

УДК 336.22(575.2)

РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ЕДИНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРОСТРАНСТВА ЕАЭС

Х.А. Фынчина

Рассматриваются проблемы развития налоговой системы Кыргызской Республики, связанные с основными бюджетообразующими налогами – налогами на доходы и прибыль, косвенными налогами – НДС и налогом с продаж. Определены и аргументированы пути развития каждого налога в контексте гармонизации их в странах ЕАЭС.

Ключевые слова: налог на прибыль; подоходный налог; НДС; налог с продаж; дифференцированные ставки налога; механизм исчисления НДС; потребительский налог.

THE DEVELOPMENT OF THE TAX SYSTEM IN THE KYRGYZ REPUBLIC UNDER THE CONDITIONS OF THE UNIFIED ECONOMIC SPACE OF EEMA

K.A. Fynchina

The problems of the development of the tax system of the Kyrgyz Republic related to the main budget-forming taxes – taxes on income and profit, and indirect taxes – VAT and sales tax are considered. The ways of development of each tax in the context of their harmonization in the countries of EEMA have been determined and substantiated.

Keywords: income tax; payroll tax; VAT; sales tax; differentiated tax rates; the mechanism for calculating VAT; consumption tax.

История налогообложения в Кыргызской Республике прошла длинный и трудный период совершенствования налоговой системы, обеспечивающей активизацию предпринимательской деятельности и социальное развитие общества. В 1996 г. в Кыргызской Республике впервые был принят Налоговый кодекс в соответствии с мировыми канонами построения налоговой системы. В целом система налогообложения постоянно развивалась и совершенствовалась вплоть до конца 2008 г., когда приняли вторую редакцию Налогового кодекса КР [1], которая действует с 2009 г. Были отменены так называемые оборотные налоги, пересмотрены схемы и снижены ставки отдельных налогов. Основные принципы западной системы налогообложения остались. И в настоящее время налоговая система в Кыргызской Республике является либерально-фискальной (налоговые доходы с учетом социальных отчислений 22–25 % к ВВП), косвенной (свыше 50 % налоговых доходов обеспечивается за счет косвенных налогов). Однако в условиях постоянного дефицита бюджета (3,8 % к ВВП в 2018 г.) вопрос изыскания источников его покрытия за счет фискальной составляющей оста-

ется актуальным исходя из изначальной роли налоговых изъятий в формировании государственного бюджета (от 68,5 % в 2011 г. до 71,8 % в 2016 г. и 75,4 % в 2018 г.).

Прежде всего следует отметить необходимость системного подхода к развитию налоговой системы. Это решит проблему гармонизации, социальной справедливости и экономической эффективности, целенаправленного и сбалансированного развития Кыргызской Республики в условиях единого экономического пространства, и ее регионов в особенности, если принять во внимание, что впервые за годы самостоятельности этой проблеме уделяется особое внимание, провозгласив 2018 г. Годом развития регионов. В связи с этим следует также предусмотреть *реформирование межбюджетных отношений*, направленное на обеспечение саморазвития местных социально-экономических систем при удовлетворении потребностей населения соответствующих территориальных общностей на уровне рациональных стандартов потребления. Данный принцип предполагает большую самостоятельность территориальных социально-экономических систем, в то же время их саморазвитие

Таблица 1 – Современные базовые ставки основных налогов в странах ЕАЭС, % от базы налога

Виды налогов	Российская Федерация [2]	Республика Казахстан [3]	Беларусь [4]	Армения [5–10]	Кыргызская Республика
Налог на прибыль	20	15	18	20	10
Подоходный налог	13	10	13	24,4 (для низшего разряда прогрессивного налогообложения)	10
НДС	18	12	20	20	12
Налог с продаж	-	-	До 5	-	От 1 до 3 по видам деятельности за исключением безналичных расчетов

должно подкрепляться всеми видами ресурсов, включая и финансовые, а в их составе – бюджетные ресурсы, которые формируются посредством эффективной налоговой системы. Однако следует отметить, что в КР она является излишне централизованной, если иметь в виду, что от 66,8 % в 2011 г. до 70,4 % в 2016 г. республиканского бюджета КР формируют налоговые доходы. Соответственно уменьшается их доля в местных бюджетах.

Необходимость обеспечения реализации основных функций налоговой системы (фискальная и регулирующая) и ориентация на принцип сбалансированности фискальной и стимулирующей компонент позволяют определить основные требования к модели эффективной налоговой системы в условиях глобализации:

- использование дифференцированных ставок по налогу на прибыль юридических лиц и подоходному налогу с физических лиц;
- обеспечение минимизации возможностей уклонения от налогообложения;
- максимальное и рациональное использование системы налоговых льгот с целью активизации развития реального сектора экономики, в том числе и в регионах;
- формирование бюджета за счет увеличения доли налогов на потребление за счет реформирования основного из них – НДС, действующего во всех странах ЕАЭС.

Рассмотрим некоторые из этих требований.

Налоговые ставки в КР в размере 10 %, введенные еще в 2001 г. по *налогу на прибыль* и в 2006 г. по *подоходному налогу*, считаются самыми низкими среди стран ЕАЭС (см. таблицу 1). Такое сравнение уместно, если условно предполагать идентичность схем налогообложения.

Такие ставки прямых налогов можно считать революционными, которые, однако, не дали ожидаемых результатов по снижению общего на-

логового бремени и теневого сектора экономики в Кыргызской Республике и не могут их дать в силу, прежде всего, имеющейся взаимосвязи между прибылью и расходами на оплату труда, размеры отчисления в бюджет по которым выше. В связи с этим *развитие налога на прибыль* видится следующим образом: ставку налога на прибыль на уровне 10 % принять как стандартную (базовую) и использовать ее с определенными условиями:

- при полном распределении прибыли применять ставку 10 %, а при полной тезаврации (накоплении) прибыли применять более высокую ставку налога, например от 15 до 20 %, как это делается, в частности, в Германии;
- применение этих ставок во всех регионах, характеризующихся в настоящее время как депрессивные, кроме Чуйской области и г. Бишкека, где ставки соответственно повышаются на 5 % (такая практика привлечения инвестиций с целью инициирования экономического развития провинций практикуется в Японии);
- предоставление инвестиционного налогового кредита для производственной сферы, в том числе предприятиям по переработке сельскохозяйственной продукции.

По ошибочной логике заимствовано из российской практики пропорциональное обложение индивидуальных доходов. В КР распределение общего объема денежных доходов по 20-процентным группам населения в 2015 г. сложилось следующее: в 1-й группе (с наименьшими доходами) 5,9 %, в 5-й группе (с наибольшими доходами) 44,5 %. На таком этапе дифференциации доходов, что имеет место в Кыргызской Республике (и в других странах ЕАЭС) в настоящее время, при обложении их налогами необходимо применение прогрессивной шкалы. На первом этапе реформирования нами предлагается следующая дифференциация *подоходного налога*:

- первый разряд – налогообложение низкооплачиваемой категории граждан по ставке 10 %;
- второй разряд – представители среднего класса – высокооплачиваемые профессионалы, управленцы высокого класса или мелкие и средние предприниматели, сделавшие собственный бизнес на основе накопленных знаний, опыта и первоначального капитала. От успешной деятельности этого класса во многом зависит будущее количество рабочих мест и налоговые доходы бюджета. Ставка налога – 20 %;
- третий разряд – люди со сверхдоходами с капитала, нажитого от приватизированных объектов первой волны, проведенных, как известно, не всегда справедливо. Ставку налога определить в размере 30 %.

С целью выравнивания доходов населения необходимо повысить сумму необлагаемого минимума, например до 1,5 тыс. сом. В настоящее время он принимается в размере 650 сом. в месяц. По своему назначению размер необлагаемого минимума привязывают к прожиточному минимуму, который, понятно, выше 4 900 сом. в 2017 г.

Последовательность проведения в жизнь основного принципа переходной экономики по снижению налогового бремени требовала уменьшения высокой ставки налога на добавленную стоимость, действовавшей в странах ЕАЭС первоначально в размере 28 % (хоть и по несколько иной схеме, чем в настоящее время), до 20 %, а затем и до 12 % в Кыргызской Республике и Республике Казахстан (с 2018 г.). Но если в Казахстане это происходило поэтапно, то в КР одновременно – в 2009 г. Эта мера вместе с другими (отменой оборотных налогов, например) ощутимо сказалась на снижении налоговых доходов госбюджета Кыргызской Республики.

На наш взгляд, на развитие (или, скорее, неразвитие) экономики Кыргызстана в начальной стадии переходного периода сильно повлияла именно практика установления НДС в Кыргызской Республике (как и во всех странах СНГ), которую можно характеризовать как крайне неудачную. НДС был введен в 1991–1992 гг., период, характеризующийся как пик экономического спада, в то время как действие НДС, косвенного налога, направлено на потребителей, и поэтому рассчитано на стабильно функционирующий развивающийся рынок сбыта потребительской продукции, чего в тот период в стране не было. Важным условием является введение НДС по низкой ставке и постепенным повышением ее в последующем. Опыт зарубежных стран в отношении первоначальной и последующей ставки НДС показывает именно тенденцию постепенного ее повышения. Например, в Великобритании НДС был

введен со ставкой 10 %, через 15 лет был увеличен на 5 %, в Австрии – ввели в 1973 г. со ставкой 8 %, а в 1988 г. он составил 20 %, в Италии – 12 и 18 % соответственно. Предложенная Основами мирового налогового кодекса ставка НДС на уровне 15 % для развивающихся стран была определена на основе мировой практики и считалась оптимальной, между тем как в странах СНГ она вводилась по максимально высокой ставке на уровне 28 %. Кроме того, этому налогу присущи высокие административные расходы в первые годы его введения, чего нельзя было позволять в условиях большого дефицита бюджета, который был характерен для 1991–1992 гг.

В условиях недостаточности бюджетных доходов, низкого уровня социально-экономического развития в соответствии с налоговой теорией А. Вагнера предпочтительны косвенные налоги, которые отличаются относительной безболезненностью их уплаты как носителями, так и плательщиками и относительной простотой сбора. В КР их представляют НДС, акцизы, таможенные пошлины и налог с продаж. Причем последний, как и НДС, по сути, взимается с одной базы, что недопустимо. Именно поэтому Концепцией фискальной политики КР на 2015–2020 гг. предусмотрен постепенный отказ от налога с продаж.

Проблемы косвенного налогообложения в КР и странах ЕАЭС состоят также в существовании разных ставок НДС. Между тем в последнее время активно обсуждаются вопросы реформирования этого налога. Например, в Казахстане на самом высоком уровне – о кардинальном реформировании НДС, сводящем к его отмене и введению потребительского налога, в РФ – о повышении ставки НДС.

В связи с этим в целях гармонизации налоговых отношений между странами-участниками Таможенного союза развитие универсального косвенного налога видится в одном из следующих направлений:

1. *Замена НДС налогом с продаж.* Однако выбор между НДС и *потребительским налогом* в пользу последнего должен быть подкреплён следующим обстоятельством.

Известно, что НДС пришел на смену налогу с оборота, имевшему место в системе налогов плановой экономики. Считается, что оборотные налоги имеют свойство провоцировать рост цен: оборотный налог, начисленный и уплаченный одним товаропроизводителем, увеличивает цену его товаров и приводит к росту затрат у другого товаропроизводителя – покупателя или заказчика. Особенно это будет заметно, если звеньев товародвижения будет несколько. Но сколько бы не была длинной технологическая цепочка товародвижения в рыночной экономике, она завершается на конечном

потребителе (на рынке потребительских товаров). Включение оборотного налога на последней стадии интегрированной цепочки движения товара к покупателю, непосредственному потребителю, не может прямо влиять на рост цен. Такова практика функционирования оборотного налога, включаемого в цену товаров, реализуемых населению.

Налог на добавленную стоимость не считается оборотным в силу возмещения или зачета уплаченного НДС по материальным ресурсам. Однако отметим, что зачетный механизм не всегда работает эффективно. Об этом свидетельствуют временами возникающие значительные суммы переплаты по налогу на добавленную стоимость в результате превышения зачетных сумм НДС над суммами НДС за поставки (сумм, предъявляемых налогоплательщиками к возмещению из бюджета за осуществляемые экспортные поставки и образовавшихся за счет превышения зачета за приобретение материальных ресурсов над НДС за поставки).

При этом необходимо также иметь в виду, что НДС является трудноадминистрируемым, издержкостемким налогом, отмена которого повлечет за собой изрядную экономию средств бюджета. Отметим, что НДС нет в Японии и США (здесь НДС при проведении реформ 80-х гг. не приняли, в первую очередь, из-за сложности администрирования, которые приводят к затратности налогов, что противоречит классическому принципу экономичности в налогообложении). В этих странах применяется налог с продаж, или потребительский налог, по существу аналогичный НДС, в качестве налога на конечную реализацию. Потребительский налог отличается разными уровнями ставок в различных странах и по разным категориям товаров и услуг.

Важно отметить основное достоинство НДС. Он считается рыночным налогом, поскольку стимулирует работать эффективно все звенья товародвижения – от производства до потребителя. Это касается и качества производимой продукции, и качества используемых материалов и сырья, и закупаемых товаров, так как от этого зависит полнота и срок возврата ранее уплаченного НДС в качестве своеобразного налогового кредита.

2. *Усовершенствование механизма взимания НДС, налогового администрирования.* Мировая практика предлагает четыре метода исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет: прямой аддитивный, косвенный аддитивный, метод прямого вычитания, косвенный метод вычитания. ЕЭС первоначально был принят косвенный метод вычитания, или зачетный метод по счетам, который в настоящее время работает и в странах ЕАЭС. При использовании этого метода не требуется опреде-

ления собственно добавленной стоимости. Ставка НДС применяется к ее элементам – выручке (объему произведенной продукции) и издержкам. То есть ставка НДС применяется непосредственно при осуществлении сделки [11, с. 75].

Изменение схемы исчисления НДС следует пересмотреть в пользу *метода прямого вычитания*, который также не требует определения добавленной стоимости и основан на применении ставки НДС к результату вычитания из стоимости реализуемой продукции затрат. Этот метод прост и удобен при условии использования единой ставки. Здесь следует вспомнить *механизм исчисления* НДС (не размер ставок) в первые годы его введения в 1992 г. в странах СНГ, недостаточно полно оцененного в период политической смуты и экономического хаоса при переходе к рыночной экономике, который не требовал зачета НДС. Можно ожидать критики по поводу утери “рыночности” данного налога, о которой упоминалось выше, однако здесь, как представляется, нет противоречия, и компании не будут в условиях отсутствия интереса к возврату уплаченного НДС по материальным ресурсам менять основную философию бизнеса: произвести – реализовать – покрыть расходы – получить прибыль. Налоговая составляющая не будет перевешивать основную цель коммерческих структур. Исключается и перетекание денежных потоков из бюджета.

Литература

1. Налоговый кодекс Кыргызской Республики (в редакции от 23 ноября 2017 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1 и ч. 2 в редакции от января 2017 г.).
3. Налоговый кодекс Республики Казахстан (в редакции от 18.01.2018 г.).
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 г.
5. Налоговый кодекс Республики Армения от 01.11.2016 г.
6. Закон Республики Армения “О налоге с оборота” от 28 декабря 2012 г.
7. Закон Республики Армения “О подоходном налоге” от 22.12.2010 г.
8. Закон Республики Армения “О налогах” от 12.05.1997 г. № ЗР-107.
9. Закон Республики Армения “О налоге на добавленную стоимость” от 14.05.1997 г.
10. Закон Республики Армения “О налоге на прибыль” от 27.10.1997 г.
11. *Дадалко В.А.* Налогообложение в системе международных экономических отношений / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. Минск: Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. 359 с.