

1 2005

5661 KZ



Алданыш НУРУМОВ

Налого и финансы РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ



Алданыш НУРУМОВ

Налоги и финансы
РЫНОЧНОЙ
ЭКОНОМИКИ

“Елорда”
Астана - 2004

ББК 65.261.4

Н 90

ПО ЗАКАЗУ МИНИСТЕРСТВА ИНФОРМАЦИИ
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

Нурумов А.А.

Н 90 Налоги и финансы рыночной экономики.

Астана: Елорда, 2004.– 304 с.

ISBN 9965-06-337-0

РЕЦЕНЗЕНТЫ: *Сатубалдин С.С.* – академик НАН РК,
доктор экономических наук,
профессор

Юсуббаев А.А. – член-корреспондент МЭАЕ,
кандидат экономических наук

В монографии на основе анализа и научного обобщения опыта стран СНГ и экономически развитых стран раскрываются природа налога и налогообложения, функции финансов и налоговой системы, их роль в укреплении рыночных основ хозяйствования и доходов государственного бюджета. Рассматриваются вопросы становления налоговой службы и создания первого Налогового кодекса Республики Казахстан, межбюджетных финансовых отношений в стране, функционального, налогового и макро-, микрообеспечения самодостаточности экономики Казахстана, система налогообложения в современных условиях как в Республике Казахстан, так и в промышленно развитых странах – США, Великобритании и Японии.

Анализируются существующие концепции налогообложения, ход налоговых реформ в нашей стране, варианты возможного развития налоговой системы Республики Казахстан, а также исполнение доходов и налоговых поступлений в республиканский бюджет.

Книга рассчитана на руководителей предприятий, организаций, учреждений, коммерческих структур, научных работников, специалистов экономических и финансовых служб, для студентов экономических специальностей, а также широкого круга лиц, интересующихся вопросами финансов и налогообложения.

Н $\frac{0605010204 - 274}{450(05) - 04}$

ББК 65.261.4

ISBN 9965-06-337-0

© А. Нурумов, 2004

© “Елорда”, 2004

Глава 1. НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА И СТАНОВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

1.1. Реформирование экономики Казахстана

Главным экономическим содержанием двенадцатилетия независимости стал переход от командно-централизованной плановой системы к рыночной. В те годы были заложены фундаментальные и институциональные предпосылки для успешного функционирования современного рынка.

На каждом этапе этого пути в соответствии с намеченными приоритетами решались определенные, направленные на достижение одной конечной стратегической цели, важные задачи. Так, в 1992–1995 годах происходил процесс размежевания постсоветских экономик. Он сопровождался либерализацией цен, высокой инфляцией (ее уровень достигал 2000%), дезорганизацией и "бартеризацией" производственных связей, а завершился вытеснением Казахстана из рублевой зоны. С введением в ноябре 1993 г. национальной валюты – тенге сформировались условия для проведения радикальных экономических реформ, в результате чего за два последующих года было покончено с гиперинфляцией, достигнута стабилизация обменного курса тенге, в основном насыщен потребительский рынок.

С 1996 по первую половину 1998 года экономика вышла на путь оздоровления. В стране проводилась жесткая монетарная, бюджетная и фискальная политика, позволившая резко сократить уровень инфляции. В этот период завершается оформление в современном виде государственной финансовой системы, а институциональные реформы привели к формированию рыночной инфраструктуры, задействованию рыночных стимулов и стабилизации экономики.

К концу 1997 года большинство малых и средних предприятий Казахстана уже находились в частном

секторе. Значительная часть крупнейших отечественных промышленных предприятий была передана в доверительное управление зарубежным фирмам, сумевшим оценить открывающиеся возможности в нефтегазовом и горнодобывающем секторах. В течение ряда лет Правительство также передало в руки собственников жилья и их объединений (ассоциаций) коммунальное хозяйство. Одновременно были приняты решительные меры против неоправданного государственного вмешательства в экономические отношения.

Со второго полугодия 1998 года положительная динамика развития нашей экономики была неожиданно прервана потрясениями Юго-Восточную Азию и Россию финансовыми кризисами. Несмотря на проводимый Правительством курс по смягчению их последствий, они крайне отрицательно сказались на состоянии отечественного производства, экспорта и бюджета в целом.

Но уже через год наступил посткризисный период. Он был ознаменован макроэкономической стабилизацией и резким улучшением основных социально-экономических показателей. Грамотно проведенная в 1999 году девальвация тенге в сочетании с фискальной дисциплиной, устойчивый рост глобальной экономики, создавший благоприятные условия для внешней торговли, и значительный приток прямых иностранных инвестиций позволили Казахстану к началу XXI века и третьего тысячелетия укрепить реальную экономику, войти в новую фазу своего экономического развития. Особенно этот прогресс отмечался в отраслях, связанных с добычей и переработкой нефти, восстановлением сельского хозяйства, увеличением экспорта и ВВП. Благодаря демократическим реформам в Казахстане появился динамично развивающийся частный сектор, активно реализующий свои проекты в различных сферах производства и в формировании соответствующей современной инфраструктуры, в том числе финансов, банков, энергетики, транспорта и телекоммуникаций.

В процессе реформирования экономики Казахстана существенную роль сыграл внешний капитал, так как ее структурные преобразования требовали значительных финансовых средств, которые у самой страны были крайне ограничены. В частности, необходимо отметить

большое значение для экономического роста страны как, в начале переходного периода, так и сейчас, прямых иностранных инвестиций.

За годы независимости республики их совокупный объем превысил 12 миллиардов долларов США, а в 2002 году, по общим оценкам, возрастет еще примерно на 5,5%. При этом лидирующее положение по объемам инвестиций в казахстанскую экономику сохраняют на сегодняшний день США, на долю которых приходится около трети всех капиталовложений. *За ними следуют страны Европейского Союза, прежде всего Великобритания и Италия.*

В настоящее время основу инвестиционного потенциала страны составляет минерально-сырьевой комплекс. В связи с тем, что в нем создается свыше половины внутреннего валового продукта, состояние и степень освоения недр и воспроизводства запасов играют решающую роль в настоящем и будущем Казахстана. К примеру, предполагается, что разработка одного из крупнейших в мире месторождения нефти и газа Кашаган на Каспийском шельфе сделает Казахстан одним из основных производителей углеводородов не только на региональном, но и на международном уровне. По некоторым расчетам, в последующие 10 лет в нефтегазовый сектор страны будет привлечено порядка 65-70 миллиардов долларов США.

Одновременно в Казахстане поощряются прямые иностранные инвестиции, направляемые, с целью снижения зависимости казахстанской экономики от импорта основных товаров потребления, в ее перерабатывающие отрасли.

Проявляя особый интерес к привлечению прямых инвестиций, Казахстан осуществляет координируемую Правительством и Нацбанком политику по совершенствованию инвестиционного климата в стране путем неуклонного обеспечения стабильной макроэкономической среды и устойчивого экономического роста при сохранении в предусмотренных госбюджетом пределах низких показателей инфляции и бюджетного дефицита.

Предпринимаемые Казахстаном в сфере экономики и привлечения прямых инвестиций меры получают все большее признание за рубежом. Свидетельством этого,

в частности, явилось проведение 26–28 апреля 2000 года в Алматы Международного экономического саммита "Евразия–2000", организованного по инициативе Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева под эгидой Давосского экономического форума. Согласно опросу журналов "Wall Street Journal Europe", "Central European Review" ведущих экономистов мира, Казахстан по итогам экономического развития в 1999–2000 годы стал лидером среди стран СНГ по таким важным показателям, как экономическая стабильность и стабильность валюты, инвестиционный климат и этика ведения бизнеса. По многочисленным экспертным оценкам, Казахстан не только уже успешно преодолел экономический кризис, но также имеет сейчас достаточно высокие темпы экономического роста, в связи с чем можно ожидать в ближайшем будущем значительного увеличения притока сюда иностранного капитала.

Тем не менее в условиях динамично развивающихся процессов глобализации и усиливающейся конкуренции между странами за привлечение прямых инвестиций возникает объективная необходимость в периодической корректировке инвестиционной политики любого государства в целях дальнейшего повышения его инвестиционной привлекательности.

Для обеспечения прямого диалога с работающими в Казахстане инвесторами, оперативного решения проблемных, связанных с инвестиционной деятельностью, вопросов при Президенте Республики Казахстан, по его инициативе, был создан Совет иностранных инвесторов. Это действующий под председательством Главы государства совещательно-консультативный орган, который, включая постоянных его членов – руководителей работающих в Казахстане ведущих международных компаний, имеет четыре совместные рабочие группы: по вопросам налогообложения, законодательства, текущей деятельности инвесторов, повышения инвестиционного имиджа страны. На заседаниях Совета (а их проведено уже пять – основных и один – промежуточный) с участием самих инвесторов обсуждаются пути увеличения объемов иностранных инвестиций, улучшения делового и инвестиционного климата. Своей активной

деятельностью Совет помогает привлечению в Казахстан новых инвесторов, внедрению передовой практики мирового бизнеса, способствует глубокому пониманию зарубежными деловыми кругами стратегических приоритетов социально-экономического развития Казахстана.

Главой государства отмечены следующие основные направления перспектив делового сотрудничества между Казахстаном и международным инвестиционным сообществом:

Во-первых, развитие транспортной и коммуникационной инфраструктуры страны (в том числе с учетом огромной территории самого Казахстана, его внутренних коммуникаций) для обеспечения оптимального, то есть экономически наиболее эффективного и привлекательного, сухопутного маршрута между Европой и Азией;

Во-вторых, увеличение доли добавленной стоимости путем повышения степени готовности выпускаемой продукции, прежде всего экспортной. Иными словами, обеспечение более высоких переделов добываемого сырья, выполнение государственной программы импортозамещения;

В-третьих, неуклонное возрастание в крупных инвестиционных проектах (особенно в нефтегазовой и горнодобывающей промышленности) казахстанской составляющей за счет: привлечения (разумеется, на конкурсной основе) отечественных подрядчиков, получения товаров и услуг (в том числе комплектующих и полуфабрикатов) от казахстанских предприятий, создания при осуществлении этих проектов непосредственно участвующих в них на договорной основе различных малых и средних предприятий, а также неуклонного повышения занятости казахстанского населения, отечественных специалистов.

Сегодня в насущных интересах страны Президентом Республики Казахстан поставлена на повестку дня еще одна особой важности стратегическая задача: более активно втянуть в инвестиционный процесс на паритетных с иностранными инвесторами началах значительно численно возросший и экономически окрепший за годы независимости Казахстана отряд крупных отечественных предпринимателей, включая банковский сектор и накопительные пенсионные фонды.

Принципы либеральной рыночной экономики закрепляет принятый Парламентом страны новый Налоговый кодекс, тем самым создавая благоприятные условия для всех на ее территории хозяйствующих субъектов. Так, с 1 июля 2001 года снижены ставки налога на добавленную стоимость с 20 до 16% (с 1 января 2004 года – до 15%) и социального налога – с 26 до 21%.

В целях обеспечения потребностей сегодняшнего дня и будущих поколений, в Казахстане за счет формирования резервных ресурсов был создан Национальный фонд, аккумулирующий внешние поступления в бюджет от деятельности иностранных и совместных предприятий в нефтяной отрасли и нацеленный на стабилизацию доходов государственного бюджета. На счетах этого фонда уже накоплено около 3,7 миллиарда долларов США на 1 января 2004 года.

Также создан Банк Развития с уставным фондом 200 миллионов долларов США, деятельность которого направлена на кредитование инвестиционных проектов, обеспечивающих совершенствование отраслевой структуры экономики и производственной инфраструктуры страны. Предполагается, что, в свою очередь, и Банк Развития привлечет инвестиций более чем на один миллиард долларов, а в будущем сможет осуществлять деятельность по инвестированию как внутри страны, так и за рубеж. Все это говорит о повышении устойчивости нашей экономики.

Таким образом, Казахстан за эти годы, пройдя нелегкий путь, достиг значительных успехов, сохранив и укрепив социально-политическую стабильность, неуклонно осуществляя демократические и рыночные реформы. В республике достигнута макроэкономическая стабилизация, сформировано необходимое для успешного ведения бизнеса законодательство, проведены структурные реформы, которые, при всей их непопулярности в период внедрения, создали прочные основы для ускоренного развития нашей страны в средне- и долгосрочной перспективе.

Последние три года Казахстан лидирует среди стран Центральной Азии по росту ВВП и постепенно становится своеобразным мостом между Европой и Азией. Казахстан стал стабильным, предсказуемым и надеж-

ным партнером. Основными направлениями для инвестиций являются полезные ископаемые, сельское хозяйство, инфраструктура, развитие объектов социальной сферы и туризм. Благодаря своему географическому расположению Казахстан является крупным межрегиональным транзитным государством, что позволило в последние годы привлечь необходимый поток финансов и ноу-хау. На ближайшие 25 лет заключены контракты с зарубежными инвесторами более чем на 100 миллиардов долларов США.

Казахстан намерен и далее интенсифицировать экономическое сотрудничество как с европейскими странами, так и с нашими партнерами по СНГ. Приоритетным сегодня является создание новых воздушных, железнодорожных, автомобильных, трубопроводных и энергетических магистралей, соединяющих Европу с Азиатским побережьем Тихого океана.

1.2. Налоговая реформа и создание первого Налогового кодекса Республики Казахстан

Обретение 12 лет назад государственного суверенитета, а затем и полной независимости Республики Казахстан потребовало создания в кратчайшие сроки собственной, отвечающей потребностям общества налоговой системы. И начало такой налоговой системы было положено путем принятия пакета законодательных актов по налоговым вопросам. Устанавливаемый ими порядок налогообложения мало отличался от существовавшего в последние годы в СССР, что было вполне оправданным, поскольку экономика республики в те годы еще не претерпела существенных преобразований и развитие рыночных отношений находилось в зачаточном состоянии.

О крайней серьезности экономического положения тогда в стране можно судить хотя бы по тому, что в то время общий объем неплатежей в экономике примерно равнялся объему валового внутреннего продукта; ставки рефинансирования Национального Банка (то есть по кредитам) превышали 400 процентов; более половины предприятий были либо полными банкротами, либо уже на грани банкротства. Все это требовало адекватных механизмов перехода на рыночные условия.

Учитывая это, в 1991 году Указом Президента Республики Казахстан Н.А.Назарбаева создается первый среди стран СНГ и впервые в истории самого Казахстана самостоятельный налоговый орган – Главная государственная налоговая инспекция (ГНИ) Республики Казахстан, начальником которого тоже Указом Президента был назначен крупный государственный деятель страны, профессиональный финансист – Е.Ж.Дербисов. Его заместителями стали А.П.Баранов, М.Т.Оспанов, А.А.Жикин, В.К.Фисенко и А.А.Нурумов. Им пришлось начинать свою практическую деятельность, по сути дела, с нуля, не имея не только никакого собственного опыта, но и аналогов в других странах мира. А ведь предстояло проводить не просто реформы, а подлинную революцию в системе налоговых отношений, сложившихся между государствами, предприятиями, людьми почти за 75 лет советской власти, преодолевать устойчивые стереотипы в их сознании, психологии.

В самый трудный и ответственный период этой реформы (с 1991 по 1997 год) в ней активное участие принял и автор этой книги пока не был переведен на другую работу, где с налогами ему снова пришлось встречаться, но теперь уже контролируя их поступления в доходную часть государственного бюджета.

ПЕРВАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА НЕЗАВИСИМОГО КАЗАХСТАНА

Принятый в конце 1991 года пакет законов по налогам включал в себя 14 законодательных актов, основополагающим среди которых был Закон "О налоговой системе в Республике Казахстан". Именно он определил общие принципы построения налоговой системы, порядок взимания налогов и платежей, а также права и обязанности плательщиков, их ответственность за полноту и своевременность перечисления платежей в бюджет. Им предусматривалось введение 16 общегосударственных, 10 общеобязательных местных и 17 местных налогов.

К общегосударственным налогам, которые устанавливались и взимались по всей территории республики по единым ставкам, относились налоги: на прибыль, на

добавленную стоимость, акцизы, на операции с ценными бумагами, на экспорт и импорт, подоходный с граждан, на транспортные средства, на имущество юридических лиц, таможенные тарифы и пошлины, фиксированные (рентные) платежи, государственная пошлина и некоторые другие.

Вторая группа налогов также имела общеобязательный характер, но средства зачислялись в бюджеты местных органов власти. К ним относились: земельный налог, налог на имущество физических лиц, лесной доход, плата за воду, сбор за регистрацию предпринимательской деятельности, сбор за государственную регистрацию юридических лиц и другие сборы.

Третья группа налогов – это дополнительные налоги, платежи и сборы, которые устанавливались и регулировались местными органами власти. Объектами налогообложения являлись: прибыль (доход) юридических и физических лиц; виды деятельности юридических и физических лиц; финансовые операции; оказание услуг государством; имущество юридических и физических лиц; добавленная стоимость продукции и услуг; отдельные группы и виды товаров (услуг). Так, размеры сбора на развитие и содержание городского пассажирского транспорта составляли (в зависимости от регионов) от 5 до 20 процентов к фонду заработной платы.

Кроме того, существовали отчисления в различные внебюджетные фонды: Дорожный фонд (отчисления за пользование автомобильными дорогами) в размере 1 процента от фактического объема производства продукции (работ, услуг); Фонд преобразования экономики Республики Казахстан в размере 5 процентов от себестоимости продукции (работ, услуг); Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции в размере 1 процента от прибыли, остающейся в распоряжении предприятий.

1) В первой собственной налоговой системе независимого Казахстана одним из основных налогов с предприятий, объединений и организаций являлся *налог на прибыль*. Его ставки в зависимости от отраслей, форм и видов деятельности были различными;

2) для всех (кроме перечисленных ниже) предприятий объединений и организаций – 45 процентов;

3) для банков, в том числе кооперативных и коммерческих, страховых организаций – 55 процентов;

4) для совместных предприятий, созданных на территории Казахской ССР с участием советских и иностранных юридических лиц и граждан – 30 процентов, если доля иностранного участника в уставном фонде превышает 30 процентов; 45 процентов, если доля иностранного участника в уставном фонде составляет 30 процентов и менее;

5) для потребительских обществ, их союзов, предприятий, объединений и организаций потребительской кооперации – 20 процентов;

6) для общественных организаций, их предприятий и организаций (кроме творческих союзов, их предприятий и организаций), а также религиозных организаций и их предприятий – 35 процентов;

7) для производственных кооперативов (за исключением сельскохозяйственных), их союзов и объединений – по ставкам, устанавливаемым местными Советами народных депутатов, но не выше 45 процентов;

8) для совхозов, колхозов и других сельскохозяйственных предприятий, включая перерабатывающие, – 10 процентов;

9) для предприятий бытового обслуживания – 15 процентов;

10) для предприятий коммунального хозяйства – 20 процентов;

11) для местных предприятий, относящихся к коммунальной собственности, – по ставкам, устанавливаемым местными Советами народных депутатов, но не выше 45 процентов.

Таким образом, в действовавшей на тот момент налоговой системе имелось 7 разных ставок налога на прибыль предприятий, объединений и организаций для 11 их разновидностей. С учетом же всевозможных льгот по этому налогу количество этих вариантов в соответствии с первым налоговым законодательством Казахстана доходило до 37.

Стабильной финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, ее планированию и прогнозированию ожидаемых результатов, соблюдению договорных обя-

зательств изрядно мешали часто вносимые в налоговое законодательство изменения и дополнения. Так, изменениями от 28 июня 1991 года в Закон Казахской ССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций" основная ставка по налогу на прибыль была снижена с 45 до 35 процентов, а изменениями от 30 июня 1992 года, то есть через год, – с 35 до 25 процентов и для совместных предприятий (независимо от размеров взноса в уставный фонд) – с 30, 45 процентов до 25 процентов.

Изменениями от 25 декабря 1991 года была снижена ставка по налогу на прибыль для коммерческих банков и страховых организаций с 55 до 45 процентов и введены дополнительные ставки по налогу на прибыль:

12) для фондовых и товарно-сырьевых бирж, а также брокерских контор и фирм – 55 процентов;

13) для предприятий, занимающихся посреднической и коммерческой деятельностью, – 55 процентов.

Изменениями от 21 августа 1993 года для непрофильных предприятий и организаций, принимающих участие в разработке и производстве лекарственных и иммунобиологических средств, ставка налога на прибыль установлена в размере 15 процентов.

Следует также особо подчеркнуть, что, кроме изменения собственно ставок налога на прибыль практически всеми вносимыми в первое налоговое законодательство Казахстана изменениями, как правило, предусматривалось и предоставление дополнительных льгот по этому налогу, увеличивавших и без того большое число налогоплательщиков с льготным режимом налогообложения.

Первой серьезной попыткой упорядочить взимание налога на прибыль было введение Указом Президента Республики Казахстан от 12 февраля 1994 года № 1568 единой ставки этого налога для юридических лиц в размере 30 процентов, а для банковской и страховой деятельности – 45 процентов с сокращением до минимума (до 6 случаев) оснований для льготного режима налогообложения.

Однако и после этого в ряде принятых раньше неналоговых законодательных актов по-прежнему оставались вопросы налогообложения, связанные в основном с предоставлением различных налоговых льгот, вслед-

ствии чего различные законы вошли в противоречие друг с другом, что сплошь и рядом порождало неразрешимые проблемы применения их на практике, создавало условия для всевозможных злоупотреблений и поэтому вызывало большую обеспокоенность как работников налоговых органов, так и самих налогоплательщиков.

Наиболее значительным и, я бы даже сказал, принципиально новым отличием первой налоговой системы тех лет было включение в нее *налога на добавленную стоимость*, ставка которого первоначально составляла 28 процентов. Характерной особенностью этого налога по сравнению со всеми остальными обязательными отчислениями в бюджет было то, что, хотя взимается он с продавца, но фактическим плательщиком его в цене товара является покупатель.

Налог на добавленную стоимость (НДС) не уплачивается за товары (работы, услуги), экспортируемые за пределы СНГ, в том числе за услуги по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке этих товаров и при транзите иностранных грузов через территорию Республики Казахстан, за товары и услуги, предназначенные для официального пользования ими иностранных, дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

С течением времени возникла необходимость снижения ставки НДС до 20 процентов, так как прежняя (на 30 процентов более высокая) его ставка привела к значительному росту цен. Монополия некоторых предприятий на многие товары и услуги, отсутствие конкуренции производителей, низкая покупательная способность основной массы населения тяжелым грузом давили на плечи общества, и все это, в конечном счете, начало тормозить развитие рыночных отношений.

Учитывая, что почти во всех цивилизованных странах мира вообще не имеют понятия о так называемом налоге с холостяков, одиноких и малосемейных граждан, который в течение многих предшествовавших лет уплачивали рабочие, служащие и другие граждане, не имеющие детей: все мужчины в возрасте от 20 до 50 лет

и женщины, состоящие в браке, в возрасте от 20 до 45 лет (освобождены были от него лишь одинокие женщины), вскоре этот налог был полностью отменен.

Таким образом, и до 1995 года предпринимались определенные меры по совершенствованию налоговой системы, но все они не носили системный характер, так как были направлены в основном, так сказать, на "пристраивание" налоговой системы к изменяющимся экономическим условиям, для чего периодически изменялись и уточнялись лишь отдельные моменты налогообложения.

Тем не менее дальнейшее развитие рыночных отношений, появление различных новых форм хозяйствования, все расширяющееся привлечение иностранных инвестиций в экономику Казахстана ясно показали неэффективность проведения косметических преобразований налоговой системы, основанной еще во время преобладания в ней административно-плановых методов управления, что, в свою очередь, привело к признанию необходимости коренной реформы в сфере налогообложения, приведения его в соответствие с мировыми стандартами.

НАЧАЛО НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ

Казахстан, как и другие страны СНГ, приступив к реализации радикальных мер по реформированию экономических отношений, заметно продвинулся на пути трансформации административно-плановой экономики в рыночную. Для этого надо было прежде всего создать соответствующую нормативную правовую базу, которая уже за первые годы независимости страны претерпела значительные качественные изменения. Крупный шаг по дальнейшему укреплению ее экономики, ликвидации неопределенности в формировании ее финансово-кредитной системы был сделан и с введением национальной валюты.

К моменту принятия первого в истории не только Республики Казахстан, но и стран СНГ "Налогового кодекса", в разработке которого принимали участие такие видные государственные деятели как М.Т. Оспанов, А. С. Павлов, М. Т. Есенбаев и руководители цент-

рального аппарата, высококвалифицированные налоговики и финансисты страны, в том числе и автор этой книги, налоговое законодательство в нашей стране состояло из трех указов Президента Республики Казахстан и 45 законов. Из них 18 актов регулировали систему налоговых отношений, виды налогов и порядок налогообложения, 11 – порядок деятельности целевых внебюджетных фондов, 22 – устанавливали налоговые льготы.

Все вышеизложенное привело к незамедлительному началу работы по реформированию налоговой системы, что и было заложено в Программу действий Правительства по углублению реформ и выходу из экономического кризиса.

Большую помощь по подготовке и проведению такой реформы нам оказали специалисты и эксперты Международного Центра по Налогам и Инвестициям (МЦНИ) во главе с его Президентом господином Даниэлем Виттом. Много полезных практических советов мы получали и от профессора Мак Люра – крупного ученого и специалиста с мировым именем по вопросам налогообложения.

В ноябре–декабре 1991 года, а также в апреле–мае 1992 года с целью оказания технической помощи в области улучшения налогового аппарата у нас находились рабочие группы Международного Валютного Фонда в составе Парто Шоме, Франсуа Корфма, Кунрада Ван дёр Хидена, Госты Билхолма и Ксавье Марэ.

Прежде чем приступить к налоговой реформе, надо было, естественно, определить ее стратегические цели, направления и сроки проведения. Налоговая система должна была быть построена с учетом общепринятых в мировой практике принципов: справедливости, простоты и экономической нейтральности. Немаловажно было также сократить до минимума количество налогов, их ставок и налоговых льгот, максимально упростить расчеты с бюджетом. Наконец, предстояло привести в соответствие с этими задачами и механизм налогового администрирования: до перехода к рыночным отношениям, в условиях жестко централизованной плановой экономики, сбор налогов не представлял особой сложности и не требовал соответствующего специализированного, профессионально подготовленного исполнительного и контролирующего аппарата.

Все эти вопросы нашли отражение в положениях вступившего в действие с 1 июля 1995 года Указа Президента Республики Казахстан, имеющего силу закона, "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (*первого Налогового кодекса*). Его основными целями являлись: снижение налогового бремени через сокращение количества действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, приближение к прогрессивному опыту международной практики налогообложения, обеспечение справедливости, простоты и ясности в понимании налоговой системы. Конечной целью принятия Налогового кодекса как кодифицированного свода налогового законодательства Казахстана были прекращение порочной практики включения связанных с ним вопросов в неналоговые законодательные акты и одновременно – обеспечение единообразного толкования и практического применения налоговых правил на всей территории республики.

Необходимо отметить, что проект первого Налогового кодекса был разослан всем министерствам и ведомоствам, главам областных администраций страны, руководителям промышленных, строительных и других предприятий, Советам и Союзам промышленников и предпринимателей для обсуждения и внесения ими конкретных предложений по ним. Перед окончательным принятием Налогового кодекса Проект его обсудили в Алматы участники республиканского совещания, в котором приняли участие руководители промышленных предприятий, главы администраций, представители Союза промышленников и предпринимателей. Было решено ввести в действие с 1 июля 1995 года весь Налоговый кодекс и только в части налогообложения доходов физических лиц по процентам, оплачиваемым банками по их вкладам, – с 1 января 1997 года.

В 1993–1997 годах начальниками Главной налоговой инспекции Министерства финансов Республики Казахстан работали видные государственные деятели страны: М.Т.Оспанов, А.С.Павлов и М.Т.Есенбаев.

В Налоговом кодексе, в отличие от действовавшей до него налоговой системы, было предусмотрено лишь

11 налогов и сборов, вместо существовавших до 1 июля 1995 года 45 налогов и сборов и 6 видов различных отчислений в целевые внебюджетные фонды. Теперь, с введением нового налогового законодательства, были ликвидированы два наиболее непопулярных из них среди налогоплательщиков фонда (Фонд преобразования экономики, Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции), а также отчисления за пользование автомобильными дорогами, платежи в которые производились за счет себестоимости продукции и даже за счет остающейся в распоряжении предприятий прибыли, что особенно отрицательно сказывалось на их финансово-хозяйственной деятельности. Остальные три целевых фонда (Пенсионный фонд, Фонд занятости, Фонд государственного социального страхования), а также введенный одновременно с самим Налоговым кодексом Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС), просуществовав еще несколько лет, были затем заменены созданным на их общей базе социальным налогом, предложенным в изданной сразу же после введения Налогового кодекса книге М.Т.Оспанова "Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений" (г. Алматы, издательство ТО "Факсинформ", 1997 г.).

Первый Налоговый кодекс стал единственным законодательным актом, устанавливающим в Республике Казахстан обязательные для всех на его территории юридических и физических лиц платежи в республиканский и местный бюджеты и единые для крайне ограниченного числа лиц налоговые льготы.

Новым положением являлось и то, что налогоплательщик отныне получил возможность сам, то есть по своему собственному усмотрению, применять в налоговом учете либо кассовый метод, либо метод начислений, но при обязательном условии, что за весь отчетный налоговый период выбранный метод учета меняться не будет. Переход с одного метода учета на другой должен производиться с обязательным уведомлением местных налоговых органов за месяц до начала налогового года и при соответствующей корректировке налоговой базы. Например, налогоплательщик не может использовать одновременно за один и тот же налоговый период

для подсчета НДС кассовый метод, а для подсчета подоходного налога – метод начислений, или в течение одного налогового года переходить на другой метод налогового учета.

Под кассовым методом понимается метод учета, согласно которому доходы и вычеты учитываются с момента выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и оприходования имущества и произведенной по ним оплаты. Под методом начисления понимается метод учета, согласно которому доходы и вычеты учитываются с момента выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и оприходования имущества независимо от времени оплаты.

СТРУКТУРА НАЛОГОВ

Первым Налоговым кодексом предусматривалось *пять основных общегосударственных налогов*:

- 1) подоходный налог с юридических и с физических лиц;
- 2) налог на добавленную стоимость (НДС);
- 3) акцизы;
- 4) налог на операции с ценными бумагами;
- 5) специальные платежи и налоги недропользователей,

а также *шесть местных налогов и сборов*, среди которых можно выделить:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество юридических и физических лиц;
- 3) налог на транспортные средства.

Подоходный налог. Критерий. В качестве критерия плательщика по данному налогу вместо понятия "гражданство" используется понятие "**резидентство**". В состав совокупного годового дохода резидента входят все доходы, полученные налогоплательщиком как внутри, так и за пределами Казахстана. Для нерезидента совокупный годовой доход исчисляется по доходам с источником в Казахстане. Таким образом, в Налоговом кодексе

се были соблюдены международные стандарты, согласно которым каких-либо специальных налоговых льгот для иностранных граждан и принадлежащих им на правах собственности или совместных предприятий, как правило, не предусматривается.

Облагаемый доход. В понятие облагаемого дохода вошли все доходы, включая:

1) доход от предпринимательской деятельности (как в денежном, так и в натуральном выражении);

2) доход от работы по трудовому договору о найме (как в денежной, так и в натуральной форме);

3) доход от реализации основных средств (с поправкой на инфляцию).

По Налоговому кодексу при исчислении облагаемого дохода стало возможным вычитать все затраты, связанные с получением этого дохода. Вместе с тем были введены определенные ограничения на вычеты по процентам, сомнительным долгам, амортизации и на ремонт. Налоговым кодексом был разрешен перенос убытков от предпринимательской деятельности на срок до 5 лет.

Что касается физических лиц, то им было предоставлено право на вычет в размере одной минимальной заработной платы на каждого иждивенца за каждый месяц, в котором получен доход.

В связи с тем, что, как уже говорилось, первый Налоговый кодекс был введен в действие с 1 июля 1995 года, в соответствии с вышеназванным Указом этот календарный год был условно разбит на два налоговых года: один – с 1 января по 30 июня, другой – с 1 июля по 31 декабря.

Ставки подоходного налога. В целях осуществления принципа равенства, исключения условий для уклонения от налогообложения путем применения трансфертных цен Налоговым кодексом была установлена единая ставка налога на доход юридического лица в размере 30 процентов. И только юридические лица, для которых земля является основ-

ным средством производства, получали право уплачивать этот налог по ставке 10 процентов от доходов, полученных от непосредственного ее использования.

Для подоходного налога с физических лиц была введена прогрессивная (от 5 до 40 процентов) шкала его ставок с обязательным взиманием этого налога непосредственно у источника или, иными словами, именно на том предприятии, которое произвело выплату дохода. Аналогичный порядок налогообложения, но уже по ставке 15 процентов, был установлен для дивидендов и процентов. В отношении физических лиц данный налог стал окончательным, то есть полученный ими таким образом доход дальнейшему налогообложению не подлежал. Что же касается юридических лиц, то Налоговым кодексом на получаемые ими ранее обложенные у источника в Республике Казахстан проценты был введен зачет, экономический эффект которого равнозначен освобождению от налогообложения у источника выплаты. Налоговым кодексом было также предусмотрено налогообложение у казахстанского источника выплаты по ставкам от 5 до 20 процентов без осуществления вычетов по совокупному доходу не связанного с постоянным учреждением дохода нерезидента из этого источника, что позволило упростить процедуру сбора налогов и повысить контроль за их поступлением в бюджет.

О льготах. Среди других важных заслуг разработчиков первого Налогового кодекса следует назвать упорядочение положений законодательства о налоговых льготах, в том числе значительное сокращение количества как их самих, так и льготлируемых субъектов.

Для соблюдения основополагающего в любой цивилизованной рыночной налоговой системе принципа экономической нейтральности, то есть обеспечения равенства в целях налогообложения всех (независимо от форм собственности и хозяйствования) юридических и

физических лиц, наряду с минимизацией налоговых льгот были полностью исключены те из них, которые носили селективный, иными словами, сугубо выборочный характер, в пользу одинаково доступных для каждого налогоплательщика так называемых глобальных льгот.

Таким образом, были созданы условия, препятствующие возникновению коррупции, различных злоупотреблений и экономических перекосов в налоговых отношениях. Например, в предприятиях, созданных общественными объединениями инвалидов, которые в то время полностью освобождались от всех видов налогов и платежей, инвалиды нередко или не работали совсем, или работали в незначительном количестве. В частности, на 46 предприятиях Общества инвалидов г. Алматы инвалиды составляли всего 14 процентов, на аналогичных предприятиях в Павлодарской области – 9 процентов, Западно-Казахстанской области – 1 процент, а на трех предприятиях Жамбылской области вообще не работало ни одного инвалида. Было немало и таких фактов, когда отдельные предприятия специально набирали инвалидов, чтобы их количество составляло более 30 или более 50 процентов от общего количества работающего персонала число (как это требовалось налоговым законодательством), в результате чего эти юридические лица уходили от налогообложения. В то же время инвалиды, которые там числились, в основном работали надомниками и получали мизерную заработную плату, а основной куш доставался использовавшим их в своих корыстных целях предприимчивым здоровым людям. Так, только за 3 месяца (ноябрь-декабрь 1994 года и январь 1995 года) бюджет страны недополучил акцизов по ввезенным в республику алкогольным напиткам и другой, произведенной предприятиями инвалидов, подакцизной продукции на сумму более трехсот миллионов тенге, не говоря уже о таможенных пошлинах. Если же подсчитать количество всех недополученных в результате этих сомнительных операций налогов, в том числе налога на прибыль, цифра будет в несколько, а то и в десятки раз больше.

Учитывая особую социально-экономическую значимость общественных и других некоммерческих организаций страны, а также несправедливость налогообложения доходов, переданных на осуществление определенных программ или полученных в виде пожертвований и спонсорских отчислений, первым Налоговым кодексом было предусмотрено льготное налогообложение доходов следующих юридических и физических лиц:

1) Добровольного общества инвалидов Республики Казахстан, Казахского общества слепых, Казахского общества глухих, Центра социальной адаптации и трудовой реабилитации детей и подростков с нарушениями умственного и физического развития, Центрального Комитета ДОСААФ и их производственных предприятий и организаций, являющихся собственностью этих обществ и созданных за счет их средств (освобождаются от налогообложения, кроме доходов от торгово-посреднической деятельности);

2) некоммерческих организаций от уставной деятельности (освобождаются от налогообложения, кроме доходов от предпринимательской деятельности);

3) международных организаций, перечень которых определяется Кабинетом Министров Республики Казахстан (освобождаются от налогообложения);

4) юридических лиц, получивших имущество в виде гуманитарной помощи в случае возникновения чрезвычайных обстоятельств и использованной по назначению (освобождаются от налогообложения);

5) специализированных банков, обслуживающих региональные благотворительные фонды по социальной защите пенсионеров и малоимущих слоев населения, созданные при главах областных, Алматинской и Ленинской городских администраций (совокупный годовой доход уменьшается на сумму безвозмездных отчислений в эти фонды);

6) юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью (совокупный годовой доход уменьшается на сумму безвозмездно переданного ими имущества, включая денежные средства, занимающимся благотворительной деятельностью некоммерческим организациям: по перечню, установленному Кабинетом Министров Республики Казахстан.