Министерство образования и науки Республики Казахстан

Карагандинский Экономический Университет Казпотребсоюза

**Курсовая работа**

**На тему: «Совершенствование налоговой системы Республики Казахстан»**

Караганда - 2009

# Содержание

ВВЕДЕНИЕ 3

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН 5

1.1 Экономическая сущность налогов и их классификация 5

1.2 Понятие, задачи, роль и функции налоговой системы государства в экономической системе общества 8

2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ 13

2.1 Анализ налоговой системы Республики Казахстан в период с 1995 – 2009гг. 13

2.2 Основные проблемы и недостатки налоговой системы Республики Казахстан 25

3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН 30

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 38

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 40

ПРИЛОЖЕНИЯ 42

# ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики налоги являются основным источником финансирования деятельности государства и содержания его аппарата. Используя налоговые рычаги, государство в состоянии активно воздействовать на экономически процессы, происходящие в стране, подталкивая их развитие в направлениях, выгодных обществу. Денежные средства, собранные посредством налогов, дают государству возможность проводить социальную политику, в том числе оказывать материальную помощь тем слоям и группам населения, которые не в состоянии обеспечить свое существование на минимальном уровне.

Налоги во все времена представляли из себя одну из важнейших категорий государственных финансов, они возникли с появлением государства, и являются основой его существования.

Рыночное развитие государства предполагает широкое использование налоговой политики в качестве регулятора важных сторон его жизни. Опыт разных стран показывает, что именно налоги и налоговая система являются наиболее мобильными финансовыми институтами управления экономикой. Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую и др. Регулирующая функция государства в сфере экономики проявляется в форме бюджетно-финансового, денежно-кредитного, ценового механизмов, которые выступают в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта системы государственного регулирования экономики.

Важнейшим инструментом налоговой политики является налоговая система. Она призвана создать условия мотивации деятельности хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности, стимулировать предпринимательскую деятельность и трудовую активность; ограничивать социально не оправданные денежные доходы отдельных граждан; осуществлять ограничение роста цен и доходов с учетом инфляционной сбалансированости; обеспечивать рост и укрепление базы государственного бюджета. В конечном счете, налоговая система как инструмент экономической и налоговой политики должна способствовать реализации и повышению эффективности социально-экономической политики государства.

Всем, кто следит за процессами, которые в последние годы происходят в странах, осуществляющий переход к рыночной экономике, достаточно ясно, что позитивные преобразования централизованно планируемого хозяйства в рыночное в значительной степени зависит от того, насколько быстро и успешно эти страны смогут сформировать для функционирования рыночной экономики эффективную налоговую политику, адекватно отражающую экономическую политику государства в целом.

В Послании Президента Республики Казахстан говорится: «Необходимо привести налоговую систему в соответствие с задачами нового этапа развития Казахстана. Действующий Налоговый кодекс сыграл позитивную роль в экономическом росте, однако в настоящее время его потенциал практически исчерпан. Кодекс насчитывает свыше 170 видов льгот и преференций, которые постоянно и бессистемно растут. [1]

На протяжении всей истории развития и становления казахстанской налоговой системы Республики Казахстан принимаемые правительством республики меры по ее модернизации позволили разработать и ввести в действие новый Налоговый кодекс, в который были внесены множественные изменения, позволившие адаптировать его к реалиям настоящего времени.

Разработанный Налоговой кодекс призван способствовать модернизации и диверсификации экономики, выходу бизнеса из «тени».

Новый Кодекс прибрел характер закона прямого действия, ограждающего от вольного толкования его норм налоговыми службами, сочетает в себе качество администрирования и интересы налогоплательщиков.

Но, главное, он предусматривает снижение общей налоговой нагрузки для несырьевых секторов экономики, особенно для малого и среднего бизнеса. Ожидаемые потери бюджета будут компенсированы за счет повышения экономической отдачи от добывающего сектора.

Актуальность темы курсовой работы: с приобретением независимости, как в правовой, так и в экономической сфере потребовались радикальные изменения. Экономическая ситуация любой страны диктует необходимые условия для формирования налоговой политики, от прозрачности которой зависит стабильная налоговая система. На сегодняшний день налоговая система Казахстана находится в состоянии постоянного совершенствования.

Цель данной курсовой работы - раскрыть сущность налоговой системы и пути совершенствования налоговой системы РК.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

-определить экономическую сущность налогов и их классификацию;

-рассмотреть понятие и задачи налоговой системы Республики Казахстан, изучить роль и функции налоговой системы государства в экономической системе общества;

-провести анализ налоговой системы Республики Казахстан в период с 1995 по 2009 гг.;

-рассмотреть основные проблемы и недостатки налоговой системы Республики Казахстан;

-рассмотреть перспективы развития и пути совершенствования налоговой системы Республики Казахстан.

Методологической основой исследования выступили нормативно- правовые акты по налогам и налогообложению, монографии отечественных и зарубежных ученых - экономистов, отчетные данные налогового комитета по Карагандинской области за период 1995-2009гг, материалы специальных изданий и периодической печати.

# 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

##

## 1.1 Экономическая сущность налогов и их классификация

Налоги – это обязательные платежи, устанавливаемые государством и взимаемые в определенных размерах и в установленные сроки.

Экономическая сущность налогов состоит в том, что они представляют собой часть экономических отношений по изъятию определенной доли национального дохода у субъектов хозяйствования, граждан, которая аккумулируется государством для осуществления своих функций и задач.

Налоги являются исходной категорией финансов. Они возникают с появлением государства и являются основой его существования. На протяжении всей истории развития человечества налоговые формы и методы изменялись, отрабатывались, приспосабливались к потребностям и запросам государства. Наибольшего развития достигли в развитых системах товарно – денежных отношений, оказывая влияние на их состояние. В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государства. Государственные доходы разделяются на две основные группы. Одну группу составляют доходы частно-правового характера. Такие доходы государство получает, во-первых, на тех же основаниях, что и частные лица, путем заключения определенных сделок, во-вторых, такие доходы доставляются государству землями, лесами, торговыми, промышленными, транспортными и иными предприятиями. В другую группу входят доходы публично – правового характера, которые государство извлекает, в силу своей власти, принудительным путем. Сюда относятся пошлины, налоги и обязательные сборы. Налоги взимаются независимо от тех или иных услуг, оказываемых государством, и предназначены на общие нужды государства. Важной «кровеносной артерией» бюджетно-финансовой системы государства являются – налоги.

В отношении налогов исторически формировались два принципа распределения налоговой нагрузки (налогового бремени):

- принцип выгоды (полученных благ);

- принцип «пожертвований» (платежеспособности) [2, с.62].

Использование принципов налогообложения получаемых благ и платежеспособности сводится к установлению налоговых ставок и их изменению по мере роста дохода.

Классические принципы реальной организации налогов были предложены еще А. Смитом. Они сводятся к следующему:

- налог не должен взиматься в соответствии с доходом каждого налогоплательщика (принцип справедливости);

- размер налога и сроки выплаты должны быть заранее и точно определены (принцип определенности);

- каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, который наиболее удобен для налогоплательщика (принцип удобства);

- издержки взимания налогов должны быть минимальными (принцип экономии).

Использование этих принципов устраняло произвол в налогообложении, вносило в этот процесс регламентацию и позволяло А. Смиту сделать заключение, что «налоги для тех, кто их платит, не признак рабства, а признак свободы» [2, с.62].

В последующем развитие принципов налогов уточнялось, дополнялось и сводится к следующим современным трактовкам:

1. Принцип справедливости в налогообложении рассматривается в 2-х аспектах:

- достижение «горизонтального равенства», которое требует, чтобы все доходы налогоплательщиков, независимо от того, как они зарабатываются и тратятся, облагались единообразно на равных условиях;

- соблюдение «вертикального равенства» перед законом по обязательствам налогоплательщиков, имеющих разный уровень доходов и находящихся в разных, с точки зрения соответствия социальным нормам в данном обществе, ситуациях. Это означает, что обложение доходов физических лиц должно производится с применением дифференцированных ставок по прогрессивной шкале для распределения части доходов наиболее состоятельных людей в пользу малообеспеченных, которые или не должны платить вообще, или платить гораздо меньше остальных.

2. Принцип простоты. Для налогоплательщика должно быть понятно и содержание налога, сфера применения и механизм действия, закон о налоге не громоздок и не сложен. При определении форм налогообложения следует отдавать предпочтение технически простейшим формам, поскольку часть налогоплательщиков постарается уклониться от выплаты налогов, занизить свои доходы. Преимущественное использование линейных пропорциональных налогов вместо прогрессивных. Целесообразно использование линейного налога на потребление в виде налога на добавленную стоимость, единого линейного налога с заработком рабочих и служащих, единого линейного налога на прибыль; ставки такого налога должны быть едиными вне зависимости от формы собственности предприятия – плательщика.

3. Определенность налогов – непреложное равенство заранее установленных условий и требования, единообразие толкования и применения на всей территории страны и для всех хозяйствующих субъектов.

4. Минимум налоговых льгот. Помимо обоснованных исключений государство не должно поощрять или наказывать плательщиков через систему налогов. Для этой цели должны существовать специальные статьи в расходной части вместо сокращения налогов в доходной части бюджета. Необходимо избегать произвольного освобождения от налогов определенных продуктов, услуг, деятельности или социальных групп. Необходимо проводить государственное финансирование социальной политики, здравоохранения и развития культуры, но средства для этого нельзя получить путем манипуляции ставками налогов. Политическая власть не должна поддаваться давлению со стороны отдельных групп налогоплательщиков. Этот принцип важен также и с точки зрения рыночной экономик. Нет рынка без настоящих цен. Произвольные налоговые льготы проявятся в системе цен и не дают явного представления о реальной стоимости каждого продукта.

5. Экономическая приемленность – налоги не должны препятствовать улучшению функционирования экономики и росту капиталовложений. Нельзя облагать прогрессивным налогом тех, кто больше работает. Следует учитывать, каков будет эффект налогов на производительность, производство и капитальные вложения. Если эффект будет отрицательным хотя бы в одном из случаев, то такой налог лучше не применять.

6. Сопоставимость налоговых ставок по основным видам налогов с другими странами – партнерами данной страны по экономическим отношениям. Это необходимо для обеспечения паритета в привлечении инвестиций, а низкие ставки приведут к перетоку доходов в бюджеты стран, экспортирующих капитал, и отрицательно повлияют на бюджет страны – импортера капитала; высокие ставки будут препятствовать притоку иностранных инвестиций в экономику страны [3, с.109].

В законодательстве Казахстана о налогах и других обязательных платежах в бюджет оговорены также такие принципы, как обязательность налогообложения (что исходит из определения налога), определенность, единство налоговой системы (на всей территории государства и в отношении всех налогоплательщиков), справедливость, гласность налогового законодательства.

Налоги можно классифицировать по разным принципам:

- от объекта обложения и взаимоотношений плательщика и государства,;

- по использованию;

- от органа, взимающего налог;

- по экономическому признаку [4, с.109].

По первому признаку налоги подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым относятся налоги, которые устанавливаются непосредственно на доход или на имущество (налог на прибыль, на имущество, землю, подоходный).

Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на реальные и личные. Реальным облагается имущество по внешним признакам, то есть при налогообложении принимается во внимание объект налога, а не эффективность его использования; к реальным прямым налогам относятся земельный, имущественный, промысловый, на денежный капитал.

В личных налогах учитывается не только доход, но и финансовое положение плательщика, например семейное положение; к ним относятся подоходный налог, налог с наследств и дарений, подушный и др.

Косвенные налоги взимаются опосредственно – через цены товаров, услуг (налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины). Налоговые суммы после реализации товаров и услуг передаются владельцем государству.

При признаку использования налоги подразделяются на общие и специальные. Общие налоги поступают государству и при использовании обезличиваются. Специальные налоги имеют строго определенное назначение (например налог на транспортные средства, налог на приобретение транспортных средств, ранее используемые для реформирования дорожного фонда).

В зависимости от органа, взимающего налоги и распоряжающегося ими, различаются центральные (общегосударственные) и местные налоги.

По экономическим признакам объекта различаются налоги на доходы и налоги на потребление; первые взимаются с доходов, получаемых плательщиком от любого объекта обложения; во втором случае – это налоги на расходы, которые уплачиваются при потреблении товаров и услуг.

Налоги исчисляются в тенге, за исключением случаев, когда налоговым законодательством Республики Казахстан и положениями контрактов на недропользование, заключенных Компетентным органом, уполномоченным Правительством Республики Казахстан, предусмотрена натуральная форма уплаты, а также, когда уплата налогов осуществляется в иностранной валюте в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан [5, с.113].

Таким образом, налоги относятся к системе финансовых отношений, этим определяется их общее содержание. Вместе с тем, налоги имеют материальную основу, т.е. они являются частью денежных доходов юридических и физических лиц, присвоенной властным образом государством. Этим определяется двойственный характер налогов: с одной стороны, налоги – есть специфическая форма производственных отношений, с другой стороны, налоги являются частью стоимости национального дохода в денежной форме.

## 1.2 Понятие, задачи, роль и функции налоговой системы государства в экономической системе общества

Совокупность видов налогов, взимаемых в государстве, форм и методов их построения, органов налоговой службы образует налоговую систему государства.

Наиболее глубинным, отличительным признаком налоговой системы является законный, легальный характер платежей, хозяйственная самостоятельность плательщика. Кроме того, налоговая система заключает в себе возможности для экономического воздействия на процесс производства, его динамику, структуру и на развитие научно – технического прогресса, становления рыночных отношений [5, с.80].

В экономической литературе встречаются различные определения налоговой системы, которые собственно различаются между собой только лишь полнотой включения ее отдельно составных частей. Существует мнение, что налоговая система определяется как совокупность налогов, взимаемых в государстве, а также форм методов их построения. Известный экономист М.Г. Оспанов дал свое определение налоговой системы: «Законодательно установленный перечень всех действующих на данном моменте в пределах территории страны налогов и других обязательных платежей в бюджет с указанием плательщиков и объектов обложения, условий и сроков выплаты, методологии расчета и учета, а также составляющих в совокупности систему управления налогами соответствующих положений». Каждая из составных частей налоговой системы выступает реальным инструментом налоговой системы. Воздействие налогов на экономику происходит не прямо, а опосредованно. Как инструмент перераспределения валового внутреннего продукта и национального дохода, они оказывают влияние с некоторым опозданием от действующих тенденций, пропорций и темпов экономического роста [5, с.70].

Налоговая система Казахстана неадекватна экономическим условиям и задачам ее развития, не отражает специфики периода построения рыночной экономики, не учитывает тенденций развития налоговых систем экономически развитых стран и мирового опыта в целом. В связи с этим актуальной остается задача обеспечить формирование такой системы налогообложения, которая способствовала бы развитию экономики, формированию полноценных субъектов рынка с одновременным постепенно решением проблемы сокращения дефицитности бюджета и достижения финансовой стабилизации с последующим переходом к экономическому росту.

Налоговая система Республики в большей мере должна отвечать уровню экономического развития общества и характеру формируемых в нем новых экономических отношений, стратегии развития страны. Основной задачей налоговой системы должна стать борьба с инфляцией и спадом производства. Базой разрешения этой двуединой задачи должна стать превалирующая роль регулирующей функции налоговой системы. Налоговая система и механизм ее реализации должны адекватно отражать эту налоговую политику, обеспечивать сбалансированность общегосударственных и частных интересов, способствовать ускорению научно-технического прогресса, содействовать развитию активного предпринимательства. Другими словами, в качестве решающего средства реализации налоговой системы должны стать всемерная поддержка отечественного производства и отечественных потребителей, стимулирование увеличения объемов производства, повышение конкурентоспособности продукции казахстанских товаропроизводителей.

Первая задача, которую должна решить налоговая система, наряду с привлечением дополнительных средств для покрытия финансовых нужд государства, это стимулировать развитие отечественного производства. «Международный опыт свидетельствует: главное в экономическом росте состоит в том, чтобы создать благоприятный климат для инвестирования в производство для национальных и международных товаропроизводителей, уловить и эффективно использовать международные экономические тенденции. Это касается, прежде всего, более полного учета в Налоговом кодексе интернализации и глобализации экономических процессов» [5, с.15].

Исторически налоги рассматривались и существовали как податные системы. Само их существование порождено необходимостью покрывать общественные потребности. Данная способность налога определяется как фискальная функция. Фискальная функция долгое время считалась самодостаточной для выражения сути и назначения налога. Однако тяжесть налогового бремени и полная подчиненность налогообложения интересам казны приводит к тому, что налогоплательщики не только не выполняют возложенных на низ налоговых обязательств, но и изыскивают законные и незаконные пути ухода от налогов.

Налоги играют важную роль в социальной жизни. О них спорят на заседаниях парламентов и правлений партий, их обещают снизить во время предвыборных компании, и часто повышают между выборами. Большинство граждан считают, что они платят слишком высокие налоги, что другие социальные группы платят слишком низкие налоги и что государство расходует не достаточно средств для обеспечения их материального благосостояния и чересчур много отдает другим [10, с. 90].

Теоретический потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой свойственны определенные функции. Система налогообложения, принятая законодательство, - это практический инструмент перераспределения доходов потенциальных налогоплательщиков, следовательно, именно действующая система налогообложения дает представление о полноте использования присущих налогообложению функций, т.е. о роли налоговой системы (приложение 1).

Функциональная результативность системы налогообложения изначально предопределена сущность объективных экономических категорий «налог» и «налогообложение», т.е. их глубинными родовыми свойствами, которые мы называем внутренним потенциалом категории. Скрытый потенциал экономической категории в системе практического хозяйствования выявляется в процессе реализации функций объективной экономической категории «налогообложение». На поверхности экономической действительности категорию «налогообложение» мы уже воспринимаем как систему экономических (финансовых) отношений, которая конструируется сознательно с заранее заданными в законе целями. Определить цели – значит раскрыть функциональное содержание системы налогообложения. Полнота реализации потенциальных возможностей категории «налогообложение» в принятой законом конкретной страны и на конкретный период времени концепции налогообложения может существенно различаться. Исходя из экономической природы категории «налогообложение» налоговой системе как таковой присущи две противодействующие экономические функции: фискальная и регулирующая.

Сущность налоговой системы проявляется в ее функциях. В числе налоговых функций ученые называют: фискальную, перераспределительную, контрольную, регулирующую.

Исторически первой является фискальная функция, обеспечивающая поступление средств государственный бюджет. По мере развития товарно – денежных отношений эта функция определяет все увеличивающиеся поступления государству денежных доходов. Посредством фискальной функции системы налогообложения удовлетворяются общенациональные необходимы потребности. Фискальная функция состоит в обеспечении доходов государственной бюджетной системы и находится под особым контролем и воздействием государства, в центре его финансовой политики.

Перераспределительная функция налогов состоит в перераспределении части доходов различных субъектов хозяйствования в пользу государства. Масштабы действия в этой функции определяются долей налогов в валовом национальном продукте; она показывает степень огосударствления национального дохода: эта доля составила 19,7% в 1997 г., 16,6 - в 1998г., 17,4-в 1999г., 22,6 - в 2000г., 19,3 - в 2001г. (а с учетом Национального фонда - 25,0%), в 2003г. - 21,3% (25,3% с Национальным фондом Республики Казахстан).

Посредством регулирующей функции формируются противовесы излишнему фискальному гнету, т.е. создаются специальные механизмы, обеспечивающие баланс корпоративных, личных и общегосударственных экономических интересов. Конечная цель налогового регулирования – обеспечить непрерывность инвестиционных процессов, рост финансовых результатов бизнеса, а тем самым способствовать росту общенационального фонда денежных средств.

Таким образом, обе налоговые функции позволяют трансформировать внутренний потенциал налогообложения из абстрактно воспринимаемой ее способности воздействовать на качественные и количественные параметры бизнеса в реальные результаты такого действия.

Третья функция налогов - регулирующая - возникает с расширением экономической деятельности государства. Оно целенаправленно воздействует на развитие национального хозяйства в соответствии с принимаемыми программами. При этом используются выбор форм налогов, изменение их ставок, способов взимания, льготы и скидки. Эти регуляторы влияют на структуры и пропорции общественного воспроизводства, объемы накопления и потребления. Регулирующая функция – это роль налогов и налоговой политики в системе факторов регулирования макроэкономических процессов, совокупного спроса и предложения, темпов роста и занятости. Таким образом, в последние годы для Казахстана характерен низкий удельный вес налоговых и приравненных к ним платежей, что объясняется их недостаточной собираемостью уклонением от налогообложения.

Важную регулирующую роль играет сама система налогообложения, избранная правительством. Например, налог, с оборота широко применявшийся до замены его на НДС, при допущении его расчета по «принципу органического единства» не взимался с оборота между предприятиями «органически единой» фирмы, корпорации и ставил, таким образом, крупные фирмы в привилегированное положение. Применение налога с оборота в такой трактовке становилось инструментом централизации капитала, создания единых по капиталу вертикальных структур, подразделения которые тесно связаны между собой технологически.

Как и финансам в целом, налогам свойственна также контрольная функция, позволяющая обеспечить проверку правильности и своевременности внесения налогоплательщиком налоговых платежей в бюджет посредством количественного отображения финансовых показателей. Контрольная функция налогов выступает своего рода защитной функцией: она обеспечивает воспроизводство налоговых отношений государства и предприятий, реализацию и действенность силы государственной власти. Без контрольной функции другие функции налогов неосуществимы или их реализация подрывается в своей основе [11, с.85].

Контрольная функция, опираясь на закон, право, может эффективно реализовываться только на основе принуждения, подчинения силе государственной власти и закону. Ослабление государственной власти ведет к ослаблению контрольной функции налоговой системы. И, наоборот, ослабление контрольной функции налогов означает ослабление государственной власти или ведет к такому ослаблению.

В конкретном отношении контрольная функция налогов проявляется в обязательном исполнении налогового законодательства, в полноте сбора налоговых платежей и действенности и эффективности штрафных санкций и ответственности тех, кто не выполняет или не в полной мере выполняет обязательства перед государством, предписываемые законом.

Контрольная функция налоговой системы предопределяет и определяет, как и уже отмечено, эффективность других функций. Следовательно, если контрольная функция налогов ослаблена, то это соответственно снижает эффективность налоговой системы в целом.

Государство проводит налоговую политику - систему мероприятий в области налогов в соответствии с выработанной экономической политикой, в зависимости от социально-экономических и других целей и задач общества каждого конкретного периода его развития.

Наиболее важную роль в налоговом механизме имеет налоговое законодательство, а внутри него – механизм налогообложения (уровня налоговых ставок, система льгот, порядок исчисления налогооблагаемой базы, состав объектов налогообложения и другие элементы, связанные с исчислением налогов).

Посредством изменения механизма налогообложения можно придать налоговой системе качественно новые черты, например, изменить ее структуру, не меняя при этом количественного и видового состава налогов. Это позволит существенно увеличить доходы трудоспособной части населения через мотивационный механизм экономической заинтересованности в усилении трудовой активности. Через налоговую систему обеспечивается более эффективная и надежная социальная защита нетрудоспособных членов общества.

Налоговая система – это вечный поиск оптимального соотношения между правами и обязанностями. Как верно сказал когда – то американский писатель Оливер К. Холмс: «Налоги – это цена, которую мы платим за возможность жить в цивилизованном обществе». Хотя и не всегда чем выше эта цена, тем цивилизованней общество. Необходимо понять, что наше место в мире далеко не последнее, в том числе и по критерию такой важной для государства сферы, как налоговая система [12, с.105].

# 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

##

## 2.1 Анализ налоговой системы Республики Казахстан в период с 1995 – 2009гг.

Социально-экономические преобразования в Казахстане, направленные на формирование основ рыночной экономики, потребовали коренного изменения налоговой системы страны. Налоговые реформы в переходной экономике, являющиеся рациональным способом реформирования, проводились в условиях нестабильности и усиления противоречий, одно из которых можно охарактеризовать как противоречие между социальной справедливостью и рыночным характером налоговой политики. Казахстан, строящий рыночную экономику с социальной ориентацией, должен был решить проблему налоговой справедливости, опираясь на зарубежный опыт и учитывая социальные последствия налоговых реформ. Изменение системы налогообложения строилось на принципах системности, равенства всех перед налогом, справедливости.

Институциональные изменения в сфере налогообложения связаны со становлением в РК налоговой системы рыночного типа и произошли в рамках трех этапов налоговой реформы.

Первый этап налоговой реформы (с 1992 г. по июнь 1995 г.) - этап создания новой налоговой системы суверенного Казахстана на основе закона «О налоговой системе в Республике Казахстан», принятого 24 декабря 1991г. На этом этапе был в основном использован опыт России и перенята трехзвенная налоговая система, соответствующая федеральному устройству государства (общегосударственные, общегосударственные местные и местные налоги), но которая не соответствовала унитарному государству, каким является Казахстан. Основные статьи закона «О налогах» от 25 декабря 1991 г. Были направлены на упорядочивание налогов, снижение инфляции, которая достигала более 2000 % в год и достижение макроэкономической стабилизации. При этом высокий динамизм и непредсказуемость изменения внутренних и внешних условий ориентированны на приоритетность решения преимущественно краткосрочных целей.

Второй этап налоговой реформы (с июля 1995г, по 1999г.) этап формирования налоговой системы, адаптированной к условиям Казахстана и соответствующей мировым стандартам. С 1 июля 1995г. был введен в действие Указ Президента РК, имеющий силу закона «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995г. № 2235. В результате была создана двухуровневая налоговая система (общегосударственные и местные налоги). Согласно закону РК от 16 июля 1999г. Мг440-1 Указ Президента РК, имеющий силу закона «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» приобрел статус закона РК. Количество налогов было сокращено с 43 до 11, «налог на прибыль» заменен подоходным налогом с юридических и физических лиц, осуществлен переход от шедулярного налогообложения к глобальному обложению доходов физических лиц на основе определения совокупного подоходного налога, снижена налоговая ставка по НДС с 28% до 20% и введена новая 10% ставка на продукты питания (мясо, мука, молочные изделия), скорректирована ставка земельного налога.

Третий этап налоговой реформы (с 2000 г. по 2001 г.) связан с разработкой нового Налогового Кодекса РК, принятого 12 июня 2001 и введенного в действие с 1 января 2002г., с началом экономического роста, который характеризуется увеличением таких макроэкономических показателей, как валовой внутренний продукт, валовой национальный продукт и валовой национальный доход. В этот период начинается объективный процесс расширения налогооблагаемой базы, ведущий к увеличению поступлений в виде налогов в государственный бюджет. Меняющиеся налоговые отношения определяют необходимость перехода на новые принципы организации налогового регулирования и формирования государственного бюджета.

В ходе третьей реформы были усилены правовые аспекты взаимоотношений между государственными организациями, фискальными органами и налогоплательщиками. Были введены такие новшества как: установлен специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса без разграничения форм предпринимательской деятельности, введен социальный налог по 21% ставке на основе группировки внебюджетных фондов.

Четвертый этап, начало которого можно датировать 2002 г., связан с введением подготовленного проекта нового Налогового кодекса, имеющего следующие черты:

-ясное и непротиворечивое экономическое определение и юридическое оформление социально – экономических проблем и налоговых инструментов для их использования;

-четкое представление источников бюджетных средств и их использования;

-определение направления и оценка эффективности финансирования социально – экономических программ;

-организация рационального использования имеющихся в распоряжении налоговых служб инструментов;

-растущий профессионализм представителей законодательной и исполнительной власти.

Основные этапы развития и становления налоговой системы Республики Казахстан представлены в Приложении 3.

Одна из предпосылок нормального функционирования системы налогообложения – стабильность налогового законодательства. В этом заинтересованы и налогоплательщики и налоговики. Но положение не меняется. По-прежнему налоговое законодательство периодически пересматривается в связи с разработкой смежных законодательных актов, вносят разные поправки, дополнения, корректировки.

Отметим, что прямые потери бюджетов в связи со снижением ставок налогов составили в 2007 году – 73,8 млрд тенге, в 2008−м – 146 млрд тенге, в 2009 году – 58 млрд тенге. В то же время правительство надеется, что за счет расширения производства, снижения теневого оборота, легализации «серых» выплат заработной платы потери бюджета будут в дальнейшем компенсированы. При разработке Налогового кодекса учтены объективные и субъективные факторы, влияющие на эффективность функционирования системы налогообложения, ориентированные на реализацию долгосрочных целей. Налоговая система будет способствовать стабильному экономическому росту, обеспечивающему максимизацию доходной части бюджета. Попробуем для простоты разделить налоговые поправки на несколько групп.

В 2004 году в Налоговый кодекс РК были внесены изменения, позволившие снизить уровень налогообложения за счет снижения доли подоходного, социального, земельного имущественного налогов и прочих начислений в бюджет, что способствовало повышению деловой активности и укреплению финансового положения юридических и физических лиц. Большую долю налоговых поступлений в бюджет принесли 3 налога в 2004 году: корпоративный подоходный налог - 35,5%, НДС - 24,1% и налоги с недропользователей13,8%, вместе в сумме составившие 73,4%.

Физические лица, имеющие объекты налогообложения являются плательщиками индивидуального подоходного налога. Объектами обложения индивидуальным подоходным налогом являются доходы физических лиц, которые в целях налогообложения разделены на две группы:

-доходы, облагаемые у источника выплат;

-доходы, не облагаемые у источника выплат.

Необходимость такого разделения доходов вызвана тем, что к каждой из указанных групп применяется свой способ налогообложения.

К доходам, облагаемым у источника выплаты относятся следующие виды доходов:

-доход работника;

-доход от разовых выплат;

-пенсионные выплаты из накопительных пенсионных фондов;

-доход в виде дивидендов, вознаграждений, выигрышей;

-стипендии;

-доход по договорам накопительного страхования [7, с.85].

Налоговый кодекс по отдельным видам доходов физических лиц предусматривает фиксированные ставки налога —таким как доходы адвокатов и частных нотариусов (по ставке 10%) и доходы физических лиц в виде дивидендов, вознаграждений (за исключением вознаграждений по договорам накопительного страхования) и выигрышей, которые облагаются по ставке 15%. Остальные доходы физических лиц подлежат обложению налогом по прогрессивной шкале от 5% до 20%;

С 2007 года удалось ввести фиксированную ставку подоходного налога для всех физических лиц в 10%. При этом с целью сохранения уровня доходов низкооплачиваемой категории работников предлагалось исключить из облагаемого дохода минимальный размер заработной платы вместо месячного расчетного показателя.

К доходам физических лиц, не облагаемым у источника выплаты, относятся:

-имущественный доход;

-налогооблагаемый доход индивидуального предпринимателя;

-доход адвокатов и частных нотариусов;

-прочие доходы.

Вместо страховых вносов, взимаемых ранее в социальные государственные внебюджетные фонды, был введен в РК социальный налог, с помощью которого формируется доходная часть бюджета на социальные программы. Преимуществом социального налога является то, что он не зависит от конечного результата финансово – хозяйственной деятельности предприятия и от формы собственности хозяйствующего субъекта. Однако, он имеет и недостатки – многие хозяйствующие субъекты уходят от налогообложения социальным налогом, либо не начисляя заработную плату, либо начисляя ее минимальный уровень. За годы действия этого налога неоднократно вносились изменения в размер ее ставок, облагаемую базу и отчетность.

В соответствии с Законом Республики Казахстан от 07.07.2006 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» с 1 января 2008 года применяется нижеследующая единая шкала ставок социального налога для всех категорий работников, в т.ч. иностранных специалистов.

Причем в целом ставки социального налога по сравнению с 2007 годом снижены. При этом, сохранился порядок формирования шкалы ставок в зависимости от годового расчетного показателя, который определяется как 12 - кратный месячный расчетный показатель. В соответствии с Законом Республики Казахстан от 6 декабря 2007 года «О республиканском бюджете на 2008 год» месячный расчетный показатель составляет 1168 тенге, а годовой расчетный показатель составляет - 14016 тенге [15].

Таким образом, ставки социального налога на 2008 год для юридических лиц – резидентов Республики Казахстан, а также нерезидентов, осуществляющих деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, филиалы и представительства выглядят следующим образом (Таблица 1):

Таблица 1 – Единая шкала ставок социального налога для всех категорий работников

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Облагаемый доход работника | Ставка |
| 1 | до 15-кратного годового расчетного показателя (до 210 240 тенге) | 13 процентов с суммы облагаемого дохода (27 331 тенге) |
| 2 | от 15-кратного до 40-кратного годового расчетного показателя (от 210 240 тенге до 560 640 тенге) | сумма налога с 15-кратного годового расчетного показателя + 11 процентов с суммы, превышающей его (27331 тенге +11 процентов с суммы, превышающей 210 240тенге) |
| 3 | от 40-кратного до 200-кратного годового расчетного показателя (от 560 640 тенге до 2 803 200 тенге)  | сумма налога с 40-кратного годового расчетного показателя + 9 процентов с суммы, превышающей его (65 875 тенге +9 процентов с суммы, превышающей 560 640 тенге) |
| 4 | от 200-кратного до 600-кратного годового расчетного показателя (от 2 803 200 тенге до 8 409 600 тенге)  | сумма налога с 200-кратного годового расчетного показателя + 7 процентов с суммы, превышающей его (267 705 тенге + 7 процентов с суммы, превышающей 2 803 200 тенге) |
| 5 | от 600-кратного годового расчетного показателя и свыше (8 409 600 тенге и свыше) | сумма налога с 600-кратного годового расчетного показателя + 5 процентов с суммы, превышающей его (660 153 тенге + 5 процентов с суммы, превышающей 8 409 600 тенге) |
| Источник: По данным Закона Республики Казахстан от 6 декабря 2007 г. «О республиканском бюджете на 2008 год ». |

Меры по изменению социального и индивидуального подоходного налога, кроме задачи общего облегчения налогового бремени, должны, по мнению авторов закона, вывести бизнес из тени. С 1 января 2007 года законом ввелась фиксированная ставка индивидуального подоходного налога на уровне 10% для всех физических лиц вместо действующей прогрессивной шкалы ставок от 5 до 20%. Чтобы компенсировать рост ставки налогов с 5 до 10% , а это граждане, получающие зарплату от 20 до 50 тыс. тенге, из облагаемого дохода исключается минимальный размер заработной платы (9200 тенге) на одного работника вместо месячного расчетного показателя. Это привело к тому, что наибольший уровень налоговой нагрузки будет у тех, кто получает ежемесячный доход от 50 до 60 тыс. тенге, для них налог увеличился на 245 тенге. Наибольший же профит получили те, кто получает от 150 тыс. тенге, для них налоговая нагрузка реально сократилась (от 2500 тенге на зарплату 150 тыс. до 10 тыс. тенге для людей, имеющих доход 350 тыс.) Причем если доход свыше 80 тыс. тенге получают лишь около 30% работающих граждан (чуть более 1 млн человек из 4,5 млн официально работающих), то потери бюджета от введения плоской шкалы будут составлять около 28 млрд тенге. В связи с этим возникает вопрос: какой смысл вводить данную поправку? Если ее единственным реальным результатом станет увеличение налоговой нагрузки на наиболее сознательную часть граждан, составляющих ядро среднего класса, который мы так стремимся сформировать, то вряд ли оправданны надежды, что таким образом можно уменьшить количество применяемых зарплатных схем и «конвертной» зарплаты. Крайне наивно полагать, что число граждан, получающих средний ежемесячный доход более 80 тыс. тенге, у нас существенно больше официальных 30%. Гораздо более реальным шагом на пути к уменьшению «серой» части доходов граждан представляется другая норма закона, а именно изменение шкалы социального налога. Правда, ввелся он в отличие от ставки индивидуального подоходного налога лишь с 1 января 2008 года. При этом действующая методика расчета социального налога не изменилась, изменились лишь ставки. От 13 −процентной максимальной до 5%. Общее снижение социального налога правительство оценивает в среднем в 30%. Это, безусловно, может стать стимулом для работодателей к повышению заработной платы работников. «Под 20−процентный социальный налог подпадают сейчас, как правило, средние компании, которых очень много. Если, допустим, на предприятии средняя зарплата 36 тыс. тенге, то ставка социального налога будет 18%. Это, конечно, для наших компаний много. Кроме того, ставка этого налога очень чувствительна для IT-компаний, а также для всех, у кого высокий удельный вес зарплаты, а это, как правило, новые, динамичные компании. Поэтому предприниматели давно просили пересмотреть ставки. Мы пошли им навстречу. Сейчас социальный налог составляет в среднем 15–16%, после введения новой шкалы будет примерно 10–12%».

Все это дестабилизирует хозяйственную деятельность, усиливает риски предпринимательства. Необходимо избегать изменения налогового законодательства, влияющего на распределение доходов хозяйствующих субъектов в течение финансового года. Все подобные изменения должны доводиться до налогоплательщиков заблаговременно, с тем, чтобы они могли реально прогнозировать результаты своей деятельности и учитывать эти изменения в хозяйственных договорах с контрагентами. Иначе, о какой налоговой дисциплине можно говорить, если налогоплательщик по причине постоянно изменяющихся нормативных актов, нередко противоречивых, по существу работает вслепую, точно не представляя конечных результатов труда.

Налог на добавленную стоимость (НДС), относящийся к налогам на потребление и являющийся по сути своего экономического воздействия общим акцизом, был введен в Казахстане в 1992 г. С учетом мирового опыта Практика развитых зарубежных государств показала, что косвенные налоги постепенно эволюционировали к единому, равномерно распределенному налогу на добавленную стоимость, не обременяющему какую-либо группу товаров и не деформирующему финансовые пропорции в экономике.

Реализация товаров и услуг осуществляется по ценам с учетом НДС и, в конечном счете, налоговое бремя несет потребитель. Каждый посредник (будь то производственный или торговый), получает от своего клиента предусмотренную законом сумму налога и перечисляет его в бюджет за вычетом суммы НДС, ранее уплаченной им поставщикам. При этом следует отметить, что НДС затрагивает только добавленную стоимость товара на данном производственном цикле, то есть, относится к реальным налогам. Уплата НДС определяется лишь характером совершаемой сделки и не принимает в расчет финансовое состояние субъекта налогообложения. дифференциация размеров ставок НДС дает государству значительную свободу маневра. С помощью НДС регулируется сфера потребления, и основной целью его применения в высокоразвитых странах с рыночной экономикой является стремление к снижению платежеспособного спроса, чтобы избежать так называемого «разогрева экономики», то есть, НДС выступает также как инструмент борьбы с кризисом перепроизводства [14, с.160].

Разновидностью косвенных налогов на товары и услуги, включаемых в цену изделия или тариф являются акцизы, устанавливаемые в отличие от НДС на ограниченные их виды. Слово «акциз» имеет французское происхождение и в переводе означает «отрубить». Отсюда и специфика этого платежа. Акцизы включаются в цену товаров и позволяют государству изъять или «отрубить» часть стоимости, которая не отражает ни эффективность производства, ни особые потребительские свойства, а является лишь следствием особых условий производства и реализации так называемых подакцизных товаров. В перечне подакцизных товаров в процессе реформирования акцизного налогообложения РК произошло сокращение наименований за счет исключения меховых и кожаных изделий, хрусталя, сырой нефти. Размер ставок устанавливается правительством РК.

Законом предусмотрено последовательное снижение НДС. Так, с 2007 года предлагается снизить ставку с 15 до 14%, с 2008−го – до 13, с 2009 года – до 12%. Подобную меру правительство планировало и ранее, только в более поздние сроки. Предполагается, что снижение НДС позволит предприятиям высвободить из оборота средства, которые могут быть направлены на модернизацию производства, его расширение и развитие. Кроме того, законом установлены льготы по НДС для сельхозпереработчиков. Эта тема на протяжении уже нескольких лет является наиболее горячей и дискуссионной. Сторонники снижения ставки налога для сельхозпереработчиков, как правило, апеллируют к опыту России «в целях создания благоприятных адаптационных условий перед вступлением в ВТО, поддержки сельского хозяйства в переходный период, развития переработки сырья». С оплатой сельхозпереработчиками НДС и впрямь существовала проблема. Дело в том, что крестьянские фермерские хозяйства по действующему законодательству не оплачивают НДС, а так как это налог на добавленную стоимость, основная его тяжесть ложилась на переработчиков. В ходе обсуждения в рабочих группах парламента, например, вообще предлагали освободить всю цепочку от первичного производителя до розницы от оплаты НДС либо максимально его снизить. Но решено было, что предприятия сельхозпереработки, установленные перечнем правительства по видам деятельности (мясо, молоко, масло, фрукты, овощи и т.д.) получат 70−процентную скидку в рамках особого режима оплаты НДС. «Предприятия будут в установленном порядке начислять НДС, выписывать счет-фактуру со следующего года по 14%, но начисленную сумму налогов по декларации будут уменьшать на 70%. Только по НДС», – поясняет директор департамента налоговой политики и прогнозов Министерства экономики и бюджетного планирования Вера Кнюх. В результате, считает она, предприятия сельхозпереработки получат около 3 млрд тенге оборотных средств, которые, как предполагается, будут истрачены на модернизацию. В целом же снижение НДС к 2009 году даст бизнесу около 150 млрд тенге дополнительных оборотных средств.

Одним из новшеств принятого Налогового Кодекса РК является дополнение формулировки названия «подоходного налога» и вместо него термина «корпоративный подоходный налог» (приложение 2). К плательщикам корпоративного подоходного налога относятся юридические лица – резиденты РК, за исключением Национального Банка РК и государственных учреждений, а также юридические лица – нерезиденты, осуществляющие деятельность в РК через постоянные учреждения или получающие доходы из источников Республики Казахстан. Объектами обложения корпоративным подоходным налогом являются:

-налогооблагаемый доход;

-доход, облагаемый у источника выплаты;

-чистый доход юридического лица – нерезидента, осуществляющего деятельность в РК через постоянное учреждение.

Несмотря на кардинальные изменения налогообложения доходов юридических лиц, ставка корпоративного подоходного налога длительное время в РК остается неизменной и составляет 30%.

В целях государственной поддержки развития малого бизнеса в Казахстане в Кодексе Республики Казахстан от 12 июня 2001 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», который вступил в действие с января 2002 года, с внесенными изменениями и дополнениями с 1 января 2005 года, осуществлены меры, направленные на упрощение процедур налогообложения субъектов малого предпринимательства [16].

Основные положения Налогового кодекса, касающиеся применения особого (упрощенного) порядка исчисления и уплаты отдельных налогов, а также представления по ним налоговой отчетности, приведены в главах 63 «Общие положения» и 64 «Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса» раздела 15 «Специальные налоговые режимы». Специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса может осуществляться по одной из таких форм как: разовый талон, на основе патента. на основе упрощенной декларации. При этом для юридических лиц - субъектов малого бизнеса, применяющих специальный налоговый режим, в этих главах предусмотрен упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога и корпоративного или индивидуального подоходного налога.

Специальный налоговый режим действует для малого и среднего бизнеса. Существует градация предприятий по уровню доходов и количеству работающих, а также дифференцированная система ставок. С 1 января поправками предусматривается снижение ставок налога в специальном налоговом режиме на основе патента с 3 до 2%, на основе упрощенной декларации вместо раздельной прогрессивной шкалы для индивидуальных предпринимателей со ставками от 3 до 5% и юридических лиц со ставками от 3 до 7% будет введена единая ставка на уровне 3%. По мнению правительства и части депутатов, особо ратовавших за введение данных поправок, «эта мера окажет поддержку инициативной части населения, стремящейся реализовать свои предпринимательские способности и идеи. Малый бизнес станет питательной средой для появления новых высокотехнологичных производств и предприятий обрабатывающего сектора». Правда, несмотря на все преференции последних лет, сумма налоговых поступлений от субъектов МСБ в абсолютном исчислении практически не изменилась, а доля в доходах бюджета даже чуть уменьшилась [17, с.29].

Специальные налоговые режимы предусматриваются также для крестьянских (фермерских) хозяйств, производителей сельскохозяйственной продукции (юридических лиц), отдельных видов предпринимательской деятельности. Наибольшее распространение у крестьянских (фермерских) хозяйств получила работа по патентам.

С 1 января вводится также новый порядок налогообложения дивидендов, с целью избежание двойного налогообложения. Дивиденды, получаемые гражданами Казахстана от иностранных компаний, будут облагаться согласно законам тех стран, в которых они зарегистрированы. Дивиденды, уплачиваемые казахстанскими компаниями, будут облагаться по ставке 15% для иностранных корпоративных клиентов, 10% – для казахстанских юридических и 5% – для физических лиц.

В первую очередь эта мера приведет к повышению инвестиционной привлекательности долевого участия в компаниях, долгосрочных вложений, что означает повышение финансовой устойчивости предприятий и приток инвестиций. Ликвидация двойного налогообложения позволит применять прозрачные схемы участия. Данная мера позволит также активизировать фондовый рынок.

В сфере налогообложения недропользователей Казахстан постепенно перешел на принципы, принятые в странах с рыночной экономикой. 30 мая 1992 года был принят Кодекс РК «О недрах и переработки минерального сырья», который впервые установил договорные принципы предоставления права недропользования. И разведку, и добычу нефти (газа) на территории РК производят на основе соглашений о разделе продукции (СРП). При этом СРП предусматривает такое положение, когда компания - инвестор является подрядчиком владельца прав на недра, которым выступает государство или национальная компания. В тоже время компания получает права собственности на долю добытой продукции, эквивалентную ее затратам и рискам. Государство в этом случае имеет возможность контролировать как сами работы в рамках проекта, так и отношения собственности, связанные с добычей .

С 1 января 2004 года введены изменения, позволяющие максимально упростить методику исчисления специальных платежей недропользователей, уйти от практики договорного установления их размеров в контрактах; обеспечить максимальную транспарентность механизма налогообложения нефтяных операций и гарантированный объем поступлений в бюджет с момента начала добычи нефти на месторождениях с учетом роста мировых цен. В иной редакции изложена статья налогового кодекса по налогу на сверхприбыль. В связи с этим разработаны электронная модель расчета налога на сверхприбыль и инструктивное руководство по его применению, что положительно повлияло на объем поступлений данного вида налога. Так за 2004г. сумма поступления налога на сверхприбыль составила 10 млрд. тенге против 500 млн. тенге в 2003 г. Кроме того, новшеством является то, что плательщиками ренты стали не только недропользователи, но и юридические и физические лица, экспортирующие сырую нефть и газовый конденсат, при этом установлена прогрессивная шкала ставок взимания роялти в зависимости от объема накопленной добычи нефти и газа от 2 до 6 долларов за тонну. Чтобы усовершенствовать методику исчисления рентного налога, разработан порядок определения рыночной цены реализуемой сырой нефти и газового конденсата. Также внесены изменения в раздел о Соглашении по разделу продукции, касающиеся только новых нефтяных контактов, и введен рентный налог с прогрессивной шкалой ставок в зависимости от цены углеводородного сырья на внешних рынках. Деятельность по проведению операций по недропользованию, включая нефтяные операции, подлежит налогообложению в порядке, установленном Налоговым Кодексом. Глава 45 регулирует особенности налогообложения деятельности по проведению операций по недропользованию, включая нефтяные операции и работы по строительству и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей, и устанавливает порядок исчисления и уплаты налогов и специальных платежей недропользователей: налога на сверхприбыль; специальных платежей недропользователей:

а) бонусное (подписного, коммерческого обнаружения);

б) роялти;

в) доли Республики Казахстан по разделу продукции;

г) дополнительного платежа недропользователя, осуществляющего деятельность по контракту о разделе продукции.

Недропользователи, осуществляющие добычу полезных ископаемых до заключения контракта на недропользование, производят отчисления за пользование недрами в доход республиканского бюджета в виде роялти в размерах, устанавливаемых Правительством Республики Казахстан. Таким образом, совершенствование системы налогообложения недропользователей позволило значительно увеличить доходы государственного бюджета.

В Республике Казахстан Указом президента РК за № 402 от 23 августа 2003 года был создан Национальный фонд Республики Казахстан целях обеспечения стабильного социально-экономического развитии страны, накопления финансовых средств для будущих поколений, снижения зависимости экономики от воздействия неблагоприятных внешних факторов. Позднее (2004г.) в Бюджетном Кодексе Республики Казахстан в главе 5 дана более подробная характеристика Национального фонда РК, который наполняется за счет средств, поступающих от экспортов нефти, а также сверхплановых поступлений от продажи пакетов акций крупных государственных предприятий, работающих в стратегических отраслях экономики.

Согласно статье 22 Бюджетного Кодекса РК Фонд формируется за счет следующих поступлений:

1) поступлений в Национальный фонд Республики Казахстан;

2) инвестиционных доходов от управления Национальным фондом Республики Казахстан;

3) иных поступлений и доходов, не запрещенных законодательством Республики Казахстан.

Поступления в Национальный фонд Республики Казахстан состоят из:

1) прямых налогов от организаций нефтяного сектора (за исключением налогов, зачисляемых в местные бюджеты), к которым относятся:

корпоративный подоходный налог, налог на сверхприбыль;

налог на добычу полезных ископаемых, бонусы, доля по разделу продукции;

рентный налог на экспорт;

дополнительный платеж недропользователя, осуществляющего деятельность по контракту о разделе продукции;

2) других поступлений от операций, осуществляемых организациями нефтяного сектора (за исключением поступлений, зачисляемых в местные бюджеты), в том числе поступлений за нарушения условий нефтяных контрактов (за исключением поступлений, зачисляемых в местные бюджеты);

3) поступлений от приватизации государственного имущества, находящегося в республиканской собственности и относящегося к горнодобывающей и обрабатывающей отраслям;

4) поступлений от продажи земельных участков сельскохозяйственного назначения.

Согласно статье 23 Бюджетного Кодекса РК средства Фонда расходуются:

1) в виде гарантированного трансферта из Национального фонда Республики Казахстан в республиканский бюджет;

2) в виде целевых трансфертов, передаваемых из Национального фонда Республики Казахстан в республиканский бюджет на цели, определяемые Президентом Республики Казахстан;

3) на покрытие расходов, связанных с управлением Национальным фондом Республики Казахстан и проведением ежегодного аудита.

2. Национальный фонд Республики Казахстан размещается в разрешенные финансовые инструменты, за исключением нематериальных активов, в целях обеспечения:

1) сохранности Национального фонда Республики Казахстан;

2) поддержания достаточного уровня ликвидности Национального фонда Республики Казахстан;

3) высокого уровня доходности Национального фонда Республики Казахстан в долгосрочной перспективе при умеренном уровне риска;

4) получения инвестиционных доходов в долгосрочной перспективе.

С 1 июля 2006 года в Республике Казахстан введен новый механизм формирования Национального фонда, что обеспечило увеличение его активов за счет увеличения перечня предприятий нефтяного сектора с 6 до 55, а также перечисления денежных средств от приватизации государственного имущества горнодобывающей и обрабатывающей отраслей, находящегося в республиканской собственности и от продажи земельных участков сельскохозяйственного значения.

Принятие вышеупомянутых поправок в Налоговый кодекс практически подводит черту под проводимую государством с 2000 года кампанию по снижению налоговых ставок. Налоги не должны быть низкими или высокими, налоги должны соответствовать функциям, которые на себя берет государство. Если мы хотим, чтобы у нас была мощная боеспособная армия, защищенные границы, чтобы достойную зарплату получал учитель, врач, ученый, то должны быть сравнительно высокие налоги. По Налоговому Кодексу наибольшая налоговая нагрузка падает на сферу торговли и услуг, где низка доля материальных затрат и использования основных средств. Если же мы хотим построить крайне либеральную рыночную модель экономики, то налоги могут быть и очень низкими. Отсюда первая проблема. Должны создаваться благоприятные условия для обеспечения нормального хода воспроизводства и подъема таких важных секторов, как сельское хозяйство, малый бизнес и социальная сфера. Вилка между заявленным стремлением построить социально ориентированное государство, что подкреплено последними социальными обещаниями, оглашенными в президентском послании, и стремлением построить достаточно либеральный налоговый режим.

Однако, ситуация на мировом рынке энергоресурсов может измениться, поэтому необходимо обеспечить развитие не сырьевого сектора экономики, отраслей обрабатывающей промышленности. Подъем реального сектора экономики обеспечит повышение эффективности общественного производства и позволит повысить уровень благосостояния граждан Казахстана [18, с.78].

Распоряжением Премьер-Министра Республики Казахстан от 8 февраля 2008 года № 31-р в расширенном составе создана Рабочая группа по разработке проекта Налогового кодекса Республики Казахстан.

Совершенствование налогового законодательства Республики Казахстан будет осуществляться путем:

- приведения налоговой системы в соответствие с задачами нового этапа развития Казахстана, которая должна способствовать модернизации и диверсификации экономики, выходу бизнеса из «тени»;

- оптимизации льгот и соответствующего снижения налоговой нагрузки на несырьевой сектор экономики, приведение налогообложения юридических лиц в соответствие с международными стандартами;

- приведения налога на добавленную стоимость в соответствие с лучшей мировой практикой;

- унифицирования акцизов на импорт и на внутреннее производство;

- реформирования специальных налоговых режимов в целях их большего соответствия требованиям малого и среднего бизнеса;

- реформирования системы налогообложения недропользователей;

- упрощения администрирования, введения правил налогового учета, повышения качества налоговых услуг, сокращения налоговой отчетности, упорядочение проверок.

С 1 января 2009 года в республике вступил в действие новый Налоговой кодекс, введение которого послужило толчком к дальнейшему развитию налоговой системы РК.

Так к основным изменениям в налоговой системе с введением нового Налогового кодекса следует отнести:

1. изменение ставки налога на добавленную стоимость;

2. изменение сроков подачи налоговой отчетности в соответствующие налоговой органы;

3. приостановку действия ряда статей старого Налогового кодекса;

4. изменение порядка и размеров уплаты акцизов на продукции;

5. поэтапное увеличение ставок налогов для недропользователей.

Таким образом, за весь период развития налоговой системы РК наблюдаются как положительные, так и отрицательные стороны развития. К положительным сторонам следует отнести поэтапное понижение ставки НДС, а также увеличение сроков подачи деклараций в Налоговый комитет. Отрицательные стороны связаны в первую очередь с повышением ставок ряда налогов, в основным на налоги недропользования, что отрицательно сказывается на уровне развития крупного добывающего бизнеса.

## 2.2 Основные проблемы и недостатки налоговой системы Республики Казахстан

Современная налоговая система была введена в Казахстане в начале 90-х годов. Необходимость быстрого и коренного изменения действовавшей в Советском Союзе налоговой системы была обусловлена изменением экономической политики, формированием рыночных отношений в казахстанской экономике. Разработчики экономических реформ по программе МФ и те, кто начал внедрять эти реформы в казахстанскую экономику, идеализировали рыночную систему, фактически превратили формирование последней в самоцель. Считалось, что при переходе к рынку достаточно добиться либерализации экономики, ее открытости и макроэкономической стабильности любыми средствами, а затем рынок разрешит автоматически все проблемы. Некоторые экономисты в то время предостерегали от подобного подхода, считая более приемлемым для Казахстана проведение реформ в планово-рыночном направлении – как это имело место в Японии, Китае и других странах, фактически получалось так, что богатый опыт и специфика экономики Казахстана оказались не востребованными. Впоследствии это отрицательно сказалось на ходе реформ в целом.

Теоретически при осуществлении перехода к рынку можно было бы просто скопировать налоговые законы, действующие в странах Западной Европы. Однако налоговые страны Западной Европы сложились в результате десятилетий функционирования рынка, действуют в относительно устойчивой экономике (низкий темп инфляции, рост объемов производства, стабильные экономические структуры). Такой экономической ситуации на начало проведения рыночной реформы в Казахстане просто не было.

По оценкам различных международных организаций, налоговое законодательство Республики Казахстан является лучшим среди стран СНГ. У нас есть единый Налоговый Кодекс, электронная налоговая отчетность, да и сами ставки налогов небольшие: 10 процентов, к примеру составляет подоходный, а НДС с 1 января текущего года – 13 процентов. В соответствии с Законом Республики Казахстан от 07.07.2006 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» с 1 января 2008 года ставка НДС составила 13 процентов. При этом нужно обратить внимание, что в 2007 году ставка НДС составляла 14 процентов, а с 1 января 2009 года ставка НДС составляет 12 процентов [13] .

Проблемы, естественно, тоже имеются - одни недовольны размером штрафных санкций за неуплату налогов, другие сложностью формулировок законодательных актов по вопросам налогообложения, из – за чего происходят ошибки в ходе уплаты и начисления налогов. Предприниматели, в свою очередь ратуют за снижение корпоративного налога и НДС, просят сократить налоговые режимы. Работа по совершенствованию налоговой системы ведется регулярно, изменения происходят каждый год. Вот и сейчас в правительстве и парламенте Казахстана идет обсуждение новых поправок в некоторые законодательные акты по вопросам налогообложения, которые предполагают увеличение ставки налога на имущество и дорогостоящую недвижимость. Законопроект содержит также поправки, ограничивающие внешние заимствования и применения специального налогового режима [14, с.79].

Переход к рынку любой ценой потребовал принятия законодательства о новой налоговой системе, правил и инструкций, регламентирующих ее деятельность, дающих возможность управлять этой системой, а также создания надлежащего налогового механизма. и т.д.).

Существенно изменилась экономическая суть многих ранее действовавших налогов (налог на прибыль, акцизы, подоходный налог с физических лиц и др.).

С момента введения ныне действующей налоговой системы прошло более трех лет. За это время в политике, экономике, социальной сфере произошли огромные качественные изменения. Прежде всего, следует отметить, что процесс перехода экономики Казахстана к рынку проходит, к сожалению, весьма болезненно, с рядом крупных ошибок. Главная из них – большой акцент на разрушение старого вместо созидания нового, и как следствие – налоговая система пока не стала действенным инструментом повышения эффективности экономики Казахстана.

Принятая Конституция Республики Казахстан во многом по-новому регулирует правовые отношения в политической и социально-экономической сферах. В связи с этим углубились рыночные отношения, возникли и развиваются финансовые институты, которых не было раньше, такие, например, как рынок ценных бумаг, система коммерческих банков и др. Казахстанская экономика становится все более открытой для мирового бизнеса. Все это приводит к необходимости по-новому подойти к проблеме анализа и формирования налоговой политики и налоговой системы.

Анализ показывает, что действующая налоговая система обладает целым рядом существенных недостатков. Она с самого начала не соответствовала экономической обстановке в стране.

Самым крупным недостатком нынешней налоговой системы является чрезмерное преобладание в ней фискальной направленности. Все другие функции налоговой системы (стимулирование производства, инновационной, инвестиционной и предпринимательской деятельности, повышение конкурентоспособности отечественной экономики, формирование относительной социальной справедливости) не выполняются вообще. Высокий уровень налогового давления на налогоплательщика, чрезмерность налогового пресса для законопослушных налогоплательщиков угнетают экономику Казахстана, выполняют абсолютно разрушительную роль. В самом начале перестройки экономической и налоговой политики были введены завышенные ставки НДС. В противовес этому оппонентами предлагалось умеренная суммарная налоговая ставка.

Завышенная совокупная налоговая ставка приведет к негативным последствиям:

-спаду отечественного производства, ухудшению его структуры и ослаблению позиций казахстанских товаропроизводителей на внутреннем и международном рынках;

-тотальному стремлению производителей всех форм собственности к уходу от налогообложения;

-утечка капиталов за рубеж;

-криминализации хозяйственной жизни, нарастанию «теневой экономики».

Негативные последствия действующей налоговой политики проявляются в значительном сужении базы налогообложения. Реакцией на высокий уровень налогового давления становится то, что многие хозяйствующие субъекты переходят в так называемую «теневую экономику». Вместо вложения капитала в материальное производство происходит его перелив в торгово-посреднические сферы, что также способствует увеличению криминальной зоны.

По некоторым оценкам, из-под налогообложения уводится до 45-50 % доходов фирм. В теневой экономике, не включая потребительский рынок и банковский бизнес, сегодня вращается около 23 млрд. наличных долларов [14, с. 53].

Уходу от уплаты налогов способствует также достаточно высокий уровень штрафных санкций. Широко применяются на практике такие способы ухода от налогового пресса, как выдача беспроцентных ссуд сотрудникам, имитация неплатежеспособности, привлечение подставных лиц и «фирмишек» при осуществлении коммерческих операций, расчеты наличной валютой. Таким образом, с одной стороны, вне государственного контроля оказываются огромные суммы доходов населения, концентрируемые в руках незначительной его части, с другой – растущие недоимки налогов с юридических лиц. В результате существенно падают поступления средств в государственный бюджет.

Сужению доходной базы государственного бюджета и созданию дополнительных возможностей ухода от налогов способствует огромное число налоговых льгот.

Цель установления льгот, казалось бы, благая – достичь определенных общественных целей:

- стимулирования экономического роста;

- поддержки отдельных отраслей, малого предпринимательства;

- ускоренной амортизации.

Однако отсутствие достаточно ясной, утвержденной на государственном уровне экономической стратегии привело к тому, что льготы все больше становятся тормозом эффективной экономической политики. Вся совокупность льгот, предоставлявшихся за последние 34 года, как показывают результаты анализа, не дала того эффекта, который обещали получатели льгот. Всякий раз, когда в системе налогообложения появляются льготные условия для отдельных налогоплательщиков, в их пользу перераспределяется хозяйственный оборот, а государство теряет гораздо большие суммы, чем планировалось. И все это ради того, чтобы какие то частные лица получили ренту за счет различия в условиях налогообложения.

Концептуальное изменение фискальной политики государства в переходной экономике должно осуществляться в комплексе мер реформирования во всех других сферах государственного регулирования и, прежде всего, в области денежно-кредитного регулирования, индикативного планирования и др. Локальное же преобразование какой-либо сферы, приносит значительно больше негативных результатов, нежели позитивных. В рыночной экономике, неопределенность в налогообложении, сдерживает инвестиции. Если предприниматель знает, что в случае нахождения им способа заработать больше денег, правительство найдет способ изъять их в виде налогов, старается или уклониться от налогообложения, или свернуть свою деятельность. Причиной свертывания деловой активности, не обязательно выступает текущее налогообложение.

Правительство Казахстана не исключает также и более радикальных изменений налоговой системы в будущем, в частности отмены НДС и замены его налогом с продаж. Но это дело будущего, пока же в различных рейтингах Казахстан занимает место, пусть и не в первых рядах, но, надо отметить, достаточно привилегированное.

Таким образом, ныне действующая налоговая система, являясь реальным инструментом реализации экономической политики, отражающей концепцию Министерства Финансов, направлена на низкое снижение экономической безопасности Казахстана, на завершение сползания отечественного производства в периферийную экономику, сопровождаемую консервацией низкого уровня жизни основной массы населения и образованием пропасти между нею и элитной группой сверх богатых людей.. Вот почему, в зависимости от конкретной ситуации, в том числе специфики и состояния развития экономики, стабильности государственной власти страны, этот фактор может выступать либо в качестве средства, обеспечивающего его хозяйственную безопасность, либо, напротив, - источника повышенного для него риска, либо даже угрозы. Другими словами, налоговая система требует коренного реформирования. Но этого можно добиться при условии коренного изменения курса экономических реформ [14, с.79].

# 3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

Совершенствование системы налогообложения заключается в совершенствовании законодательной базы, а также в совершенствовании механизма обложения.

Отдавая должное содержанию налоговой и бюджетной политики, следует отметить, что существующая система налогообложения, в свете стратегических планов развития Казахстана, требует дальнейшего совершенствования и обеспечения стабильности основных принципов, заложенных в налоговое законодательство, которое позволит обеспечить поступательное развитие экономики государства, поможет создать достаточный уровень жизни населения страны. Это во многом зависит от правильности выбора стратегии и тактики налоговой реформы, умения предвидеть все, даже самые отдаленные, ее социально-экономические и политические последствия и факторы, которые могут вызвать какие-либо отклонения, способности четко реагировать на эти отклонения от заданных параметров и быстро их корректировать путем внесения в предварительные расчеты необходимых поправок.

Законодательная база Республики Казахстан, необходимая для успешного ведения своего бизнеса, в основном уже сформирована. Но, вместе с тем, практика показала, что абсолютное большинство проблем возникает именно из-за несовершенства принятых законов и других документов республиканского уровня. Чтобы досконально разобраться в налоговом законодательстве, нужны специальные знания. Ведь на данный момент законодательная база состоит из множества инструкций, писем, разъяснений, которые не только не взаимосвязаны, но и противоречат друг другу.

Налоговая система Республики Казахстан в ее конечном виде рассчитана на очень законопослушных граждан. В настоящее время механизм исчисления подоходного налога с юридических и физических лиц сталкивается с препятствиями, приобретающими постепенный государственный характер. Во-первых, цель, которую преследует налогоплательщик — это уплатить как можно меньше налога. Данная цель достигается очень простым способом: при увеличении суммарной величины вычетов юридических лиц, происходит уменьшение налогооблагаемого дохода, что приводит к уменьшению суммы налога. Запрещающие меры, на наш взгляд, не в состоянии изменить ситуацию. Во-вторых, у отечественных хозяйствующих субъектов не в полной мере сформировалось понятие налоговой дисциплины. Ярким примером тому может служить то, что плательщики сетуют на несвоевременное перечисление причитающихся им сумм, уклоняются от уплаты или отсрочивают уплату налогов, хотя осознают, что решение данной проблемы лежит в них же самих. В-третьих, на сегодняшний день мы имеем в своем распоряжении практически полностью убыточные отрасли народно-хозяйственного комплекса.

Одним из главных условий успешного осуществления налоговой реформы является максимальное сближение, как правило, не совпадающих, а то и прямо противоположных, интересов и точек зрения всех, участвующих в процессе налогообложения сторон (государства в лице налоговой администрации с одной стороны, и налогоплательщиков с другой стороны).

В свою очередь налогоплательщики, юридические и физические лица, должны быть полностью уверены, что налоговое законодательство, во-первых, достаточно стабильно, чтобы гарантировать хотя бы на ближайшую перспективу законность совершаемых в соответствии с ним действий без риска невольно оказаться жертвой его очередного внезапного изменения; во-вторых, в равной степени защищает интересы всех, участвующих в процессе налогообложения, сторон, и значит, при необходимости, можно рассчитывать на его реальную защиту; в-третьих, справедливо не только по своей форме, но и, по сути, не делая ни для кого исключений и объективно отражая истинные потребности всего общества; в четвертых, принято не задним числом, а гласно, после широкого обсуждения с участием всех заинтересованных сторон, включая налогоплательщиков.

Следующим критерием, отражающим привлекательность налоговой реформы в социально-экономическом плане для всех участников процесса налогообложения, является совокупное налоговое бремя, как сложноорганизованный комплекс совместно действующих отдельных видов налогов.

Исследования по налогам на сегодня показывают, что совокупное налоговое бремя составляет при нынешних экономических условиях более 50 процентов. Из истории становления налоговых систем зарубежных государств с развитой рыночной экономикой известно, что если доля налоговых изъятий в общей сумме валовых доходов производителей (за вычетов сумм издержек) составляет более половины, это приводит к свертыванию производства, в пределах 45-50% - обеспечивается процесс простого воспроизводства, ну а для обеспечения расширенного воспроизводства необходимо, чтобы удельный вес налогов в валовом доходе товаропроизводителей не превышал 30%.

Важно заметить также, что лишь посредством ослабления налогового бремени и упрощения действующей налоговой системы, возможно, разрешить одну из злободневных проблем казахстанской экономики - низкую собираемость налогов.

Налоговая система тесно связана с бюджетной, налоги должны в первую очередь должны обеспечить в определенной степени доходы бюджета. Подтверждение этому было в процессе проведения анализа влияния подоходного налога на бюджеты разных уровней.

Но, если в условиях рынка рассматривать этот вопрос системно, то увидим, что налоговая система также влияет на расходную часть бюджета.

Одна из предпосылок нормального функционирования системы налогообложения – стабильность налогового законодательства. В этом заинтересованы и налогоплательщики и налоговики. Но положение не меняется. По-прежнему налоговое законодательство периодически пересматривается в связи с разработкой смежных законодательных актов, вносят разные поправки, дополнения, корректировки [20, с.97].

Все это дестабилизирует хозяйственную деятельность, усиливает риски предпринимательства. Необходимо избегать изменения налогового законодательства, влияющего на распределение доходов хозяйствующих субъектов в течение финансового года. Все подобные изменения должны доводиться до налогоплательщиков заблаговременно, с тем, чтобы они могли реально прогнозировать результаты своей деятельности и учитывать эти изменения в хозяйственных договорах с контрагентами. Иначе, о какой налоговой дисциплине можно говорить, если налогоплательщик по причине постоянно изменяющихся нормативных актов, нередко противоречивых, по существу работает вслепую, точно не представляя конечных результатов труда.

Подавляющее большинство налогоплательщиков предпочитает использовать метод учета доходов по мере поступления выручки на расчетный счет предприятия, что обусловлено следующими особенностями экономической ситуации в Республике Казахстан:

-инфляция делает невыгодным использование метода начислений, поскольку более поздний момент поступления реальных денег к продавцу по сравнению с моментом уплаты налога автоматически повышает реальный уровень эффективной налоговой ставки;

-кризис неплатежей в экономике приводит к тому, что хозяйствующим субъектам, использующим метод начислений, грозит изъятие через налоги части оборотных средств, поскольку в этом случае налоги уплачиваются в том числе с доходов, реальное получение которых весьма проблематично.

Таким образом, необходимо, для простоты и удобства, чтобы налоговый и бухгалтерский учет были едины, при этом вся отчетность и весь учет производился по бухгалтерскому учету.

По мнению первого заместителя директора Института экономических исследований Е. Темирханова «уже много лет фискальные сверх изъятия формируют сверх рыночные цены». Все казахстанские налоги, в том числе и подоходный налог, уплачиваются независимо от отрицательной рентабельности или полученного балансового убытка. Объектом налогообложения стал не результат, а процесс предпринимательской деятельности [14, с.71].

В настоящее время экономистам Казахстана, СНГ и зарубежными экономистами обсуждается, идея единого налога на доход. Идея справедливости в налогообложении впервые прозвучала в теории единого налога. Практический аспект теории единого налога был связан с преобразованиями в налоговой системе. Во все времена и эпохи человеческий ум много изощрялся над изобретением налогов и целых податных систем. Как выразился один политический деятель: В основе теории единого налога лежит, безусловно, правильная мысль о том, что налоги уплачиваются из одного источника - доходов. Но если так, то единый налог представляется теоретически более целесообразным, простым и коротким путем, чем множество отдельных налогов. Идея единого налога появилась еще в средние века, когда в целях привлечения к несению налогового бремени привилегированных слоев общества, была создана теория единого акциза.

Против единого налога в своё время выступал П. Прудон. По его мнению, все налоги несправедливы. Единый налог был бы сумой фискальных несправедливостей, идеально несправедливым налогом. При нем, считал он, будут видны все негативные моменты, свойственные каждому налогу, но которые не так заметны, поскольку они раздроблены. Неравномерность обложения при едином налоге усилится, при этом недостатки одного налога не будут компенсироваться достоинствами другого. Против единого налога выступал и Ф. Нитти, который считал, что введение его не позволит реализовать принципы равномерности и всеобщности.

В настоящее время данная тема широко обсуждается в экономической литературе. Одни экономисты считают, что целесообразно ввести налог на валовую выручку (НВВ) со вставкой 7%. При этом, из валовой выручки при определении налогооблагаемой части исключать амортизационные отчисления. Другими экономистами предлагается введение единого (нейтрально-пропорционального) налога со ставкой 19%. Третьи считают, что ставка единого налога должна быть 10% от валовой выручки, но при сохранении таможенных платежей, государственной пошлины, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, социального налога. При этом предельная ставка не должна превышать 20%.

Часто предприниматели сталкиваются с такой проблемой, когда одно и то же положение по-разному трактуется в законодательных актах, например, в Гражданском кодексе и в стандартах бухгалтерского учета говорится, что: если право собственности не передано и остается за продавцом продукции, то нельзя считать, что произошла реализация. В республике в налоговом учете действует метод начисления, то есть, если вы продали продукцию или услуги, но денег при этом не получили, процесс реализации все равно произошел с очки зрения налогового законодательства и обязательства по налогам возникли (подоходный налог с юридических лиц и др.). Если данное положение не будет учтено, то бизнес юридического и физического лица будет задушен штрафными санкциями.

Помимо совершенствования законодательной базы необходимо совершенствовать и механизм взимания.

Ныне действующий механизм подоходного налогообложения юридических и физических лиц, не стимулирует увеличению объемов выпускаемой продукции, снижению себестоимости, а наоборот способствует искусственному раздуваншо вычетов и уклонения от налогов.

Для решения проблем, связанных с подоходным налогообложением, выдвигаются различные предложения, например, А.Алипов предлагает применить на практике налогообложение совокупного валового дохода (валовой выручки). Ее принципиальное отличие от действующего ныне механизма обложения заключается в том, что объектом обложения рекомендуется рассматривать сумму совокупного валового дохода за минусом налога на добавленную стоимость, включенного в стоимость выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. При этом подоходный налог предлагается взимать по ставке 5%. Для рентабельных и сверх рентабельных предприятий предусматривается понижающий коэффициент основной ставки - соответственно 25% и 50%. Ставку налога на добавленную стоимость необходимо снизить до 15% [9, с.56].

С целью повышения заинтересованности предпринимателей в инвестировании производства предлагается пересмотреть состав затрат, относимых на вычеты, включив в него НДС по основным средствам и увеличив ставки амортизационных отчислений.

Единственным методом налогового учета, применяемым в настоящее время, остался метод начисления, веденный с 01.02.97г., при котором доходы и вычеты учитываются с момента выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и оприходования имущества, независимо от времени оплаты. Применение этого метода учета приводит к тому, что возникает в буквальном смысле парадокс: налог взимается с дохода, который поступит только в будущем, если он конечно вообще поступит. Нередки случаи, когда юридическое лицо не получив деньги за реализованные товары (работы, услуги) уплачивает налог.

На мой взгляд, был бы справедливым возврат к уплате налога текущими платежами, когда уплата налога производится по фактически полученному доходу.

В настоящее время данная тема широко обсуждается в экономической литературе. Одни экономисты считают, что целесообразно ввести налог на валовую выручку (НВВ) со вставкой 7%. При этом, из валовой выручки при определении налогооблагаемой части исключать амортизационные отчисления. Другими экономистами предлагается введение единого (нейтрально- пропорционального) налога со ставкой 19%. Третьи считают, что ставка единого налога должна быть 10% от валовой выручки, но при сохранении таможенных платежей, государственной пошлины, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, социального налога. При этом предельная ставка не должна превышать 20% [31].

Во всем мире государственная поддержка малого бизнеса, а также стимулирование отечественных товаропроизводителей осуществляется путем предоставления льгот. При этом - это не простое снижение налоговой ставки, а мероприятия, которые реально могли бы стимулировать развитие этих хозяйствующих субъектов.

На мой взгляд, применение налоговых льгот не должно ограничиваться лишь снижением ставок налога. Необходимо применять для рентабельных и сверхрентабельных предприятий понижающий коэффициент ставки налога-

10% и 25% соответственно. Практика показала, что большинство посреднических и торговых предприятий в этих льготах не нуждаются.

В мировой практике в качестве льготы применяется налоговый инвестиционный кредит, он был рассмотрен выше, т.е. вычет из налога на прибыль части инвестиционных расходов компании (часто с условием использования этого кредита для последующих инвестиций).

Применительно к практике налогообложения подоходным налогом в Республике Казахстан хорошо известны налоговые кредиты (хотя их так не называют) по налогу на добавленную стоимость. К примеру, обороты по реализации товаров, готовой продукции за пределы СНГ облагаются по нулевой ставке, в то же время по материалам и другим затратам на производство разрешен зачет на НДС, следовательно, через бюджет Республики - эти налогоплательщики финансируют свою деятельность. Даже при условиях невозвратности НДС из бюджета денежными средствами, такое состояние расчетов с бюджетом наиболее выгодное для налогоплательщика, т.е. он освобождает себя от авансовых платежей по НДС, использует данную задолженность бюджета в будущем. Кроме того, в этой ситуации НДС не восстанавливается и его можно квалифицировать как невозвратный налоговый кредит.

В нашем случае, мы предлагаем для стимулирования развития предприятий, производителей товаров, предприятий малого и среднего бизнеса, занимающихся производством товаров разрешить использовать до 50% подоходного налога с юридических лиц или до 10% единого совокупного налога для заранее оговоренных законом инвестиции. Это позволило бы в течение 5 лет поднять предприятия-производителей, которые в последующем компенсировали бы потери бюджета от отданной льготы сполна [18, с.40].

Среди налоговых льгот, используемых во многих странах -полное освобождение от налогов или отсрочка их оплаты (что при длительной отсрочке в условиях роста цен может быть равнозначно полному или хотя бы частичному освобождению от налога).

При выборе пути реформ необходимо должным образом оценить действующую налоговую систему. Говоря о принципе одноразового налогообложения надо упомянуть о двух типах налогов, которыми облагается сразу вновь созданная стоимость. Первый тип - налог на добавленную стоимость, которым облагается вновь созданная стоимость на этапе потребления и второй тип - подоходные налоги, которыми облагается вновь созданная стоимость на этапе получения доходов. Прямые подоходные налоги в любое конкретное время превосходят НДС на размер накопления. Однако в долговременной перспективе различия между объектами, облагаемыми этими налогами, исчезают, ибо накопления делаются, чтобы позже их можно было потребить.

При введении в 90-е гг. НДС немало было высказываний о том, должен ли этот налог действовать наряду с прямыми подоходными налогами, или новый налог должен полностью заменить прежние, применяемые с начала столетия подоходные налоги. Мнения были одинаково твердыми, однако одно из них отстаивало простые и низкие налоги, а другое -защищало увеличивающееся перераспределение. Как мы видим сегодня, второе мнение победило, выдвинув в качестве последнего аргумента возрастающие потребности бюджетов.

«В интересах развития предпринимательства в Республике Казахстан и укрепления налоговой базы предлагается снижение ставки НДС до 13% с одновременным снижением льгот по нему, а также пересмотр применения нулевой ставки НДС, ограничившись лишь ее применением при экспорте товаров» [31].

Налоги и налоговая политика -мощный ресурсный фактор, т.е. находящийся в руках государства инструмент непосредственного воздействия на экономику и в то же время - механизм обратной связи государства с хозяйствующими субъектами. Вот почему, в зависимости от конкретной ситуации, в том числе специфики и состояния развития экономики, стабильности государственной власти страны, этот фактор может выступать либо в качестве средства, обеспечивающего его хозяйственную безопасность, либо, напротив, - источника повышенного для него риска, либо даже угрозы.

Концептуальное изменение фискальной политики государства в переходной экономике должно осуществляться в комплексе мер реформирования во всех других сферах государственного регулирования и, прежде всего, в области денежно-кредитного регулирования, индикативного планирования и др. Локальное же преобразование какой-либо сферы, приносит значительно больше негативных результатов, нежели позитивных. В рыночной экономике, неопределенность в налогообложении, сдерживает инвестиции. Если предприниматель знает, что в случае нахождения им способа заработать больше денег, правительство найдет способ изъять их в виде налогов, старается или уклониться от налогообложения, или свернуть свою деятельность. Причиной свертывания деловой активности, не обязательно выступает текущее налогообложение.

Одним из основополагающих принципов налоговой политики государств является то, что налоги должны быть по возможности минимальными. Как писал Л. Эрхард: «..надо признать весьма справедливым пожелания, как всех граждан, так и хозяйственных кругов, направленные на снижение налогового бремени» И далее он отмечал, что если «табилизации расходов, и развитие производительности будет расти теми же темпами, легко себе представить и вычислить какое снижение налогов окажется возможным. Только таким путем можно добиться настоящего и реалистичного решения угнетающей всех нас налоговой проблемы»

Во всем мире государственная поддержка малого бизнеса, а также стимулирование отечественных товаропроизводителей осуществляется путем предоставления льгот. При этом -это не простое снижение налоговой ставки, а мероприятия, которые реально могли бы стимулировать развитие этих хозяйствующих субъектов.

Применение налоговых льгот не должно ограничиваться лишь снижением ставок налога. Необходимо применять для рентабельных и сверх рентабельных предприятий понижающий коэффициент ставки налога - 10% и 25% соответственно. Практика показала, что большинство посреднических и торговых предприятий в этих льготах не нуждаются.

Среди налоговых льгот, используемых во многих странах \*полное освобождение от налогов или отсрочка их оплаты (что при длительной отсрочке в условиях роста цен может быть равнозначно полному или хотя бы частичному освобождению от налога).

Сама по себе данная льгота, предполагая отсрочку налоговых платежей, должна была в конечном итоге дать положительный эффект, но ею, как правило, пользовались для уклонения от налогов.

При выборе пути реформ необходимо должным образом оценить действующую налоговую систему. Говоря о принципе одноразового налогообложения надо упомянуть о двух типах налогов, которыми облагается сразу вновь созданная стоимость. Первый тип - налог на добавленную стоимость, которым облагается вновь созданная стоимость на этапе потребления и второй тип -подоходные налоги, которыми облагается вновь созданная стоимость на этапе получения доходов. Прямые подоходные налоги в любое конкретное время превосходят НДС на размер накопления. Однако в долговременной перспективе различия между объектами, облагаемыми этими налогами, исчезают, ибо накопления делаются, чтобы позже их можно было потребить.

Введение единого совокупного налога более привлекательно для предприятий, и более «ешевле» Конечно, государство может недополучить определенные налоговые поступления, но в последующем за счет ввода в действие предприятий -производителей товаров эти "убытки" государства восполняются сполна. Не подняв производства в Республике Казахстан, нам не стоит надеяться не пополнение бюджета.

Нестабильность налог нового законодательства, внесение в него изменений, корректировок, не лучший путь в финансовой сфере. Для стабильности в налогообложении считаю, необходимым законодательно закрепить недопустимость любых изменений в течение налогового года, а также установить нормы ограничения на внесение поправок, влияющих на усиление налогового бремени.

Построение налоговой системы в Казахстане зависит в первую очередь, от того как в конечном счете будут распределены функции управления между республиканскими органами. Однако меры социального налогового регулирования Научно-технического Прогресса думается должны ограниченно встраиваться в общую налоговую систему и строится в зависимости от выбранных приоритетов политики республики. Однако, несмотря на определенные достижения налоговую систему еще долго придется усовершенствовать, внося все новые и новые изменения.

Налоговая система является важным рычагом мобилизации доходов в бюджет государства и одновременно тонким регулятором социально – экономических процессов, и совершенствование налоговой системы это объективный процесс, требующий воздействия на систему налоговых правонарушений с учетом состояния экономической системы региона и экономической ситуации в стране. [30, с. 99].

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Самой неблагоприятной миссией в любой стране, как известно, является сбор налогов, какой справедливой она не была, так как нет таких налогоплательщиков, которые бы с радостью расстались с частью полученных ими доходов. Поэтому большинство критических выступлений приходится на саму налоговую систему. Положительное восприятие налога плательщиками может наступить только тогда, когда государство «дождется» такого уровня сознательности населения, при котором каждый налогоплательщик добровольно согласился бы давать налог и не испытывал при этом экономического ущемления. Но в силу неуклонного роста уровня человеческих потребностей такое положение в условиях рыночной экономик вряд ли наступит. Но налоги носят объективный характер, их необходимость диктуется и обусловлена существованием государства.

Государство не может функционировать без налогов, поскольку ему надо управлять, обеспечивать национальную оборону, безопасность и так далее. Кроме того, совместное проживание людей на определенной территории требует создания соответствующей инфраструктуры общего пользования. Поэтому важнейшей задачей создания системы налогообложения и обеспечения ее эффективного функционирования должно быть осознание каждым человеком, работником, а особенно предпринимателями, объективности существования и необходимости уплаты налогов. А для этого должно поменяться их сознание, отношение к налогу не как к убытку, потере, а как к этому явлению относятся американцы, которые говорят: «Налог- это цена цивилизации!» или китайцы: «Как же можно не любить свое государство, не уплачивая налоги». Конечно же, здесь немаловажную роль может сыграть само государство, путем информирования о фактическом использовании налогов.

Для стран с рыночной экономикой вопросы совершенствования налоговой системы и налогового законодательства являются одними из постоянных процессов. Вся налоговая система, составные ее части должны быть сориентированы на стимулирование производственной и деловой активности.

Налоговая система должна быть повернута к производству, стимулируя его рост и тем самым, увеличивая базу налогообложения. Весь мировой опыт свидетельствует о том, что, достигнув определенной точки роста, налоги должны затем снижаться, иначе у плательщиков налогов уменьшается стимул к производственной и иной деятельности, появляется соблазн укрывать свои доходы. Поэтому близость к критической точке налоговых изъятий заставляет всесторонне анализировать ситуацию оптимальных уровней ставок налога.

Совершенствование системы налогообложения заключается в совершенствовании законодательной базы, а также в совершенствовании механизма обложения.

Одним из главных условий успешного осуществления налоговой реформы является максимальное сближение не совпадающих, а то прямо противоположных интересов и точек зрения всех участвующих в процессе налогообложении сторон.

Таким образом, проанализировав все недостатки и достоинства действующего механизма налоговой системы целесообразным предложить следующее:

-создать единую систему учета; т.е. такую систему, которая бы позволила производить исчисления налога совмещая в себе все '' лучшие стороны '', как в интересах налогоплательщика, так и государства;

-перейти на ранее существующий кассовый метод;

-авансовые платежи заменить текущими;

-установить ставки, которые бы не сталкивали интересы плательщиков и государства, качественная разработка системы предоставления скидок и льгот;

-введение единого налога;

-ограничить внесение поправок и корректировок в Инструкции и другие нормативные акты, для того, чтобы они не противоречили Налоговому Кодексу РК, а лишь разъясняли его;

-создание качественных секторов информационного разъяснения, периодически вводимых новшеств в Закон, с целью доведения их до населения;

- разработки и введения административного кодекса, регламентирующего права и обязанности, как налогоплательщика, так и работников налоговых служб;

-дальнейшее совершенствование информационно-технического обеспечения налоговых органов, которая бы облегчала деятельность налоговых инспекторов в организации учета и контроля налогоплательщиков.

Нестабильность налогового законодательства, внесение в него изменений, корректировок, не лучший путь в финансовой сфере. Для стабильности в налогообложении я считаю, необходимым законодательно закрепить недопустимость любых изменений в течение налогового года, а также установить нормы ограничения на внесение поправок, влияющих на усиление налогового бремени.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Послание Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева от 06.02.2008 г.
2. Байдуйсенов А.Д. Налоговая система Казахстана // Каржы-Каражат. Финансы Казахстана – 2001 г. № 4 с. 23-31
3. Идрисова Э.К. Налоговое регулирование предпринимательской деятельности в сфере малого и среднего бизнеса. – Алматы // Каржи-Каражат-Финансы Казахстана, 1999 г.
4. Раимбаев А.К. «Классификации налогов» // Финансы Казахстана-1999 г.-№10-11.
5. Оспанов М.Г. Гармонизация налоговых отношений. – Алматы // Факсинфо, 1997 г.
6. Указ Президента Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 г., № 2235.
7. Карагусова Г. Налоги: сущность и практика использования. – Алматы // Каржа-каражат-Финансы Казахстана, 2004 г.
8. Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 1996 г.
9. Алипов А. Налогообложение малого и среднего бизнеса нуждается в совершенствовании // Каржы-Каражат – Финансы Казахстана. –1997 г. - № 11.
10. Финансы. Учебное пособие/Под ред. Проф. А.М. Ковалевой.- 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2000 г. – 384с.
11. Рузавин Г.И. Основы рыночной экономики: Учебное пособие для вузов. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996 г.
12. Финансы: Учебник для ВУЗов. Под ред. Проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. – М.: Изд. «Перспектива»; Изд. «Юрайт», 2000 г. – 520с.
13. Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» от 07.07.2006 г.
14. Темирханов E.E. Гармонизация налоговых отношений. – Алматы // Факсинфо, 2000 г.
15. Закон Республики Казахстан от 4 декабря 2008 г. «О республиканском бюджете на 2009-2011 гг.».
16. Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008г. «О НАЛОГАХ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖАХ В БЮДЖЕТ (НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС)».
17. Сейдахметова Ф.С. Налоги в Казахстане //Алматы: Lem 2002 г.
18. Библиотека бухгалтера и предпринимателя, «Налоги и сборы в Казахстане», № 2/104/ февраль 2002 г.
19. Карагусова Г. Налоги: сущность и практика использования. – Алматы // Каржы-каражат-Финансы Казахстана, 1994 г.
20. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2001 г.
21. Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 2006 г.
22. Материал газеты «Капитал.kz», №47 (134), от 06.12.2009 г.
23. Библиотека бухгалтера и предпринимателя, Налоги и сборы в Казахстане № 2/104/ февраль 2005 г.
24. Финансы, денежное обращение и кредит. Учебник./Под ред. В.К. Сенчагова, А.И. Архипова. – М.: «Проспект», 1999 г. – 496с.
25. Экономика: Учебник/Под ред. доц. А.С. Булатова. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство БЕК, 1997 г.
26. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. 11-го изд. - М.: Республика, 1992 г.
27. Экономика: Учебник/Под ред. доц. А.С. Булатова. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство БЕК, 1997 г.
28. Буковецкий А.И. Введение в финансовую науку, Москва, 2001 г.
29. Бункина М.К. Национальная экономика // Учебное пособие. – М.: 1997.
30. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов/Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998 г
31. Данные Карагандинского статистического управления за 1996-2009гг.

# ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Принципы построения системы налогообложения

Однократность взимания налогов

Прозрачность налогообложения

Эластичность налоговой техники и предупредительность налогового производства

Стремление к обеспечению относительного равновесия экономических интересов

Принцип единства

Способы реализации принципиальных установок при законодательном оформлении налоговой системы государства

Стабильность, устойчивость

Классические принципы налогообложения

Равномерность

Справедливость

Дешевизна

Удобство

 Принципы построения системы налогообложения

Экономико-функциональные принципы

Организационно-правовые принципы

# ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Механизм действия и особенности корпоративного подоходного налога

Корпоративный

подоходный налог

Плательщики

Объект обложения

Юридические лица-резиденты, получающие доходы из источников в РК

Налогооблагаемый доход

Юридические лица-нерезиденты, получающие доход из источников в РК

Доход, облагаемый у источника выплаты

Юридические лица, применяющие специальный налоговый режим

Чистый доход юридического лица-нерезидента осуществляющего деятельность в РК

Не платят: 1)Национальный банк РК;

2) Государственные учреждения

# ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Основные этапы становления и развития национальной налоговой системы Казахстана

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Периодизация | Цель этапа становления и развития национальной налоговой системы | Стратегия и тактика управления налоговыми отношениями | Уровень централизации | Достигнутые социально – экономические результаты |
| Первый этап1991 – 1995 гг. | Создание национальной налоговой системы, упорядочивающей элементы хаотичности в экономике и налоговых отношениях и ориентирующей на формирование доходной части государственного бюджета | Ориентация на решение текущих и краткосрочных задач | Низкий | Создана национальная налоговая система, не лишенная противоречий и элементов хаотичности. Сжимание налогооблагаемой базы.  |
| Второй этап 1995 – 1998 гг. | Достижение макроэкономической стабилизации и максимизации доходной части бюджета путем стимулирования предприятий, имеющих наиболее высокий потенциал и конкурентспособность  | Решение кратко – средне – срочных задач. Ориентация на среднесрочные задачи. | Средний | Достижение макроэкономической стабилизации, ставшей основой для экономического роста.Прекращение сужения налогооблагаемой базы. |
| Третий этап 1999 – 2001 гг. | Функционирования мировой налоговой практики, увеличение доходной части государственного бюджета. | Решение среднесрочных задач и ориентация на долгосрочные цели, Сформированные в стратегии «Казахстан 2030» | Высокий | Начало экономического роста. Стабилизация и начало расширения налогооблагаемой базы |
| Четвертый этап начинается с 2002 г. | Максимизация доходной части бюджета путем стимулирования наращивания капитализированной стоимости субъектов налогообложения с целью расширения финансирования социально – экономических программ.  | Решение средне – срочных задач. Ориентация преимущественно на решение стратегических задач. |  | Стабилизация экономического роста позволит балансировать интересы государства и налогоплательщиков. |
| Примечание: Автор Байдуйсенов А.Д. Налоговая система Казахстана// Каржы – Каражат. Финансы Казахстана – 2001, №4, с.27. |