Дивиденды, полученные резидентскими компаниями из других резидентских компаний, продолжают быть освобожденными от корпорационного налога. Таким образом, нет никакого экономического двойного налогообложения, если дивиденды выплачены среди резидентских компаний. Доход в форме дивидендов в руках резидентских компаний называют необлагаемой прибылью от инвестиций.

С учетом изложенного, решение о целесообразности предоставления тех или иных налоговых льгот следует принимать с учетом таких аспектов, как прямые потери в государственных доходах, простота налогового администрирования и исполнения законодательства, социальные и распределительные эффекты, а также несовершенство рынков и наличие внешних эффектов.

Вывод. Зарубежный опыт льготного корпоративного налогообложения должен быть внимательно изучен. Наиболее рациональные элементы по льготному корпоративному налогообложению желательно внедрить в отечественную практику. В Казахстане желательно расширить применение льготного корпоративного налогообложения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Отчет по налоговой стратегии № 36494-KZ**,** Исследование в рамках Программы совместных экономических исследований Правительства Республики Казахстан и Всемирного банка. Стратегический план повышения нейтральности налоговой системы недобывающих отраслей, Том 1, Июнь 2008 г., 286 с.

2. Электронный ресурс. Режим доступа: www.pwc.com.kz

3. Резюме реформ в странах Восточной Европы и Центральной Азии / Информационный бюллетень «Ведение бизнеса – 2011». – МФК, Вашингтон, 2011. – 6 с.

4. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и СНГ. – М.: «Дашков и Ко», 2002. – 392 с.

5. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2005. – 720 с.

6. "KPMG`s Corporate and Indirect Tax Rate Survey" / KPMG International, 2007. – С. 17-21.

7. Michael Devereux "Developments in the Taxation of Corporate Profit in the OECD since 1965: Rates. Bases and Revenues" / WP 07/04, Oxford University Centre for Business Taxation, December 2006. – С. 41-45.

УДК 336.132

Лыгина Ольга Ивановна – магистр в области финансов, докторант PhD (Алматы, Университет Международного Бизнеса)

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ СИСТЕМЫ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ КОРПОРАТИВНОГО ПОДОХОДНОГО НАЛОГА В КАЗАХСТАНЕ

Активное влияние на интересы предпринимателей оказывает действующий механизм исчисления и уплаты налоговых платежей, основанный на использовании функциональных элементов налога. Это положение нетрудно доказать логически. Конкретные объекты, облагаемые налогом, ставки налога, сроки его уплаты, возможность использования определенных льгот, а в конечном итоге сумма вносимого в бюджет платежа постоянно находятся в сфере интересов плательщика.

Неустановление или неопределение законом, хотя бы одного из элементов юридического состава налога, будет означать отсутствие налоговой обязанности, поскольку сложный юридический состав ее возникновения не зафиксирован правовыми нормами.

Система элементов правового механизма налога состоит из обязательных, дополнительных и специфических.

Обязательные элементы определяют фундаментальные, сущностные характеристики налога, которые формируют основное представление о содержании налогового механизма. Отсутствие какого-либо из этих элементов правового механизма налога не позволяет однозначно определить тип этого платежа и делает налоговый механизм неопределенным.

К обязательным элементам правового механизма налога и сбора относятся:

а) плательщик налога или сбора;

б) объект налогообложения;

в) ставка налога или сбора.

Дополнительные элементы правового механизма налога детализируют особенности конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. В отдельных случаях специфика налога требует выделения в его механизме особенных элементов, характерных исключительно для данного налога. Например, ведение специальных кадастров по имущественным налогам; специфических реестров; бандерольный способ уплаты и т.д. Подобные элементы и составляют группу специфических, которые могут быть задействованы в налоговом механизме, а могут и не использоваться [1].

Плательщиками налогов, как правило, являются физические и юридические лица, резиденты либо нерезиденты страны, осуществляющие свою деятельность через постоянное учреждение или без образования юридического лица. Объектами налогообложения являются доход или прибыль, которые отличаются не только по своей значимости для хозяйствующих субъектов, но и по составу входящих в них компонентов. В экономической теории прибыль рассматривается как избыток стоимости товара над издержками его производства. Представленное количественное определение можно дополнить качественной характеристикой категории, в соответствии с которой прибыль – это превращенная форма прибавочной стоимости. Следовательно, прибыль рассматривается как однородная по экономическому содержанию величина, в основе которой лежит стоимость прибавочного продукта. Валовой доход, напротив, неоднородная экономическая категория. Он включает в себя как прибавочную стоимость (прибыль), так и авансированный переменный капитал. Таким образом, отличается от прибыли на величину затрат организации по оплате труда. Однородность и неоднородность могут оказывать, как позитивное, так и негативное влияние на экономические интересы государства и налогоплательщиков при выборе прибыли и дохода в качестве объекта обложения.

Рассматривая вопрос о ставке налога, необходимо вникнуть в суть широко известной на Западе экономической теории, получившей название «экономика предложения». В соответствии с этой теорией экономический рост является функцией налоговой системы.

Всякие налоговые ставки, установленные государством, увеличивают издержки производства непосредственно (расходы на управление, социальные программы и т.п.), а также косвенные – через рост заработной платы. Это уменьшает возможности накопления, а, следовательно, и инвестирования, что тормозит рост производства и снижает предложение. Рассматриваемая теория базируется на «кривой Лаффера», показывающей, что один и тот же доход налогов могут дать два различных уровня налогообложения – низкий и высокий. Например, нулевой доход государство получает в том случае, когда ставка налогов равна 0% или 100%, тогда производство будет «задавлено» и в скором времени прекратится. В соответствии с теорией Лаффера предполагается существование некой оптимальной ставки налога, способной обеспечить максимальный доход

государству и в то же время создающий максимальный стимулирующий эффект для рентабельных предприятий.

Система налогов любого государства должна способствовать развитию мотивов участников макроэкономики увеличивать доходы, но так, чтобы это не только развивало принадлежащие им активы, но и обеспечивало равновесное участие всех в «правилах экономической игры». Таким образом, главная проблема фискальной политики— это взвешивание (оценивание) макроэкономической полезности взимаемого налога с участника рыночного хозяйства по отношению к издержкам, определяемым совокупностью ресурсов для его уплаты. Если совокупность ресурсов для уплаты суммы необходимых налогов в конкретной макроэкономике недостаточна для выполнения государством своих функций, то такое государство признается некредитоспособным, либо нетто-должником мировой экономики. Способ «разорения» национальной экономики нередко иллюстрируют с помощью кривой Лаффера (рис. 1).

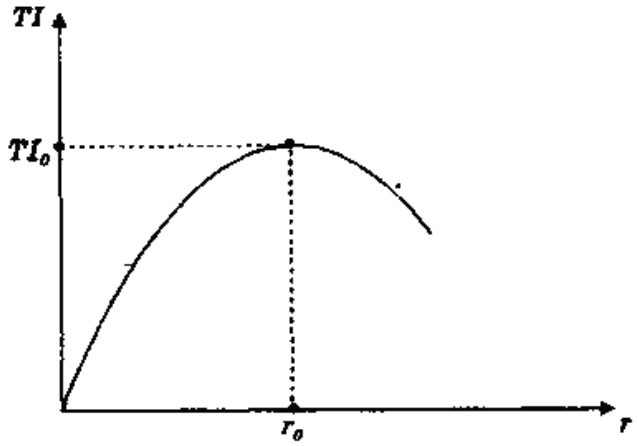


Рисунок 1 - Кривая Лаффера

Кривая Лаффера показывает, как чрезмерное взимание налогов (определяемое общей ставкой налогообложения в макроэкономике) вызывает кризис (спад) общей величины налоговых доходов государства.

На рисунке имеются обозначения:

r – макроэкономическая ставка налогообложения доходов участников рыночного хозяйства страны;

TI_0 – налоговые поступления государства.

Оптимальным, судя по графику, будет взимание налогов на всех уровнях формирования государственного бюджета в размере (TI_0). Если какие-либо причины (лоббирование, коррупция, неумение ориентироваться в ситуации текущей макроэкономической конъюнктуры, нежелание черпать блага из рыночных источников и т.д.) обусловят снижение (TI_0) и рост (г) свыше ($г_0$), то налоговая политика государства становится неэффективной, и вместо официальной начинает расти теневая экономика (наряду с теневыми налогами). Опасность такой ситуации в том, что общегосударственная политика начинает терять свой смысл, развитие приобретает неустойчивый характер, а финансовые цели участников рынка вызывают чрезмерное «экономическое трение», приводящее к существенным потерям ресурсов и товаров.

Анализ кривой Лаффера позволяет обозначить ориентиры налогового вмешательства государства в экономику [2].

Из теории «экономики предложения» следует, что для содействия росту производства товаров государство не должно устанавливать чрезмерно высокую ставку, что ослабит или вообще подорвет мотивацию к расширению производства, снизит заинтересованность предприятия в конечных результатах производства и реализации

продукции. Установление низкой ставки налога не даст максимального дохода государству. Налоговая ставка при всех этих условиях должна учитывать особенности состояния экономики в конкретный период. Лучшими условиями для введения оптимальной ставки налога является стабильность экономической ситуации и низкий уровень (3-5%) инфляции. Совершенствование налоговой системы в 70-80-е годы в мировой экономике, выразившееся в снижении ставок налогообложения на доходы корпораций, доходы от банковских вкладов, биржевых операций, отразило не просто перераспределение дохода в пользу имущих классов и слоев, но и изменение механизма финансового регулирования. Результатом многочисленных налоговых реформ, проведенных во всех крупных странах, явилось значительное уменьшение ставки налога на прибыль промышленных компаний.

Несмотря на радикальные неоконсервативные налоговые реформы, уровень налогообложения в странах с развитой экономикой значительно отличается. По налогу на прибыль корпораций разница в ставках достигает 28% (Ирландия – 13%, Япония – 41%). Естественно, такие диспропорции, как отмечал еще А.Смит, приводят к перемещению капиталов и трудовых ресурсов в страны с более благоприятным налоговым климатом. А это, в свою очередь, неблагоприятно отражается на экономике страны, из которой мигрируют капиталы и трудовые ресурсы.

Соответствующие законодательному акту корпоративные налоговые ставки влияют на инвестиционные решения. Законодательные ставки важны, потому что они являются значимыми величинами, основой налогового климата государства, когда страна снижает свою законодательную ставку, она посылает сильный, открытый для бизнеса импульс мировым инвесторам.

Аналогично, в Казахстане ставки налогов сводятся к допустимому минимуму, увеличивая привлекательность нашей страны для бизнеса и инвестиций и уменьшая, таким образом, уклонение от налогов. С 1 января 2009 года введена ставка корпоративного подоходного налога 20%, ранее ставка КПН составляла 30% [3, ст.147].

Основным наиболее важным и концептуальным моментом в Казахстане является поэтапное снижение ставки корпоративного подоходного налога (КПН). Прогнозируется снижение налогового бремени по данному виду налога поэтапно до 15% ставки. Однако это достаточно смелый шаг в области реформирования корпоративного налогообложения.

Анализ системы налогообложения прибыли корпораций заключается в выявлении тенденций практической реализации порядка налогообложения на микроуровне и макроуровне. Для анализа ситуации на макроэкономическом уровне рассмотрим налоговые поступления в 2005-2010 гг. .в Казахстане [4]. В рассматриваемый период отмечен рост налоговых поступлений, за исключением 2009 года по причине снижения ставки КПН. Динамика уменьшения поступлений сумм КПН в абсолютном значении с 2005 года по 2007 год подтверждается пропорциональным снижением относительного показателя – удельного веса КПН в налоговых доходах бюджета вплоть до 2010 года. Анализируя суммы поступлений КПН после снижения ставки в 2009 году прослеживается уменьшение сборов КПН в бюджет, однако в 2010 году ситуация выравнивается.

Анализ динамики КПН невозможен без раскрытия основных факторов, оказывающих влияние на его относительное и абсолютное значение. Революционным аспектом в развитии КПН является снижение ставки КПН с 2009 года до 20%. Данные таблицы показывают неоднозначную зависимость величины ставки и поступлений налога в бюджет. Снижение ставки на 10 процентных пунктов привело к существенному снижению поступлений в бюджет. В 2009 году сборы КПН сократились на 30,07 % при общем уменьшении налоговых поступлений на 20,95 % к предыдущему году. А уже в 2010 году прирост как КПН, так и налоговых поступлений в бюджет превысил 30 % (табл. 1).

Таблица 1 – Анализ динамики налоговых поступлений и КПН с 2005 по 2010 гг.

Показатели	за 2005 г.	за 2006 г.	за 2007 г.	за 2008 г.	за 2009 г.	за 2010 г
Налоговые поступления, млн.тг.	1 998 314	2 209 102	2 356 040	2 819 509	2 228 700	2 934 081
Темп роста налоговых доходов бюджета к предыдущему году, %	–	110,55	106,65	119,67	79,05	131,65
Корпоративный подоходный налог, млн.тг.	834 332	776 609	758 301	920 912	643 700	837 233
Темп роста КПН к предыдущему году, %	–	93,08	97,64	121,44	69,90	130,07
Удельный вес КПН в налоговых доходах, %	41,8	35,2	32,2	32,7	28,9	28,5
Ставка КПН,%	30	30	30	30	20	20
Сумма КПН на 1% ставки, млн.тг.	27811	25887	25277	30697	32185	41862

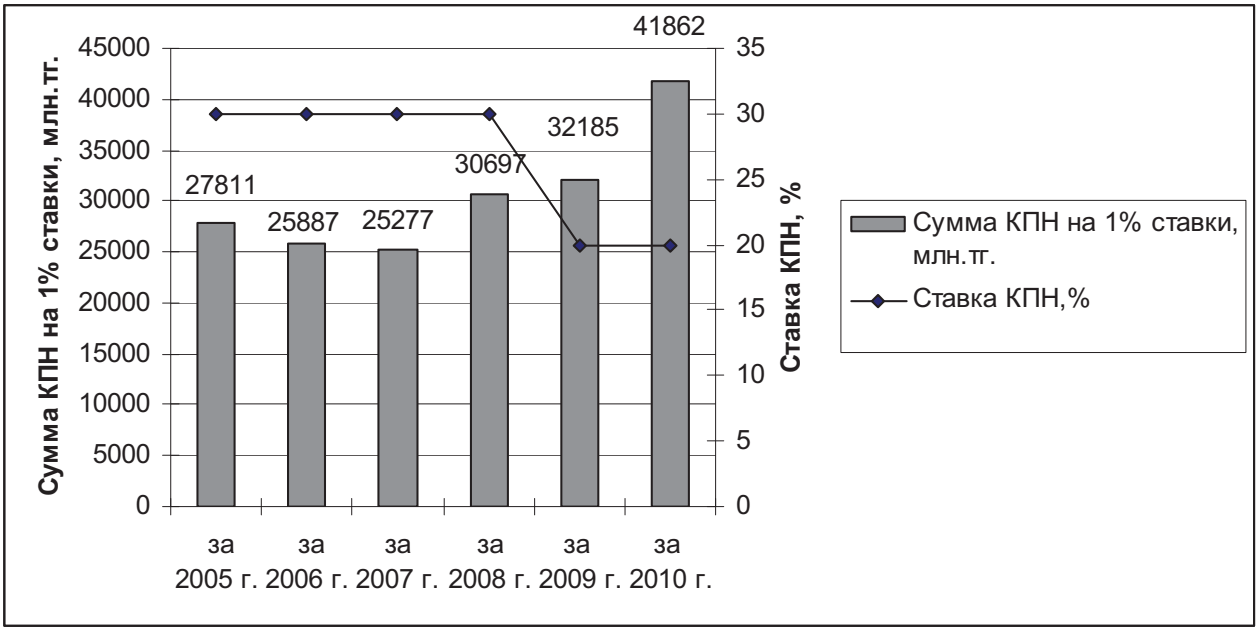
Примечание: рассчитано автором по данным журнала «Статистический бюллетень Министерства финансов РК» 2005-2010 гг.

Таблица 1 подтверждает действие теории Лаффера в экономике Казахстана. Снижение ставки КПН привело к непропорциональному поступлению сумм КПН в бюджет. Если в 2008 году на 1 процентный пункт ставки КПН приходится 30697,0 млн.тг. поступлений в бюджет (920 912,0 \30), то при снижении ставки на 10% недопоступление сумм КПН в бюджет должно было бы составить 306970,0 млн.тг., однако в бюджет поступило 643 700,0 млн.тг (прогноз - 613 942,0 млн.тг). Соответственно, в 2009 году на 1 процентный пункт ставки КПН приходится 32185,0 млн.тг. Если сравнивать 2008 и 2010 года, то в 2010 году на 1 процентный пункт ставки КПН приходится 41862,0 млн.тг. поступлений в бюджет (837 233,0 \20) (рис. 2).

Снижение ставки КПН оказало положительный эффект на динамику ВВП, именно прирост ВВП в реальном выражении в 2009 году составил 1,2% , в 2010 году - 7%.

Важно отметить, что хозяйствующим субъектам понадобился год, чтобы оценить перспективные возможности снижения налоговой нагрузки и «выйти из тени». Следует особо отметить, что в целом системные меры дают больший эффект, чем разовые вливания в тот или иной сектор. Таким образом, снижение ставки по КПН, несомненно, скажется на улучшении положения несырьевого сектора в условиях затянувшихся мировых кризисных процессов. Особенно это касается малого и среднего бизнеса, представляющего самую многочисленную прослойку общества страны.

Мнение многих экономистов, что резкое снижение налогов может ускорить инфляцию и, в конечном счете, дестабилизировать экономику, не нашло подтверждения на практике. Вместе с тем, для пролонгирования стимулирующего влияния на экономику предпочтительнее было бы уменьшать ставку в несколько этапов.



Примечание – источник: создан автором на основании собственных расчетов.

Рисунок 2 – Динамика поступлений сумм КПН на 1 % ставки, млн.тг. с 2005 по 2010 гг.

Снижение налогов при неизменности расходов ведет к увеличению бюджетного дефицита, который должен быть профинансирован за счет наращивания государственного долга. Это, в свою очередь, может привести к росту процентных ставок. В условиях переходной экономики и мировой финансовой нестабильности значительное наращивание государственного долга представляется нереалистичным, поэтому снижение налогов может привести к необходимости финансирования дефицита бюджета за счет эмиссии или за счет национального фонда, что с точки зрения денежной политики эквивалентно эмиссии. Это приведет к высокой инфляции и неопределенности динамики валютного курса – факторам, подрывающим предпосылки долгосрочного экономического роста.

Иными словами, эффективный путь видится не в простом снижении налоговых ставок, а в «тонкой настройке» налоговой системы, которая позволила бы улучшить ее качество с точки зрения нейтральности, а также влияния на экономическую активность и занятость.

Вывод. Современное состояние системы функциональных элементов корпоративного подоходного налога в Казахстане свидетельствует о том, что имеется достаточно большой и положительный опыт по применению данного налога. Однако требуется дальнейшее совершенствование элементов корпоративного подоходного налога в Казахстане. Основным направлением совершенствования корпоративного подоходного налога должно стать снижение налогового бремени по данному виду налога.

ЛИТЕРАТУРА

8. Дюжов А.В. Налоги и налогообложение. – М.: Московская финансово-промышленная академия, 2008. – 335 с.

9. Шишов А.Л. Макроэкономика. – М.: ЭКМОС, 1997. – 320 с.

10. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10.12.2008 (с изменениями и дополнениями на 10.09.2010 г.).

11. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан. №12 (144), декабрь 2010 г. – Астана: ТОО «Дәме». – 116 с.