на предоставление правительством дополнительных стимулов или льгот в «приоритетных областях» экономической и социальной политики, и признается, что по условиям международных договоров могут быть предоставлены дополнительные преимущества.

Индивидуальный подоходный налог

A2.32 В начале 2001 года в России были унифицированы предельные ставки налогообложения физических лиц – которые ранее составляли 12%, 20% и 30% - теперь взимаемые по единой ставке 13%. В течение следующего года доход от ИПН возрос примерно на 46% (около 26% в реальном выражении). Доход от ИПН как процент от ВВП возрос почти на одну пятую (Иванова, Кин и Клемм, 2005 г., стр. 4)

Облагаемый доход

A2.33 Физические лица обязаны выплачивать подоходный налог, который взимается с дохода от занятости (см. п. 2.1.1), инвестиционного дохода (см. п. 2.1.2), дохода от предпринимательской деятельности (см. п. 2.1.3) и других видов дохода (например, доход в виде выигрыша в лотерею). Существуют также формы дохода, не облагаемого налогом (см. п. 2.1.4). Российская система налогообложения предусматривает обложение налогом повсеместного дохода резидентов и обложение дохода, получаемого нерезидентами из российских источников.

A2.34 Доход от занятости. Доход от занятости, получаемый в денежном или натуральном выражении (например, обеспечиваемое компанией питание, взносы, выплачиваемые работодателем за своих работников в частные пенсионные фонды) облагается налогом. Лишь ограниченное количество расходов может быть вычтено из налогооблагаемой базы (см. п. 2.2).

A2.35 Выплачиваемые государством пенсии от налога освобождены. С 1 января 2005 года выплаты, осуществляемые частными пенсионными фондами, получаемые на основании взносов получателя также освобождаются. Однако, выплаты, осуществляемые в рамках других добровольных пенсионных схем, считаются облагаемым доходом.

A2.36 Доход от занятости рассчитывается как сумма фиксированной и сдельной оплаты труда и подобных выплат, полученных в денежном или натуральном выражении, за минусом вычетов, предусмотренных Налоговым кодексом (см. п. 2.2). Затраты, напрямую связанные с доходом от занятости (например, затраты на проезд), не снижают ни годовую, ни месячную

налогооблагаемую базу. Более того, взносы на социальное обеспечение, выплаченные работодателем, не вычитаются для целей налогообложения.

А2.37 Инвестиционный доход. Дивидендами является доход, полученный акционером от распределения прибыли, после выплаты налогов. Для акционеров – частных лиц дивиденды облагаются окончательным подоходным налогом в размере 9%. Крупные акционеры – компании облагаются по ставке 15%. Дивиденды не входят в облагаемую базу для ПНЮЛ. Налогооблагаемая база для подоходного налога из заработной платы сокращается на сумму полученных дивидендов.

А2.38 Процент определен как ранее фиксированный доход от кредитов любого рода. Доход от процентов обычно облагается налогом как общий доход по обычной ставке.

А2.39 Доход от предпринимательской деятельности. Доход от предпринимательской деятельности облагается налогом так же, как и доход компаний (см. Раздел 1).

А2.40 Освобождаемый доход. В соответствии с Налоговым кодексом, освобождаемый доход, среди прочего, включает следующее:

- Проценты по государственным облигациям, казначейским векселям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР;
- Проценты по банковским депозитам, не превышающие ставку рефинансирования центрального банка по депозитам в национальной валюте и 9% в год по депозитам в иностранной валюте;
- Государственные льготы по безработице, уходу за детьми и подобные льготы;
- Государственные пенсии и пенсии, выплачиваемые сертифицированными частными фондами;
- Доход от сельскохозяйственной деятельности, осуществляемой в партнерстве за период 5 лет.

Вычеты

А2.41 Как правило, расходы на личные нужды, вычитания и кредиты, предусмотренные в Налоговом кодексе, ограничены.

А2.42 Поскольку работодатель является плательщиком взносов на социальное обеспечение, эти выплаты не могут сокращать доход от занятости. Работник не имеет право на вычитание других расходов, связанных с доходом от занятости.

А2.43 Налогоплательщик может вычитать расходы на проценты по закладной и выплаты залога, имеющие место в связи с приобретением жилой площади. Такая льгота, связанная с собственностью, предоставляется только один раз. Налогоплательщику не разрешается вычитать затраты на другие проценты.

А2.44 Страховые премии не вычитаются для физических лиц; затраты на образование могут вычитаться на максимальную сумму 38000 рублей. Кроме того, налогоплательщику предоставляется возможность вычитать оплату образовательным учреждениям за образование своих детей (вычитание ограничено суммой в 38000 рублей на одного ребенка для обоих родителей).

А2.45 Налоговый кодекс также предусматривает следующие стандартные льготы:

- Ежемесячное пособие в размере 3000 рублей или 500 рублей для определенных групп налогоплательщиков (например, инвалиды в результате Чернобыльской аварии), или
- Ежемесячное пособие в размере 400 рублей (4800 рублей в год) для других налогоплательщиков, чей годовой доход не превышает 20000 рублей.

A2.46 Кроме того, пособие на детей в размере 600 рублей в месяц на ребенка выплачивается каждому налогоплательщику при условии, что его годовой доход не превышает 40000 рублей.

2.3. Структура ставки

A2.47 В соответствии с Налоговым кодексом доход облагается налогом по единой ставке. Общая ставка составляет 13% и применяется к большей части дохода. Дивиденды облагаются по ставке 9%, а процент по закладным облагается подоходным налогом по ставке 9%.

A2.48 Ставка в 35% применяется к следующим доходным статьям (среди прочего):

- Проценты по банковским депозитам, превышающие ставку рефинансирования центрального банка, в местной валюте и 9% годовых по депозитам в иностранной валюте; и
- Выплаты по контрактам добровольного страхования сверх сумм взносов по договору страхования, с учетом процентов, рассчитываемых на основании ставки рефинансирования центрального банка.

A2.49 Доход, выплаченный физическим лицам – нерезидентам, облагается по единой ставке в 30%.

Общие замечания

A2.50 Изменения в структуре ставки ПНФЛ, которые вступили в силу с 1 января 2001 года, суммарно представлены в таблице ниже (копия из отчета Иванова, Кин и Клемм (2005)):

Таблица 3 Приложения 2: Структура ставки ПНФЛ до и после реформы

До реформы (2000)		После реформы (2001)	
Облагаемый доход ¹	Предельная ставка	Облагаемый доход ¹	Предельная ставка
Ниже 3 168	0	Ниже 4 800	0
от 3 168 до 50 000	12	Свыше 4 800	13
от 50 000 до 150 000	20		
Свыше 150 000	30		

¹ В российских рублях.

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть II, копия из публикации Ивановой, Кин и Клемм

A2.51 В приведенной ниже таблице (также копия из Иванова, Кин и Клемм (2005)) представлена структура ставки социального налога в подобном сравнении:

Таблица 4 Приложения 2: Структура ставки социального налога до и после реформы^{1/}

Правовой статус	До реформы (2000)		После реформы (2001)	
	Облагаемый доход	Предельная ставка	Облагаемый доход	Предельная ставка
Работник	Любой	1	Любой	0
Работодатель	Любой	38,5 ^{2/}	Ниже 100 000	35,6
			100 000 – 300 000	20
			300 000 – 600 000	10
			Свыше 600 000	5 (с 2002: 2)

^{1/} Разные ставки применяются к сельскохозяйственным работникам, юристам и вольнонаемным работникам. В некоторых регионах взимаются некоторые дополнительные сборы, например в Москве взимается образовательный сбор в размере 1%.

^{2/} Эта ставка состоит из взносов в пенсионный фонд (28%), фонд социального страхования (5,4%), государственный фонд занятости (1,5%) и фонд медицинского страхования (3,6%).

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть II, копия из публикации Ивановой, Кин и Клемм

A2.52 В приведенной ниже таблице представлена динамика доходов правительства как процент ВВП.

Таблица 5 Приложения 2: Общие доходы Правительства РФ, 1994-2003 гг. (% от ВВП)

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Общие доходы	34.6	36.8	35.8	39.3	34.4	33.6	36.9	37.4	37.6	36.6
Подход. налог с физ.лиц	2.9	2.6	2.8		2.7	2.4	2.4	2.9	3.3	3.4
Налог на прибыль	8.0	8.2	4.9	3.2	3.7	4.5	5.5	5.8	4.3	4.0
НДС	7.0	6.9	7.6	4.4	6.4	5.9	6.3	7.2	6.9	6.6
Акцизы	1.2	1.7	2.8	7.3	2.7	2.2	2.3	2.7	2.4	2.6
Налоги с торговли	1.0	1.7	1.1	2.7	1.3	1.8	3.1	3.7	3.0	3.4
Налоги с оплаты труда ^{1/}	8.9	8.1	8.2	1.2	8.4	7.7	7.7	7.3	8.0	7.8
Налоги с ресурсов	0.0	0.9	1.1	9.7	0.9	0.9	1.1	1.4	3.1	3.0
Др. налог. Поступления	5.1	3.4	3.6	1.5	3.6	2.9	2.8	2.4	2.8	2.3
Неналоговые поступления	0.0	1.5	1.2	4.9	1.5	1.7	1.8	2.3	2.5	2.6
Бюджетные фонды ^{2/}	0.5	1.9	2.4	1.2	3.1	3.4	4.0	1.8	1.3	0.9

^{1/} Налоги с фонда заработной платы включают ежегодные накопления государственной накопительной пенсионной системы. Бюджетные средства включают бюджетные и внебюджетные региональные дорожные фонды.
Источник: Министерство финансов, СБР, Госкомстат и расчеты сотрудников МВФ (также копия из публикации Ивановой, Кин и Клемм (2005)).

A2.53 В таблице ниже также представлен обзор Российской налоговой структуры, но теперь за период с 2002 по 2006 год:

Таблица 6 Приложения 2: Общие доходы Правительства РФ, 2002-2006 гг. (% от ВВП)

Налоговые поступления как % к ВВП	2002	2003	2004*	2005*	2006*
Подоходного налога	7.6	7.4	8.6	10.8	10.0
ПНЮЛ	4.3	4.0	5.2	6.9	6.1
ПНФЛ	3.3	3.4	3.4	3.9	3.9
Налог на недропользование	2.2	2.6	3.5	4.3	4.0
Социальный налог	8.0	7.8	7.8	6.5	6.4

* Оценка

Источник: МВФ (2005)

Список литературы

МВФ (2005), «Отчет по ситуации в Российской Федерации за 2005 год, Статья IV Консультации», Страновой отчет МВФ №05/377, Международный валютный фонд, Вашингтон, ОК.

Иванова А., М. Кин и А. Клемм (2005), «Реформа Российского единогообразного налога», Рабочий документ МВФ №05/16 (Вашингтон: Международный валютный фонд)

www.ibfd.org

В. АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КИТАЯ

Корпоративный подоходный налог

Облагаемый доход

A2.54 Доход от предпринимательской деятельности по всему миру, получаемый компанией, зарегистрированной в Китае, облагается налогом, а в отношении нерезидентов облагается только доход от предпринимательской деятельности, источник которой находится в Китае. Облагаемый доход обычно является доходом минус разрешенные законодательством вычеты и потери.

A2.55 Для всех налогоплательщиков, кроме физических лиц, весь доход, независимо от вида, полученный за год, включается в доход плательщика, облагаемый налогом за текущий год. Вычитания производятся из валового дохода, а потери могут быть перенесены вперед на 5 лет. В приведенных ниже ситуациях доход не складывается, а облагается налогом по-другому:

- Дивиденды, полученные нерезидентами, облагаются 10% подоходным налогом от валовой суммы дивидендов (за исключением дивидендов, полученных от иностранного инвестирующего предприятия, которые освобождаются от подоходного налога); и
- Проценты, роялти, арендная плата или доход от лизинга, а также облагаемый прирост капитала, полученный нерезидентом, и фактически не связанный с представительством нерезидента в Китае, облагается подоходным налогом в размере 10% от валовой суммы.⁵⁷

Оценка

A2.56 *Материально-производственные запасы.* Материально-производственные запасы в виде товаров, готовой продукции, незавершенной продукции, полуфабрикатов, сырья и других товаров оцениваются по себестоимости. Поэтому для целей обложения подоходным налогом невозможно использовать более низкую стоимость или рыночную стоимость при оценке запасов. При учете инвентарной стоимости, налогоплательщик может выбрать один из следующих методов:

- ФИФО (первый пришел – первого обслужили);
- ЛИФО (последний пришел – обслужили первым);
- переменный средний показатель; или
- средневзвешенный показатель.

A2.57 Как только выбран метод учета материально-технических запасов, этот метод нельзя изменять «по своему усмотрению». Тем не менее, если налогоплательщик захочет изменить используемый метод учета материально-технических запасов, он может подать заявку в налоговые органы на получение одобрения до начала налогового года, в котором предполагается внести соответствующее изменение.

⁵⁷ По дивидендам и процентам оказывается, что они включены в обычный облагаемый доход предприятия для компаний - резидентов.

A2.58 Прирост капитала. Отдельной концепции по приросту капитала, которая имеется в отношении других форм дохода по китайскому законодательству не существует: некоторый прирост признается как доход и облагается так же, как и доход от предпринимательской деятельности и собственности.

A2.59 Термин «прирост» определен в Налоговом кодексе Китая как средства от передачи собственности, которые превышают изначальную стоимость собственности. Они облагаются как «другой доход» и облагаются по обычной ставке, если прирост получен совместным предприятием или полностью иностранным предприятием. Прирост облагается подоходным налогом по ставке 10%, если он получен предприятием – нерезидентом.

A2.60 Резиденты облагаются налогом на прирост, полученный из всех источников. В отношении нерезидентов облагается только прирост, полученный из китайских источников.

A2.61 Амортизация. Амортизация может применяться к основным средствам. Основные средства включают «здания, сооружения, машины, технику, транспортные средства и другое оборудование, приборы и инструменты, используемые для целей производства и предпринимательской деятельности, срок службы которых составляет более одного года».

A2.62 Некоторые активы не относятся к «основным средствам» для целей амортизации, если их стоимость составляет менее 2.000 юаней, и если они не входят в число основного оборудования, используемого в производстве и бизнесе, или если их срок службы составляет менее 2 лет. Стоимость приобретения таких активов в настоящее время может быть списана.

A2.63 Амортизация основных средств вычисляется на годичной основе. Для целей вычисления амортизации основные средства оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость вычисляется следующим образом:

- Приобретенные активы: цена покупки плюс расходы по доставке и сборке, а также прочие сопутствующие расходы, понесенные до ввода активов в эксплуатацию (такие как страховые премии);
- Основные активы, произведенные или построенные налогоплательщиком: фактическая стоимость производства или строительства;
- Активы, внесенные как инвестиции в совместное предприятие или иностранное предприятие: первоначальная стоимость считается обоснованной стоимостью актива, определенной на основании возраста в соответствии с инвестиционным контрактом, или их стоимостью, оцененной на основании возраста и рыночной стоимости активов плюс соответствующие расходы, имевшие место до того, как было начато использование активов; и
- Основные активы, полученные налогоплательщиком в дар: первоначальная стоимость – это обоснованная стоимость после оценки.

A2.64 Амортизация основных активов рассчитывается ежегодно методом пропорционального списания, предполагая, что остаточная ликвидационная стоимость составит 10% от первоначальной стоимости. Иными словами, лишь 90% стоимости актива может быть списано. Прежде чем налогоплательщик сможет заявить более низкую (или нулевую) ликвидационную стоимость актива, он должен получить на это одобрение от местного налогового органа. После полной амортизации актива дальнейшие вычеты заявлять нельзя.

A2.65 Амортизируемые активы объединены в группы для целей амортизации; период, в течение которого списывается каждая группа, указан в Налоговом кодексе Китая следующим образом:

- 20 лет для зданий и сооружений, а также устройств, прилагаемых к ним для использования в производстве и предпринимательской деятельности и для предоставления жилья или социальных услуг для персонала и работников;
- 10 лет для железнодорожного подвижного состава, судов, машин, техники и другого производственного оборудования;
- 5 лет для электронного оборудования, транспортных средств, кроме железнодорожного подвижного состава и судов, приборов, инструментов и мебели; и
- 6 лет для основных средств, использованных для добычи нефти и природного газа.

A2.66 Если актив приобретается, а его оставшийся срок службы короче предусмотренного периода амортизации, амортизационным периодом считается оставшийся срок службы актива. Если актив продолжает использоваться после его полной амортизации, дальнейшая амортизация в финансовой отчетности не заявляется.

A2.67 **Ускоренная амортизация.** В соответствии с Налоговым кодексом Китая ускоренная амортизация может быть одобрена в следующих случаях:

- Если техника и оборудование подвергаются воздействию коррозионных материалов или если здания в течение всего года находятся в состоянии постоянной вибрации;
- Если техника и оборудование находятся в работе 24 часа в сутки круглый год; или
- Если активы являются основными средствами совместного предприятия, сроки работы которого короче указанного амортизационного периода активов, и если право собственности на эти активы переходит к китайской стороне совместного предприятия по завершению контракта.

A2.68 **Уравновешивающие корректировки.** Китайским налоговым кодексом также предусматривается, что если амортизируемый актив утилизируется, то налогоплательщик:

- Должен осуществить возврат вычтенной ранее амортизации, если средства, полученные от передачи актива, окажутся выше несамортизовавшего остатка капитальных затрат или остаточной ликвидационной стоимости с учетом соответствующих затрат; и
- Может заявить конечный убыток, если средства, полученные от передачи актива, окажутся меньше остатка капитальных затрат или остаточной ликвидационной стоимости с учетом затрат.

A2.69 Возврат или конечный убыток рассматривается как обычный доход или убыток соответственно, и включается в учет за тот год, когда была произведена передача.

Вычеты

A2.70 Убытки и затраты обычно вычитаются в том объеме, в котором они имели место при получении или производстве дохода, а вычитаемая сумма является разумно обоснованной, учитывая обстоятельства.

A2.71 Затраты подразделяются на капитальные и текущие. Затраты, связанные с приобретением основного актива или с разработкой нематериальных активов, не вычитаются в

тот год, когда они имели место, а списываются или амортизируются в течение ряда лет. Расходы, имеющие место в ходе осуществления предпринимательской деятельности, такие как стоимость проданных товаров, налоги с продаж, стоимость производства, расходы на маркетинг, административные и финансовые затраты вычитаются при расчете дохода.

A2.72 **Дивиденды** не вычитаются для целей налогообложения.

A2.73 **Процентные выплаты.** Затраты на выплату процентов вычитаются при расчете дохода, если они имели место в связи с предпринимательской деятельностью налогоплательщика, а сумма процента является разумно обоснованной. Вычеты должны быть одобрены местными налоговыми органами, которым должна быть предоставлена информация, связанная с кредитованием и выплатой процентов.

A2.74 Выплата процентов считается разумно обоснованной, если ставка процента не превышает ставку, применяющуюся к обычным коммерческим кредитам.

A2.75 Процент с капитала (который – в соответствии с IBFD – «предположительно является процентом, выплачиваемым по кредиту, полученному стороной для осуществления взноса капитала в совместное предприятие или полностью иностранное предприятие») не подлежит вычитанию.

A2.76 **Заработная плата и социальные льготы.** Сдельная и повременная оплата труда вычитается, если она была выплачена работникам. Премии по страхованию пенсии по возрасту, медицинскому страхованию, взносы в жилищный фонд, образовательный фонд или профсоюз, оплачиваемые работодателем за своих работников в соответствии с нормами, установленными соответствующими правительственными департаментами, для целей налогообложения вычитаются. Другие льготы для работников, выплачиваемых работодателем, вычитаются в размере до 14% от общей одобренной суммы заработной платы предприятия.

A2.77 **Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.** Правила, касающиеся вычитания затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) для целей налогообложения вкратце изложены ниже:

- Затраты, связанные с закупкой оборудования и исследовательских установок для разработки инновационных продуктов, могут рассматриваться как разрешенная оплата административного персонала, при условии, что каждая закупка составляет менее 10.000 юаней;
- Затраты, связанные с разработкой новых продуктов, новых технологий, в том числе стоимость дизайна продукта, затраты на проведение испытаний сырья или полуфабрикатов и любые другие затраты на вспомогательные услуги (такие как сдельная и повременная оплата труда работников, занятых в исследованиях и разработке новых продуктов и технологий), могут рассматриваться как разрешенная оплата административного персонала; и
- 50% затрат прибыльных предприятий от НИОКР новых продуктов и новых технологий при условии, что эти затраты превышают затраты предыдущего года на 20% и более, вычитаются из дохода, на который начисляется подоходный налог за соответствующий год («правило 20%»). Однако перенос неиспользованных затрат на НИОКР на следующий год не разрешается. Убыточные предприятия могут вычитать затраты на НИОКР по мере их появления по отношению к выплачиваемому подоходному налогу, и им не нужно соблюдать «правило 20%», как это делают прибыльные предприятия.

A2.78 Существует также налоговая скидка, которая предоставляется иностранным инвестирующим предприятиям, у которых возрастают расходы на НИОКР.

Ставки

A2.79 Начиная с 1 января 1994 года все местные предприятия обязаны выплачивать подоходный налог с предприятий, который рассчитывается от дохода от производственной и предпринимательской деятельности, независимо от того, получен ли он в Китае или за пределами страны

A2.80 Прибыль облагается налогом по единой ставке 33%.

A2.81 Облагаемым налогом является разница между валовым доходом и допустимыми вычитаемыми расходами и другими затратами. Общий доход налогоплательщика включает следующее:

- Доход от производственной и предпринимательской деятельности;
- Доход от передачи собственности;
- Доход от процентов;
- Доход от аренды;
- Доход от роялти;
- Доход от дивидендов; и
- Прочий доход.

A2.82 При расчете облагаемого дохода вычитаются следующие статьи затрат:

- Проценты по кредитам, полученным от финансовых учреждений, выплаченные в ходе производственной и предпринимательской деятельности;
- Проценты по кредитам, полученным от нефинансовых учреждений, не превышающие сборы, взимаемые финансовыми учреждениями по такой же категории кредитов за тот же период;
- Зарплата, выплачиваемая персоналу и рабочим;
- Выплаты в профсоюзные фонды, фонды социального обеспечения и образовательные фонды вычитаются по ставке 2%, 14% и 1,5% соответственно от общего облагаемого фонда заработной платы; и
- Пожертвования в благотворительные фонды и фонды помощи в размере максимум до 3% от годового облагаемого дохода.

A2.83 Дополнительные правила существуют применительно к иностранным инвестирующим предприятиям. Их доход в принципе также облагается по ставке 33%, но в связи с тем, что более 80% иностранных инвестиций осуществляется в специальных экономических зонах (см. п. 1.6), реальная ставка применительно к иностранным инвестициям составляет 15% или 24%. В отношении дивидендов, процентов, роялти и облагаемого прироста капитала, полученных нерезидентами, конечный подоходный налог составляет 10% от валовых выплат. Следует отметить, что ставка подоходного налога может быть снижена в соответствии с налоговыми соглашениями.

Убытки

A2.84 Убытки обычно вычитаются налогоплательщиком при расчете облагаемого дохода на текущий год. В соответствии с законом «О подоходном налоге с иностранных компаний» убытки, которые понес налогоплательщик в течение налогового года, могут быть перенесены вперед на 5 лет; однако нет положений о переносе убытков назад. Убытки, которые понес один филиал, могут быть использованы для компенсации доходов другого филиала.

A2.85 Между убытками капитала и обычными убытками от предпринимательской деятельности различия не делается, поскольку прирост капитала облагается налогом так же, как и обычный доход.

Стимулирование инвестиций

A2.86 Говоря в целом, налоговые стимулы предоставляются иностранным предприятиям при условии, что такие иностранные предприятия отвечают определенным требованиям, предусмотренным китайским налоговым законодательством. Для предоставления налоговых стимулов существует пять основных квалификационных критериев. Каждый критерий рассматривает определенный аспект деятельности предприятия.

A2.87 Эти критерии следующие:

- Компания должна быть так называемым «иностранным инвестиционным предприятием»;
- Налоговым стимулы предоставляются только специально указанным производствам. Такими производствами являются те, которые ориентированы на производство, использование передовых технологий или на экспорт. Такие отрасли как сельское хозяйство, лесное хозяйство и животноводство или инфраструктура (такие как гавани, автодороги, железные дороги, аэропорты, производство электроэнергии и добыча угля) также включены в этот перечень;
- Учитывается местоположение, где создано (или будет создано) предприятие. Налоговые стимулы применяются в различных зонах или районах;
- Должен учитываться период работы предприятия; и
- Объем инвестиций должен быть на определенном уровне.

A2.88 Для целей стимулирования инвестиций в Китае созданы (среди прочего) Специальные экономические зоны (СЭЗы) в городах Шенжень, Жухай, Шантоу и Ксямен, Хайнаньской провинции и Новой зоны Шанхая Пудонг. Ставка налога в СЭЗах составляет 15%.

A2.89 Наиболее важным налоговым стимулом являются налоговые каникулы (см. п. 1.6.1) и сниженные налоговые ставки (см. п. 1.6.2).

A2.90 **Налоговые каникулы.** Закон «О налогообложении иностранного дохода» предусматривает налоговые каникулы, которые применяются к различным видам предприятий. В определенных условиях продолжительность налоговых каникул составляет от 3 до 10 лет. Для крупных инфраструктурных проектов этот период может составлять более 10 лет. Однако налоговые каникулы сроком более 10 лет являются скорее исключением, чем правилом. Виды предприятий и продолжительность их работ являются определяющими факторами при предоставлении налоговых стимулов, а местоположение, на наш взгляд, не учитывается.

A2.91 10-летняя программа налогового стимулирования включает освобождение от налогов в первые 5 прибыльных лет и 50%-ное снижение налогов на последующие 5 лет в отношении следующих видов предприятий:

- Долевые совместные предприятия со сроком функционирования 15 и более лет, занятые в проектах строительства портов и причалов;
- Предприятия со сроком функционирования 15 и более лет, занятые в инфраструктурных проектах или в развитии сельского хозяйства на территории Хайнаньской Специальной экономической зоны; или
- Предприятия, созданные в Новой зоне Шанхая Пудонг, которые функционируют в течение 15 и более лет, и занятые в строительных проектах в области энергетики и транспорта.

A2.92 5-летняя программа налогового стимулирования предоставляет 2 года налоговых каникул с последующей 3-летней 50%-ной налоговой скидкой для всех иностранных инвестиционных предприятий, занятых в производстве, функционирующем в течение 10 и более лет. Дополнительная 15% - 30% скидка может быть предоставлена еще на 10 лет, если предприятие работает в области сельского хозяйства, лесного хозяйства или животноводства или расположено в удаленной или экономически неразвитой местности.

A2.93 3-летняя программа состоит из 1 года освобождения от налогов с последующей 50%-ной скидкой в течение 2 лет и предоставляется следующим предприятиям:

- Филиалы иностранных банков и совместных банков, созданные в Специальных экономических зонах, функционирующие в течение 10 и более лет. Чтобы получить льготу, банк должен иметь иностранный инвестиционный капитал или, в случае филиала, оборотные средства, выделенные головным банком в размере более 10 миллионов долларов США;
- Долевые совместные предприятия со сроком функционирования 10 и более лет, которые были созданы в Зонах высоких технологий и в Зонах развития индустрии новых технологий; и
- Предприятия, созданные в СЭЗах, занятые в сфере обслуживания.

A2.94 Указанные выше освобождения и скидки не применяются к предприятиям, занятым в разведке и добыче нефти, природного газа или редких и ценных металлов.

A2.95 *Сниженные налоговые ставки.* В Китае для предприятий, осуществляющих свою деятельность в особых зонах, применяются ставки в 24% и 15%. Мой анализ здесь ограничивается сниженными ставками, применяемыми в западных регионах, поскольку эти стимулы являются наиболее важными для Казахстана.

A2.96 17 сентября 1999 года Государственная администрация по налогообложению издала уведомление, которое предусматривает, что 15% ставка подоходного налога применяется в центральных и западных регионах с 1 января 2000 года, чтобы стимулировать приток иностранных инвестиций в эти регионы. Если иностранные инвестиции одновременно признаются передовыми с технологической точки зрения, или если экспорт составляет более 70% годового объема выпуска, ставка подоходного налога может быть еще больше снижена, но не ниже 10%.

A2.97 Более того, в 2002 году Государственная администрация по налогообложению выпустила уведомление о реализации дополнительных налоговых стимулов для западных регионов. Это уведомление означает, что все предприятия, работающие в западном регионе, облагаются по ставке всего 15%, если более 70% предпринимательской деятельности является бизнесом, стимулируемым государством. Более того, предприятия, участвующие в проектах в области транспорта, гидроэнергетики, электроэнергетики, почтовой связи и телевидения/вещания, могут получить освобождение от подоходного налога в первые 2 года с начала деятельности и 50%-ную скидку с 15% подоходного налога в последующие 3 года.

Международные аспекты

A2.98 ***Освобождение от двойного обложения дохода в одностороннем порядке.*** Доход резидентов облагается налогом, если он получен как в Китае, так и за пределами страны. Льготный метод используется для предоставления освобождения от последствий международного двойного обложения. Сумма льготы ограничена размером китайского налога, который в противном случае должен быть выплачен от иностранного дохода. Существуют и ограничения в зависимости от страны; общий иностранный налог, выплаченный с дохода из всех источников в определенной стране за рубежом, кредитуется на сумму китайского налога, который должен был быть выплачен с этого дохода. Вместе с тем не существует ограничений в зависимости от вида дохода. Умеренная налоговая скидка предоставляется многими налоговыми соглашениями, подписанными Китаем.

A2.99 Сумма льготы, которая может быть заявлена иностранным инвестиционным предприятием, ограничена меньшим из:

- Суммы выплаченного иностранного налога; или
- Сумма китайского налога, который в противном случае подлежит уплате от суммы дохода, полученного в другой стране, который определяется по следующей формуле:

- налог, подлежащий уплате с общего дохода $\times \frac{\text{иностраный доход}}{\text{общий доход}}$

A2.100 При расчете дохода, полученного в другой стране, могут вычитаться затраты, расходы и убытки, которые связаны с получением дохода, разрешенные в соответствии с китайским налоговым законодательством и нормативами.

A2.101 Если выплаченный иностранный доход ниже суммы подлежащего уплате китайского налога, при расчете облагаемого дохода налогоплательщик может вычесть только иностранный налог. Если сумма выплаченного иностранного налога превышает сумму китайского налога, подлежащего уплате в противном случае, разница не может быть вычтена как кредитуемая сумма или как затраты, связанные с предпринимательством; однако, ее можно перенести вперед на 5 лет.

A2.102 ***Договорное освобождение от двойного налогообложения дохода.*** Если налогообложение затрагивает иностранный элемент, местные правила могут быть изменены путем подписания соответствующего налогового соглашения. Хотя основные законы, которыми руководствуется налогообложение иностранных инвестиций и предпринимательства, функционирует лишь непродолжительный период времени, Китай довольно быстро сформировал программу проведения переговоров по налоговым соглашениям. Первое налоговое

соглашение, когда-либо подписанное Китаем, было подписано с Японией в 1983 году, и с тех пор Китаем заключено более 80 таких соглашений.

A2.103 Налоговые соглашения основаны на модели Конвенции по избежанию двойного налогообложения ОЭСР и Модели ООН по избежанию двойного налогообложения. Все они требуют, чтобы Китай предоставил приходную сумму резидентам в погашение выплаченного иностранного налога от иностранного дохода, а также предоставил освобождение от китайского налога на доход, полученный в Китае.

A2.104 Если резидент страны, являющейся участником соглашения, получает дивиденды, проценты, роялти или арендную плату в Китае (кроме подобных выплат, полученных через постоянные формирования в Китае), ставка подоходного налога снижается с 20% до 15% или 10%. В соответствии со многими соглашениями, предоставляется освобождение от подоходного налога с процентов, полученных из китайских источников зарегистрированными финансовыми учреждениями страны-участницы соглашения.

Общие замечания

A2.105 В приведенной ниже таблице представлена структура налогов в Китае.

Таблица 7 Приложения 2: Налоговая структура в Китае, 2000-2005 гг.

	2000	2001	2002	2003	% ВВП			
					2004		2005	
					Предварит.	Бюджет	прогноз	
Итого поступлений	15,3	17,0	18,2	18,7	19,4	18,8	19,6	
Налоговые поступления 2/	14,1	15,7	16,8	17,1	17,6	17,1	18,2	
Налоги на доход и прибыль	2,9	4,0	4,5	4,1	4,3	4,2	4,5	
Налоги на товары и услуги	9,5	10,0	10,6	11,1	11,2	10,8	11,7	
Прочие налоги	1,7	1,7	1,7	1,9	2,1	2,1	2,1	
Неналоговые поступления	1,2	1,3	1,5	1,6	1,8	1,7	1,4	

Источник: МВФ (2005)

Список литературы

МВФ (2005), «Отчет сотрудников МВФ по Китайской Народной Республике за 2005 год, Статья IV Консультации», Страновой отчет МВФ №05/411, Международный валютный фонд, Вашингтон, ОК.

<http://ip-online2.ibfd.org/cti/> via www.ibfd.org

ПРИЛОЖЕНИЕ 3: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

	Казахстан	Словакия	Польша
Ставка корпоративного подоходного налога	* налог на прибыль 30% * налоги с дивидендов и процентов 15% (за исключением банковских процентов)	* налог на прибыль 19% * дивиденды не облагаются * налог с процентов 19%	* налог на прибыль 19% * налог с дивидендов и процентов 19%
Схема амортизации	* метод понижающейся балансовой стоимости * амортизация методом пропорционального списания в соответствии с нормативами * льготные механизмы для недропользователей	* метод пропорционального списания или * ускоренный метод должен применяться постоянно	* метод пропорционального списания
Специальные режимы	* КПН 10% для сельского хозяйства * особый режим для недропользователей, облагаемых также налогом на сверхприбыль в дополнение к КПН * нет КПН, налога на собственность и земельного налога в СЭЗах	-	* 1994 – 2002: СЭЗы с полным освобождением от КПН на 10 лет и с выплатой половины ставки налога в последующие 10 лет * с 2002 г.: наличные гранты на сумму до 50% инвестиционных расходов
Упрощенные режимы	* упрощенные режимы для предприятий малого бизнеса	-	-
Стимулирование инвестиций	Для инвестиций. Подпадающих под ИНП: * укороченный период амортизации (5 лет при пропорциональном методе списания) * освобождение от налога на собственность * освобождение от таможенных пошлин * льготы в натуральном выражении	* налоговые каникулы 5 лет (100% КПН в приходной части) для иностранных инвесторов, зарегистрированных в Словакии до 2004 года * 10 лет льготного периода для компаний, которые отвечают требованиям к стратегическим инвесторам	* компании, работающие в областях с высоким уровнем безработицы, могут получить более благоприятные условия налоговой амортизации * к активам, быстро устаревающим в связи с темпами технического развития, может применяться коэффициент 2
Оценка материально-технических запасов	* ФИФО, ЛИФО, средняя стоимость или особые условия должны применяться постоянно * ежемесячная переоценка запасов * прирост является частью совокупного годового дохода	* цена покупки, средневзвешенная цена покупки, ФИФО или средняя стоимость * запасы, произведенные предприятием, оцениваются по стоимости их производства	* ФИФО, ЛИФО или средневзвешенная стоимость должны применяться постоянно
Убытки в системе налогообложения	* могут быть перенесены вперед максимум на 3 года * могут быть перенесены вперед на 7 лет недропользователями	* могут быть перенесены вперед на 5 лет	* могут быть перенесены вперед на 5 лет. До 50% убытков может быть компенсировано в каждом году

	Россия	Китай	Венгрия
Ставка корпоративного подоходного налога	* налог на прибыль 24% (включая проценты) * налог с дивидендов 9% (15% для крупных компаний-акционеров)	* налог на прибыль 33% (включая дивиденды и проценты)	* налог на прибыль 16% * налог с дивидендов 25% * «налог» с процентов 0%
Схема амортизации	* амортизация методом пропорционального списания, или * ускоренный (нелинейный) метод	* амортизация методом пропорционального списания * ускоренный метод может применяться в случае высокого износа * остаточная стоимость 10%	* амортизация методом пропорционального списания * метод понижающейся балансовой стоимости * пропорционально производству, или * метод истощения
Специальные режимы	* для предприятий нефтяного, газового и добывающего секторов * в Калининградской и Магаданской СЭЗ нет таможенных и экспортных пошлин	* снижение ставок в 24% и 15% для предприятий, работающих в СЭЗах	-
Упрощенные режимы	* малые юридические лица/ индивидуальные предприниматели могут выбрать 6% налог от наличности или 15% налог с прибыли	-	-
Стимулирование инвестиций	* ускоренная амортизация возможна для всех сфер деятельности * Сельскохозяйственные предприятия могут применять коэффициент до 2 к общим ставкам амортизации * собственность, которая является взносом в капитал Российской компании, освобождается от таможенных пошлин	* налоговые каникулы сроком на 3 – 10 лет для указанных инвестиционных проектов в СЭЗах	* многие стимулы были отменены в 2003 году * Министерство финансов может предоставить налоговые кредиты * малые бизнесы, берущие займы от финансовых учреждений на приобретение материальных активов, могут вычитать 40% от процентов, выплаченных от их налогов
Оценка материально-технических запасов	* стоимость производства, средневзвешенная стоимость, метод ФИФО или ЛИФО должен применяться постоянно * материально-технические запасы оцениваются в конце года	* ФИФО, ЛИФО, скользящее среднее или средневзвешенное должно применяться постоянно	* может применяться метод ФИФО, стоимость покупки или средневзвешенная стоимость
Убытки в системе налогообложения	* может быть перенесено вперед на 10 лет	* может быть перенесено вперед на 5 лет	* может быть перенесено вперед на неопределенный срок * сельскохозяйственные компании могут переносить убытки назад на 2 года

ПРИЛОЖЕНИЕ 4: УПРОЩЕННЫЕ РЕЖИМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

A4.1 Отдельно от общепринятых норм налогообложения определенные виды МСБ могут применять специальные налоговые режимы с упрощенными процедурами оплаты социального налога и корпоративного подоходного налога (КПН)/индивидуального подоходного налога (ИПН). Специальные налоговые режимы могут применять (i) индивидуальные предприниматели и фирмы, занятые в малом бизнесе (кроме производства подакцизной продукции; предоставления консультационных, финансовых, бухгалтерских услуг; реализации нефтепродуктов; сбора и приема стеклопосуды; недропользования; определенных видов лицензируемой деятельности), (ii) крестьянские хозяйства, (iii) сельскохозяйственные предприятия и (iv) налогоплательщики, занятые в игорном бизнесе и владельцы определенных развлекательных заведений (боулинг, картинг, бильярд и лото).

A4.2 **Индивидуальные предприниматели** могут выбрать один из видов уплаты налогов с применением (1) *разового талона*, который могут использовать физические лица (без регистрации как индивидуальный предприниматель), которые осуществляют деятельность индивидуально и эпизодически (срок осуществления не превышает 90 дней за календарный год), (2) *патента*, который могут применять зарегистрированные индивидуальные предприниматели, которые не используют труд наемных рабочих, и если их доход составляет не более 2 миллионов тенге (16 тысяч долларов США) в год, или (3) *упрощенной декларации*, которую могут применять индивидуальные предприниматели, в деятельности которых участвует не более 25 человек (включая самого предпринимателя) и чей годовой доход не превышает 40 миллионов тенге (330 тысяч долларов США). **Малые предприятия** могут применять только режим *упрощенной декларации* (при годовом доходе, не превышающем 100 миллионов тенге (829 тысяч долларов США) и количестве сотрудников не более 50).

A4.3 **Крестьянские (фермерские) хозяйства**, которые производят, перерабатывают и реализуют сельскохозяйственную продукцию (кроме подакцизной продукции) могут применять специальный налоговый режим на основе уплаты *единого земельного налога* (замещающего ИПН, НДС, земельный налог, налоги на транспорт и имущество) по ставке 0,1% от оценочной стоимости земельного участка и *социального налога* в размере 20% от МРП (за минусом социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования (ГФСС) за каждого работника⁵⁸, а также за руководителя и членов фермерского хозяйства. **Сельскохозяйственные предприятия**, которые производят, перерабатывают и реализуют сельскохозяйственную продукцию собственного производства (за исключением подакцизной продукции) могут применять *патент*, который составляет 20% от среднегодового обязательства по уплате налогов (включает КПН, социальный налог (за минусом социальных отчислений в ГФСС), земельный налог, налоги на имущество и транспорт, НДС).

⁵⁸ Месячный расчетный показатель – это единица измерения, используемая для определения пенсионных и других социальных платежей, а также различных налоговых платежей и сборов в бюджет. Месячный расчетный показатель ежегодно определяется законом о Республиканском бюджете и корректируется в соответствии с ожидаемым в следующем году уровнем инфляции ИПЦ. В 2005 году он был установлен на уровне 971 тенге (7 долларов США), а в 2006 году - 1030 тенге (8.5 долларов США).

А4.4 Игровой бизнес и владельцы определенных развлекательных заведений могут применять специальный налоговый режим и оплачивать *фиксированный суммарный налог*, который состоит из КПН/ИПН (30% от общей суммы) и НДС (70% от общей уплачиваемой суммы). Ставки ФСН и акциза с единицы объекта налогообложения устанавливаются местными законодательными органами для каждой единицы оборудования (игровой/ рулеточный стол, игровой автомат, игровая дорожка, карт или бильярдный стол) или организатора (в случае лото).

Таблица 1 Приложения 4: Налоговые платежи и другие взносы при специальных налоговых режимах для индивидуальных предпринимателей и юридических лиц – субъектов малого бизнеса

	Разовый талон	Патент	Упрощенная декларация
Индивидуальные предприниматели	<u>ИПН</u> : ежедневные платежи, размер которых устанавливается местными маслихатами (местными законодательными органами) на основе обзора, проводимого местными налоговыми органами <u>Социальный налог</u> : освобождены	Годовой доход не более 2 миллионов тенге: <u>ИПН</u> : 1% от дохода <u>Социальный налог</u> : 1% от дохода за минусом социальных взносов в Государственный фонд социального обеспечения (ГФСС)*	Доход не более 10 миллионов тенге в квартал: <u>ИПН</u> : 1.5% от дохода <u>Социальный доход</u> : 1.5% от дохода за минусом социальных взносов в ГФСС*
Малые предприятия			Доход не более 25 миллионов тенге в квартал: <u>КПН</u> : 1,5% от дохода <u>Социальный налог</u> : 1,5% от дохода минус социальные взносы в ГФСС*

* Государственный фонд социального обеспечения (ГФСС) – это внебюджетный фонд, который был создан для страхования населения на случай недееспособности, потери кормильца, потери рабочего места. Он начал функционировать с 1 января 2005 года. Социальные взносы в ГФСС рассчитываются как процент от оклада брутто (за минусом вычетов, таких как обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды) или минимальная зарплата (в случае применения специального режима для самостоятельно занятых лиц):

Начиная с 1 января 2005 года: 1.5% от оклада брутто/минимальной зарплаты

Начиная с 1 января 2006 года: 2% от оклада брутто/минимальной зарплаты

Начиная с 1 января 2007 года: 3% от оклада брутто/минимальной зарплаты.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5: ИНВЕСТИЦИОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРЕФЕРЕНЦИИ (ИНП) В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

A5.1 Предоставление инвестиционных преференций регулируется Законом Республики Казахстан «Об инвестициях», принятым 8 января 2003 года. Данный закон определяет правовые и экономические основы стимулирования инвестиций, гарантирует защиту прав инвесторов при осуществлении инвестиций в Республике Казахстан, определяет меры государственной поддержки инвестиций, порядок разрешения споров с участием инвесторов.

A5.2 Новый механизм предоставления мер государственной поддержки инвестиций обладает рядом серьезных преимуществ.

A5.3 Прежде всего, в Законе предусмотрены поддержка и стимулирование в равной степени как отечественных, так и иностранных инвесторов. Значительно сокращены сроки рассмотрения заявки (до тридцати рабочих дней) на предоставление инвестиционных преференций, упрощен порядок их предоставления. Также, нынешний закон не устанавливает минимальный предел объемов инвестиций, что расширяет сферу его применения, включая предприятия малого и среднего бизнеса, осуществляющие инвестиции в приоритетных видах деятельности.

A5.4 Равенство иностранных и отечественных инвесторов справедливо при предоставлении гарантий от реквизиции и национализации, при осуществлении проверок государственными органами, при разрешении инвестиционных споров, при использовании доходов, а также возмещении вреда, причиненного действиями государственных органов и должностных лиц.

A5.5 В соответствии с Законом посредством заключения контракта с уполномоченным органом предоставляются следующие **виды инвестиционных преференций**:

- a. инвестиционные налоговые преференции, в том числе:
 - (i) преференции по корпоративному подоходному налогу
 - (ii) преференции по налогу на имущество
 - (iii) преференции по земельному налогу
- b. освобождение от обложения таможенными пошлинами
- c. государственные натурные гранты.

A5.6 *Инвестиционные налоговые преференции* предоставляются на срок, определяемый в зависимости от объемов инвестиций в фиксированные активы.

a. **преференции по корпоративному подоходному налогу** могут быть предоставлены:

- действующим предприятиям, реализующим инвестиционные проекты по расширению и обновлению действующих производств, - предоставляют право относить на вычеты из совокупного годового дохода стоимость вводимых в эксплуатацию фиксированных активов на срок не более 10 лет;

- новым предприятиям, реализующим инвестиционные проекты в рамках одного (единственного) вида деятельности, - предоставляют освобождение по доходам, полученным от инвестиционной деятельности, сроком до 10 лет (данная норма введена с 1 января 2005 года путем внесения дополнений в Налоговый кодекс).

Справочно. В соответствии с действующим законодательством налогооблагаемый доход налогоплательщика (юридических лиц) с учетом корректировок, уменьшенный на сумму убытков подлежит налогообложению налогом (корпоративный подоходный налог) по ставке 30 %.

- в. преференции по налогу на имущество** дают право налогоплательщику на освобождение от уплаты налога на имущество по вновь вводимым в эксплуатацию фиксированным активам в рамках инвестиционного проекта на срок до 5 лет;

Справочно. Налоговой базой по объектам налогообложения является среднегодовая остаточная стоимость объектов обложения, определяемая по данным бухгалтерского учета. Юридические лица и индивидуальные предприниматели исчисляют доход на имущество по ставке 1 процент к среднегодовой стоимости объектов налогообложения.

- с. преференции по земельному налогу** дают право налогоплательщику на освобождение от уплаты земельного налога по земельным участкам, приобретенным и используемым для реализации инвестиционного проекта, на срок до 5 лет.

Справочно. В соответствии с действующим законодательством налогообложению подлежат определенные категории земель. При этом, базовые налоговые ставки определяются для каждой отдельной категории на основе определенных критериев. В частности:

1. Земли сельскохозяйственного назначения – базовые ставки устанавливаются в расчете на 1 гектар и дифференцируются по качеству почв и баллу бонитета. Размер базовых ставок колеблется от 0,48 тенге при балле бонитета 1 и до 202,65 тенге при балле бонитета свыше 100.
2. Земли населенных пунктов (включая земли, занятые жилищным фондом, в том числе строениями и сооружениями при нем) - базовые ставки устанавливаются в расчете на 1 квадратный метр площади в зависимости от места нахождения и колеблются от 0,09 тенге на земли, занятые жилищным фондом в поселках, селах (аулах), до 28,95 тенге в г. Алматы на земли, не занятые жилищным фондом.
3. Земли промышленности, транспорта, связи, обороны и иного несельскохозяйственного назначения (земли промышленности) - базовые ставки на земли промышленности, расположенные в населенных пунктах определяются в соответствии с базовыми ставками на земли населенных пунктов. Базовые ставки на земли промышленности, расположенные вне населенных пунктов устанавливаются в расчете на 1 гектар пропорционально баллам бонитета и колеблются от 48,25 тенге на земли с баллом бонитета 0 до 5790,0 тенге на земли с баллом бонитета свыше 100.

- Дата начала применения инвестиционных налоговых преференций устанавливается в контракте в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан.
- В отношении осуществляемой юридическим лицом деятельности, к которой применяется специальный налоговый режим, а также деятельности по контрактам на недропользование инвестиционные налоговые преференции не предоставляются.
- Инвестиционные налоговые преференции не предоставляются в отношении фиксированных активов, предоставленных юридическому лицу Республики Казахстан в виде государственного натурального гранта.

A5.7 Освобождение от обложения таможенными пошлинами предоставляется при импорте оборудования и комплектующих к нему, ввозимых для реализации инвестиционного проекта.

- Освобождение от обложения таможенными пошлинами предоставляется на срок действия контракта, но не более 5 лет с момента регистрации контракта.
- Решение по освобождению от обложения таможенными пошлинами и продление его сроков принимается уполномоченным органом по инвестициям.

Справочно. В соответствии с действующим законодательством ставки таможенных пошлин определяются в рамках общей таможенно-тарифной политики и устанавливаются в соответствии с кодификацией ТН ВЭД. В настоящее время существует порядка 11 тысяч товарных позиций.

Экспортные пошлины взимаются только при вывозе шкур КРС и металлического лома.

A5.8 Государственные натурные гранты в порядке, установленном Законом, предоставляются уполномоченным органом по согласованию с соответствующими государственными органами в сфере управления государственным имуществом и земельными ресурсами во временное безвозмездное пользование или землепользование с последующей передачей натуральных грантов в собственность при условии выполнения всех инвестиционных обязательств по контракту. Данная мера подразумевает передачу государственного натурального гранта после исполнения инвестором взятых на себя обязательств по инвестиционному проекту.

A5.9 Оценка государственных натуральных грантов осуществляется по их рыночной стоимости в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

A5.10 Максимальный размер государственного натурального гранта должен составлять не более тридцати процентов от объема инвестиций в фиксированные активы юридического лица Республики Казахстан (размер инвестиционного проекта).

A5.11 В случае, если оценочная стоимость запрашиваемого государственного натурального гранта превышает указанный максимальный размер, юридическое лицо Республики Казахстан имеет право получить запрашиваемое имущество с оплатой разницы между его оценочной стоимостью и максимальным размером государственного натурального гранта.

Справочно. В качестве государственных натуральных грантов могут передаваться земельные участки, здания, сооружения, машины и оборудование, вычислительная техника, измерительные и регулирующие приборы и устройства, транспортные средства (за исключением легкового автотранспорта), производственный и хозяйственный инвентарь.

A5.12 В рамках государственной поддержки инвестиций в период с 1997 года по 1 января 2007 года было заключено 707 контрактов на общую сумму 954,9 млрд. тенге (7,2 млрд. долл. США), включая:

Таблица 1 Приложения 5: Инвестиции, привлекаемые при поддержке правительства

Год подписания контракта	Количество	Инвестиции в основные средства	
		млрд. тенге	млн. долл. США
В соответствии с Законом РК от 28 февраля 1997 года «О государственной поддержке прямых инвестиций» заключено:			
1997	11	2,46	33,4
1998	72	17,9	229,5
1999	67	101,1	847,1
2000	76	34,6	243,5
2001	115	188,2	1 282,9
2002	2	0,126	0,822
Подитог	343	344,4	2 637,2
В соответствии с Законом РК от 8 января 2003 года «Об инвестициях» заключено:			
2003	64	52,95	361,9
2004	84	103,2	777,1
2005	117	290,8	2 171,9
2006	99	163,6	1 292,9
Подитог	364	610,55	4 603,8
ИТОГО	707	954,9	7 241,0

A5.13 В настоящее время действующими контрактами являются 331 контракт на общую сумму 604,6 млрд. тенге (4,5 млрд. долл. США).

A5.14 Из общего количества контрактов завершенными являются 255 контрактов на общую сумму 344,6 млрд. тенге (2,6 млрд. долл. США), расторгнуто 121 контракт на общую сумму 5,7 млрд. тенге.

A5.15 Среди действующих контрактов в перерабатывающей промышленности возрастает количество проектов в сфере производства:

- Неметаллических изделий (кирпич, гипс, бетон, кровельные материалы, стекло);
- Продуктов питания (включая напитки) и изделия из пластика.

A5.16 Увеличивается количество проектов, ориентированных на расширение основных активов предприятий, занятых в оказании транспортных услуг, сельском хозяйстве, производстве и распределении электроэнергии, газа и воды.

Таблица 2 Приложения 5: Секторы с растущим количеством проектов

Сектор	Количество контрактов	Инвестиции, в млрд. тенге
1. Перерабатывающая промышленность	227	366,5
2. Транспортная деятельность	29	101,7
3. Сельское хозяйство	24	13,6
4. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	17	65,4
5. Строительство	20	23,1
6. Социально-бытовое обслуживание	5	9,2
7. Туристская деятельность	9	25,1
ВСЕГО:	331	604,6

A5.17 Основной поток инвестиций направлен на расширение материально-технической базы перерабатывающего сектора (227 проект на сумму 366,5 млрд. тенге или 68,6% от общего количества подписанных контрактов). Значительные инвестиции вкладываются в транспортном секторе - 101,7 млрд. тенге, что связано с реализацией проектов оказания транспортных услуг.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6: УСТОЙЧИВОСТЬ КОРПОРАТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ВЛИЯНИЮ ИНФЛЯЦИИ

А. Инфляция и рационализация стимулов: две альтернативы для корпоративной налоговой реформы

Аб.1 Первый вариант заключается в том, чтобы разрешить списание по амортизируемым активам в первый год, не разрешать вычет уплаченных процентов, исключить доход по процентам из налогооблагаемого дохода и прибавить прибыль от продажи уже амортизированных активов к налогооблагаемому доходу в годы, когда произошла продажа. Второй вариант включает экономическую амортизацию, вычет уплаченных процентов, перенос налоговых зачетов из убыточных лет в прибыльные и налогообложение дохода по процентам. Для второго варианта необходима замена учета расходов по ТМЗ или хотя бы возможность использования правил оценки ЛИФО. Первый вариант не требует какого-либо специального способа оценки ТМЗ или товаров, проданных из ТМЗ.

Вариант 1: Зачет издержек капиталовложения в текущие расходы

Аб.2 Немедленное списание в первый год или включение в расходы как еще называется эта система намного проще с административной точки зрения, чем обычные налоговые скидки на амортизацию, особенно в системе, которая предусматривает корректировки с учетом инфляции. Более того, в такой системе отсутствуют трудности, сопряженные со сбором налога на доход по процентам; она также устойчива к воздействию инфляции, если переносимые налоговые скидки надлежащим образом индексированы.

Аб.3 Вариант, при котором немедленное списание сочетается с запретом на вычет расходов по процентам (и соответственно – вычет доходов по процентам из налогооблагаемого дохода), привлекателен с точки зрения административной простоты, но представляет три большие проблемы. Первая – это стоимость перехода к такой системе. После ее использования в течение нескольких лет средний доход от налогообложения юридических лиц должен быть не меньше чем доход при действующей системе, главным образом из-за запрета на вычет расходов по процентам. Однако, в течение первых нескольких лет доходы юридических лиц заметно снизятся из-за применения этого механизма ускоренного списания. Вероятность этого становится еще выше, если учесть еще не амортизированную часть существующего основного капитала. Если осуществить переход за один раз, то доходы от налогообложения юридических лиц вероятно будут равны нулю в течение ближайших нескольких лет. Если же не учитывать старый основной капитал то создастся неудобная ситуация, когда к старому и новому основному капиталу применяются разные правила. Более того, могут возникнуть трудности с применением таких правил на рынке техники бывшей в употреблении. Также различный режим для платежей по процентам в рамках этих двух систем может создать проблемы в гибридной системе.

Аб.4 Вторая проблема с зачетом капиталовложений в текущих расходах в первый год, как еще называется эта система, включает продажу активов и возврат налоговых скидок

полученных на амортизацию данных активов. Поскольку это происходит путем прибавления доходов от продажи активов к налогооблагаемому доходу, компании могут значительно снизить свое налоговое бремя путем продажи активов в убыточные годы и обратного их выкупа в прибыльные годы. Размер налоговых скидок на амортизацию может существенно превысить цену покупки из-за повторного использования данной системы, особенно при наблюдаемых высоких процентных ставках.

А6.5 Третья проблема с зачетом капиталовложений в текущих расходах носит более фундаментальный характер. Зачет издержек капиталовложения в текущих расходах – эта налоговая система, рассчитанная для компаний, осуществляющих реальную деятельность в отличие от финансовых операций. Тот факт, что в рамках данной системы доходы по процентам не включаются в налогооблагаемый доход и расходы по процентам не подлежат вычету, подразумевает, что финансовые институты смогут вообще избежать уплаты корпоративного налога⁵⁹, поскольку прибыль таких организаций формируется за счет разницы процентных ставок: их ставка кредитования выше, чем ставка заимствования. Это большая проблема. Также, опыт Израиля, где применяются разные механизмы корректировок для учета инфляции, показал, что применение разных режимов для разных секторов экономики открывает большие возможности для уклонения от налогов, усугубляя, таким образом, те эффекты на доходы от налогообложения которые были описаны выше. Введение отдельной и отличной налоговой системы для финансовых компаний создаст похожие проблемы с уклонением.

Вариант 2: Экономическая амортизация с корректировкой для учета влияния инфляции

А6.6 Второй вариант включает экономическую амортизацию, вычет расходов по процентам из налогооблагаемой прибыли, перенос налоговых скидок из убыточных в прибыльные годы, налогообложение доходов в виде процентов и учет влияния инфляции при оценке всех этих компонентов. В мире стабильных цен в таком режиме обязательная налоговая ставка была бы равна максимальной действующей налоговой ставке. Однако, в отсутствие механизма полного учета влияния инфляции, инфляция искажает расчет реального экономического дохода, полученного от инвестиций в амортизируемые активы. Она также меняет реальное налоговое бремя из-за налогообложения номинального дохода по процентам и вычета номинальных расходов по процентам. Для разрешения данной проблемы необходимо корректировать налоговые скидки на амортизацию активов, доходы и расходы от получения и уплаты процентов с учетом потери покупательской способности вследствие инфляции. Кроме того, при переносе номинальных налоговых скидок необходимо также учитывать влияние инфляции и временные задержки. Такой подход (корректировка с учетом инфляции) применялся в некоторых развивающихся странах, которые страдали от хронически высокого уровня инфляции, но не используется развитыми странами. В Казахстане уже имеется система, хотя и не полностью сформированная, по корректировке налоговых скидок на амортизацию для учета инфляции; поэтому основные шаги, которые еще остается предпринять, включают запрет на вычет компонента инфляции в номинальных платежах по процентам, разрешение применения системы ЛИФО при учете ТМЗ для расчета налогооблагаемого дохода и корректировку при переносе налоговых скидок. Переход от вычета номинальных расходов по процентам к вычету реальных платежей особенно сильно повлияет на немедленный и

⁵⁹ Банки не избежат налогообложения непроцентного дохода при зачислении капиталовложений в счет текущих расходов.

существенный рост доходов от налогообложения юридических лиц в нефинансовом секторе, хотя тяжело предсказать точно, насколько увеличатся эти доходы.

Учет ТМЗ в каждом из вариантов

А6.7 В настоящее время расчет себестоимости товаров, вычитаемой из общих доходов, основывается на исторической стоимости данных товаров, если она имеется; в противном случае оценка проводится по средней цене приобретения. Во времена ускоренной инфляции это приводит к значительному завышению налогооблагаемого дохода. Доход оценивается более точно, если налогоплательщикам разрешить использовать учет ТМЗ по принципу ЛИФО, т.е. когда товары, приобретенные последними используются в первую очередь в процессе производства. Можно рассмотреть использование учета по цене замещения или индексации в сочетании с ФИФО или учетом по средней цене, однако большие проблемы, возникающие при выполнении налоговых требований и администрировании, лишают эти варианты жизнеспособности.

А6.8 В связи с этим по варианту 2 мы рекомендуем использовать правила оценки ЛИФО при учете ТМЗ.

Рекомендуемый вариант

А6.9 Ни одна из систем не обеспечивает полной защиты корпоративной налоговой структуры от влияния инфляции: первый вариант несовершенен, поскольку требует использования общего индекса инфляции, а не соответствующей цены актива, которой нет в распоряжении. Вторая система также не может дать полной защиты: инвестиции, осуществляемые большими порциями, сведут налогооблагаемые доходы до уровня ниже нуля, вынуждая компанию переносить эти убытки на будущие годы. Это разрушает простоту метода зачета капиталовложений в текущие расходы в первый год и вновь обрекает корпоративную налоговую систему на зависимость от инфляции.

А6.10 Даже та система, которая была предложена в предыдущих параграфах, оставляет возможности для влияния инфляции, если перенос налоговых скидок останется фиксированным в номинальном выражении, как это есть сейчас. Данные скидки, полученные в убыточные годы при переносе в последующие прибыльные годы, зафиксированы в их номинальном выражении; в связи с этим по прошествии времени они становятся менее ценными по двум причинам: во-первых, вследствие того, что скидки зафиксированы в номинальных размерах инфляция обесценит их реальную стоимость. Во-вторых, даже если переносимые скидки корректировать для учета инфляции, их все равно лучше не переносить, если реальные процентные ставки положительны. Эти две проблемы можно решить путем корректировки переносимых скидок не на процент инфляции, а на номинальные процентные ставки. Это подразумевает оплату процентов на неиспользованные налоговые скидки. В данном случае компаниям будет все равно: использовать ли налоговые скидки сейчас или перенести их в последующий период. В свою очередь возможность необходимости перенести налоговые скидки с такой корректировкой не будет деформировать экономику.

А6.11 Тем не менее, главная разница заключается во влиянии систем на доходы и налоговые отчисления компаний финансового сектора. Первая система, которая надлежащим образом учитывает прирост и потерю стоимости капитала причиненных инфляцией, вызовет немедленный и значительный рост доходов, поскольку инфляционная

потеря в стоимости денежных обязательств (долга) будет прибавлена к налогооблагаемым доходам. Однако, переход к системе зачета инвестиций в текущих расходах скорее всего вызовет отток доходов корпоративного налогообложения на ближайшие несколько лет, как вследствие проблем начала ее использования, которые были обсуждены ранее, так и вследствие того, что эта система фактически освободит финансовый сектор от уплаты налогов. Именно по этой причине ни одна страна мира не приняла метод зачета капиталовложений в текущие расходы в первый год. В связи с этим, мы рекомендуем второй вариант – надлежащий учет прироста и потери стоимости капитала, вызванных инфляцией, при определении налогооблагаемого дохода.

Вопросы реализации

A6.12 Проблемам реализации необходимо уделить большое внимание при разработке корпоративной налоговой системы, защищенной от влияния инфляции. Теоретически привлекательные решения необходимо рассматривать в контексте условий доминирующих в данной стране; сюда входит уровень бухучета, стандарты выполнения налоговых требований и принудительное взыскание, количество и качество персонала занятого в администрировании корректирующей системы и, наконец, административная нагрузка, которую подразумевает предлагаемая система, для самого корпоративного сектора. Необходимо найти компромисс между справедливостью и точностью с одной стороны и административной выполнимостью и шансами принудительного взыскания с другой. Далее мы обсудим следующие вопросы:

- a. Надлежащая основа для инфляционной корректировки;
- b. «подводные камни» на пути перехода к вычету на основе реальных процентных ставок и влияние различных методов на финансовые корпорации;
- c. выбор ценового индекса;
- d. что лучше: индексирование или форвардные корректировки;
- e. проблемы перехода и вероятность чрезмерного налогового бремени.

Надлежащая основа для инфляционной корректировки

A6.13 Существует четыре метода скорректировать налогооблагаемый доход для учета инфляционного компонента в (чистых) номинальных процентных платежах. В первых трех методах используется балансовая стоимость активов и обязательств для расчета обесценивания номинального долга; в четвертом методе эта цифра выводится непосредственно из процентных выплат. В методиках с использованием балансового отчета оцениваемый чистый долг, помноженный на инфляцию, прибавляется к налогооблагаемым доходам. В четвертом методе, основанном на прибыли, доля номинальных процентных платежей, которую компаниям разрешается вычитать из корпоративной прибыли, понижается на фактор, отражающий инфляционный компонент в общих процентных выплатах. Эти четыре метода используют:

- a. Собственный капитал минус неденежные активы, как в одно время делали в Израиле и Бразилии;
- b. Денежные активы минус денежные обязательства, как делали в Аргентине и Уругвае;
- c. Стоимость имущества за вычетом обязательств как практиковалось в Чили;

- d. Прямая оценка валовой прибыли и вычетов путем корректировки процентных выплат;
- e. В свое время этот вариант был частью пакета предложенных налоговых реформ в США ("Казначейство-1").

А6.14 Первые три варианта одинаковы как показывает простое манипулирование равенством бухгалтерского баланса. Поскольку все активы равны всем обязательствам, разница между неденежными активами и неденежными обязательствами будет точно равна отрицательной разнице между денежными активами и денежными обязательствами⁶⁰. Поэтому сумма инфляции, помноженной на вторую разницу, т.е. - (ДА - ДО), и налогооблагаемых доходов равна сумме, полученной путем вычета инфляции, помноженной на первую разницу, т.е. (НДА - НДО), из налогооблагаемых доходов. Поскольку корнем проблемы является потеря реальной стоимости чистых денежных обязательств, (б) кажется более естественным из трех. Четвертый вариант, непосредственная корректировка дохода, был в свое время предложен в США, но он либо создает чрезмерное административное бремя либо несет серьезные проблемы при сборе налогов с финансовых институтов.

А6.15 Основной проблемой с четвертым методом, основанном на прибыли, является следующая: среднюю процентную ставку невозможно вывести, используя одни только процентные платежи и уровень долга. Средний период погашения кредита является недостающей частью информации: процентные платежи, указанные в отчете за соответствующий налоговый год, не дают информации о длительности кредита, поскольку процентные ставки на годовой кредит в два раза ниже чем на полугодовой кредит. Ясно, что при равных процентных выплатах инфляционный компонент будет гораздо большей долей общих номинальных процентных выплат в случае кредита на один год с низкой ставкой, чем для кредита на 6 месяцев с высокой ставкой. Один из способов, которым можно решить данную проблему, это попросить компании предоставлять отчетность обо всех изменениях в денежных активах и обязательствах на ежемесячной или даже еженедельной основе как это практиковалось в некоторых странах с высоким уровнем инфляции (как в Израиле в последних десятилетиях 20 века). Это позволит достаточно точно оценивать длительность и суммы чистого заимствования и соответственно - средние процентные ставки. Однако, по нашему мнению введение такого требования повлечет излишнее административное бремя как для компаний, так и для налоговых органов: согласно действующим правилам в Казахстане компании должны предоставлять отчетность только раз в год. Существует две альтернативы: сделать допущение в отношении реальной процентной ставки и вывести отсюда период погашения или сделать допущение в отношении среднего периода погашения новых займов и вывести (неявно) средние процентные ставки. Каждый из этих подходов, как мы увидим позднее, совершенно по-разному влияет на налогообложение финансовых институтов.

А6.16 Сначала рассмотрим вариант допущения о реальных процентных ставках. Это было сделано в рамках предложения "Казначейство-1" в США и работает следующим образом. По этому предложению было сделано просто допущение, что средняя реальная ставка равна 6%. Тогда инфляционный компонент в процентных выплатах рассчитывается

⁶⁰ Равенство баланса: все активы равны всем обязательствам плюс собственный капитал:

$$(1) \quad \text{НДА} + \text{ДА} = \text{НДО} + \text{ДО}$$

где НДА – неденежные активы, ДА – денежные активы, ДО – денежные обязательства или долг и НДО - неденежные обязательства или собственный капитал. (1) можно еще переписать как

$$(1a) \quad \text{НДА} - \text{НДО} = - (\text{ДА} - \text{ДО})$$

как производное общих чистых процентных платежей и фактора $p/(b + p)$; где p означает уровень инфляции в процентах. Получающийся результат прибавляется к налогооблагаемому доходу. Эта процедура проста с административной точки зрения и вероятно не создает серьезных искажений при подсчете налогооблагаемого дохода компаний, занятых в реальном секторе.

Аб.17 Однако, в среднем этот метод дает существенные налоговые скидки для финансового сектора, скидки получаются из-за простого использования данного конкретного метода приближения. Проблема возникает вследствие того, что банки, в отличие от компаний реального сектора, получают большую часть своих доходов за счет разницы ставок кредитования на номинальные активы и ставок заимствования, уплачиваемых на их номинальные обязательства. Таким образом, банки получают чистые процентные платежи даже когда они не имеют ЧИСТЫХ денежных активов. Поэтому по этому методу они получают налоговый зачет (поскольку их чистые процентные платежи отрицательные) даже если их ЧИСТЫЕ денежные обязательства равны нулю и поэтому не могут быть вычтены. В связи с этим подход Казначейства-I к инфляционной корректировке лишает привлекательности деятельность в финансовом, в отличие от реального, сектора. Поэтому мы не рекомендуем использовать метод корректировки, основанный на доходах.

Аб.18 Подходы а, б и в, основанные на балансовом отчете, а не отчете о доходах и расходах, не представляют такой проблемы. Согласно подходу чистых денежных обязательств, банки получают налоговые зачеты только в качестве возмещения за обесценивание в результате инфляции, но только в том случае, если у них имеются чистые денежные активы. При отсутствии чистых обязательств корректировка на инфляцию производиться не будет, и с отрицательными чистыми денежными обязательствами банки увеличат свои налоговые обязательства точно так же как нефинансовые компании в рамках данной системы.

Аб.19 Однако, существует еще одна проблема, которая характерна только для методик приближения с использованием балансового отчета. Если взять чистые денежные обязательства на начало периода, то выгоды инфляционного обесценивания будут занижены, если чистые обязательства возросли в течение года; таким же образом: использование обязательств на конец периода приведет к завышению инфляционного обесценивания в год когда эти обязательства возросли. Для решения данной проблемы нет такого решения, которое бы не потребовало предоставления ежемесячной или еженедельной отчетности, что приведет к избыточному административному бременю. Однако, поскольку допущение на начало периода всегда подразумевает предвзятость обратную той, которая бы возникла при использовании допущений на конец периода, простая средняя величина двух допущений является разумным приближением. Поэтому это и будет нашей рекомендацией: взять среднюю величину чистых денежных обязательств на начало и конец периода, умножить это число на соответствующий инфляционный индекс и прибавить полученную приближенную положительную выгоду инфляционного обесценивания к налогооблагаемым доходам. Вопрос того, что собой представляет соответствующий инфляционный индекс, рассматривается ниже.

Выбор ценового индекса

Аб.20 Экономическая теория говорит, что ценовой индекс уместный для переоценки любого актива это рыночная стоимость данного актива. Этот принцип нельзя использовать

на практике т.к. в большинстве случаев такие цены не будут иметься в наличии. Дело не в том, что нужно просто лучше вести статистику; во многих случаях на конкретные активы не существует рынка, или рынок не достаточно подвижен, чтобы использовать рыночные цены, когда они понадобятся. Это приводит к необходимости использовать общий, общедоступный ценовой индекс для всех инфляционных корректировок. Очевидным выбором является индекс потребительских цен (ИПЦ). Потенциальной проблемой с использованием ИПЦ является то, что он включает косвенные налоги, такие как НДС. Так что изменение ставок косвенных налогов повлечет изменение инфляционных поправок для целой серии других налоговых инструментов. Возможно, эта проблема не является очень серьезной, поскольку ставки НДС не меняют слишком часто, а если и меняют то на такую долю которая является очень незначительной по сравнению с уровнем инфляции в Казахстане. В любом случае, эту проблему можно избежать, если использовать такой индекс как индекс оптовых цен (ИОЦ) или дефлятор ВВП по цене на факторы производства. Из этих двух ИОЦ государственных предприятий является более предпочтительным, поскольку он измеряется с большей точностью и частотой.

Индексация или форвардная корректировка

А6.21 Аргументом против инфляционных поправок, который зачастую можно услышать, это то, что такие поправки являются запоздавшими, если они сделаны с использованием фактического, уже имевшего места, уровня инфляции. Таким образом, к издержкам текущего года применяется инфляция прошлого года, что придаст инфляционную инертность соответствующим макроэкономическим проблемам. Является ли данная проблема серьезной для корпоративной налоговой системы - предмет продолжающихся дискуссий; но в любом случае ее можно избежать путем, например, применения прогнозируемой инфляции на середину года при осуществлении корректировок на соответствующий год. Дополнительным преимуществом является то, что компании смогут оценивать будущее налоговое бремя намного раньше, чем это возможно при индексации на основе фактической, уже произошедшей, инфляции. Такая схема также снизит мотивацию к систематическому занижению инфляции, поскольку таким образом правительство будет терять доходы.

Проблемы перехода и возможность чрезмерного налогового бремени

А6.22 Немедленное осуществление рекомендаций может повлечь серьезные проблемы переходного характера. При формировании своей финансовой структуры и регулировании текущего уровня заимствования компании исходят из действующей налоговой системы. Хотя они и могут приспособить новые заимствования к новой налоговой системе, существование значительного объема ранее взятого долга при ранее действовавших правилах может повлечь значительные изменения в суммах налоговых обязательств и вполне возможно – банкротство как следствие наступившего кризиса ликвидности. Такие виды банкротства не имеют отношения к экономической эффективности, поскольку банкротство наступит из-за влияния изменений в государственных правилах на ранее взятый долг. Поэтому из соображений эффективности и справедливости необходимо предпринять меры переходного характера, которые устранят любые проблемы, возникшие в результате непредвиденного увеличения налоговых обязательств после реформ.

А6.23 С этой точки зрения самым важным изменением представляется изменение разрешаемого вычета процентов. Это вероятнее всего приведет к значительному повышению сумм налогов к уплате если осуществляется обслуживание ранее сделанных

заимствований⁶¹. Сама форма, по которой осуществляется корректировка на инфляцию является простым переходным механизмом, который решает данную проблему. Рекомендация заключается в том, чтобы умножить инфляцию на средние денежные обязательства и прибавить полученную сумму к налогооблагаемому доходу; эта мера может проводиться поэтапно без существенного влияния на стимулы и внедряться постепенно, скажем, в течение 5 лет. По такой схеме только 20% инфляционного обесценивания долга будет добавлено в первый год, 40% во второй год и так далее. По новой системе фаза закончится в пятый год, когда вся сумма инфляционной поправки будет прибавлена к налогооблагаемому доходу.

А6.24 Трудно предсказать, как **среднее** налоговое бремя изменится после предлагаемых реформ, поскольку среди прочего это будет зависеть от доминирующей ставки инфляции.

⁶¹ Однако, переход на правила ЛИФО сократит сумму налогов подлежащих уплате и таким образом облегчит проблему.

