

Налоговая нагрузка как критерий реформы в налоговой системе Кыргызской Республики

The Tax Burden as a Criterion for the Reform in Tax System of the Kyrgyz Republic

Assoc. Prof. Dr. Khicheza Fynchina (Kyrgyz-Russian Slavic University, Kyrgyzstan)

Abstract

The most revealing criterion of effectiveness of tax reforms is the level of the tax burden. Optimal way to estimate sectoral tax burden is to use tax burden coefficient for a newly created value. Other indicators of tax burden differ because of over detailing which doesn't allow making right accentuation in analytical conclusion. This idea is supported by Chick: "in complicated system, the results gained by detailed investigation of particular aspects can't be generalized over the whole issue of the research..." (Chick, 1864). Based on this, the analysis of structure and the level of tax burden in different branches of economics of the Kyrgyz Republic for the period of 2005 through 2011 was conducted. It was found that main tax burden carries the industry with big inequality. The main tax burden in Kyrgyzstan falls on mineral resource industry (coefficient of tax burden an average of 30), while in manufacturing industry it is one of the lowest indexes (0,68) and in health care (0,63). The structure of tax burden has changed in relation to the introduction of sales tax. In addition there is a big portion in tax burden among almost all sectors of economics and VAT (for domestic products). The ways to reform the tax system are: the harmonization of indirect taxes (for example through the cancellation of the sales tax while increasing the rate of VAT), review of tax exemptions, conditions and methods of supply, the list of taxable supplies, as well as the principles for determining excise goods.

1 Введение

Известная фраза французского философа XVIII в. Шарля Луи Монтескье: «Ничто не должно столь точно регулироваться мудростью и разумом, как соотношение между той частью, которую забирают у подданных, и той, которую им оставляют» лучше всего предостерегает от несправедливости в сфере налогообложения. Она может вызвать серьёзные негативные социально-экономические последствия. Основопологающий принцип налогообложения должен быть положен при определении основных направлений налоговой политики любого государства.

Кыргызская Республика на пороге вступления в Таможенный Союз. Налоговая система в Кыргызской Республике среди стран СНГ в настоящее время отличается либеральностью. Например, ставки подоходного налога и налога на прибыль установлены в размере 10 процентов, налог на добавленную стоимость – 12 процентов. Кроме того, по последнему налогу имеются освобождения на многие поставки, в частности, это касается реализации и аренды земельных участков, жилых помещений; реализации сельскохозяйственной продукции, лекарственных средств; реализации услуг благотворительных организаций; транспортных пассажирских перевозок, импорта определённого перечня товаров, таких, как детское питание, тех же лекарственных средств, научного оборудования геологических экспедиций, некоторых товарных позиций основных фондов. Относительно узок перечень товаров, облагаемых акцизами. Здесь отсутствуют такие стандартные подакцизные товары, как ювелирные изделия, изделия из меха и др.

Налоговая система Кыргызской Республики постоянно совершенствуется. Последняя реформа осуществлена в 2009 году, итоги которой, если крупно обозначить, заключаются в снижении ставки НДС с 20 процентов до 12, введении налога на недвижимое имущество юридических и физических лиц, отмене налога за пользование автомобильными дорогами и отчислений в фонд предупреждения и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций. Остальные изменения в целом касались совершенствования системы администрирования и систематизации нормативно-правового регулирования в сфере налогообложения.

2 Отраслевая налоговая нагрузка и структура ВВП

Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики в целях определения эффективности совершенствования налоговой системы сравнивает темпы роста ВВП и налоговых доходов в отраслевом разрезе. Например, определялись отклонения темпов роста ВВП и налоговых поступлений в 2012 г. по сравнению с предшествующим годом по следующим направлениям: промышленность – горнодобывающая промышленность, обрабатывающая промышленность, включая энергетику – строительство и другие отрасли.

	Горнодобывающая промышленность	Обрабатывающая промышленность, включая энергетику	Строительство	Другие отрасли
ВВП	-19,1	-8,1	-12,6	-4,0
Налоговые поступления	-15,8	-22,9	-17,4	-9,2

Таблица 1. Изменение в темпах роста ВВП и налоговых поступлений по отдельным отраслям экономики Кыргызской Республики в 2012 г. по сравнению с 2011 г.

Соответственно, делается вывод о снижении налоговой нагрузки на горнодобывающую отрасль и её повышении на обрабатывающую промышленность, включая энергетику, строительство и другие отрасли.

Однако самым показательным для органов налоговой службы КР является всё же налоговая нагрузка субъекта экономики, в качестве которой принимается уплачиваемая сумма налога. При этом используется самый простой метод – метод прямого подсчёта. Он не требует специальных исследований и большой информации. Основан на определении суммы налога, исходя из изменений в налоговой системе по условному предприятию, являющимся типичным, на которого распространяется действие основных налогов. Расчёты делаются и по определённым организациям разных видов деятельности, например, торговли, финансовой организации, предприятия промышленности и других с конкретными цифровыми данными. Расчёты соответственно показывают несомненное снижение налогового бремени: соотношение налоговой нагрузки, рассчитанной по новым и ранее действовавшим условиям налогообложения, колеблется на уровне 60-70 процентов.

Как видно, компетентные органы ограничиваются простейшими расчётами для оценки динамики налоговой нагрузки на макроуровне.

Автором изучены и обобщены мнения разных исследователей по поводу критериев определения налоговой нагрузки (Фынчина, 2008а), а также произведены оценки налогового бремени по отраслям экономики в Кыргызской Республики (Фынчина, 2007 и 2008б). Результаты исследований не имеют однозначной оценки и требуют дальнейших исследований в этой области с тем, чтобы при определении фискальной политики максимально обеспечить реализацию принципа равномерности налогообложения.

Эффективность налоговых реформ можно определить по нескольким критериям. Исходя из цели, которую ставит Правительство Кыргызской Республики – сделать более привлекательным инвестиционный климат в стране – наиболее показательным представляется уровень налогового бремени. В мировой практике с целью расчёта этого показателя сопоставляют налоговые доходы с объёмом ВВП.

Существуют разные точки зрения по поводу оценки такой налоговой нагрузки. Первая – чем ниже доля налоговых доходов в ВВП, тем привлекательнее налоговый климат страны (Шаталов, 2011). Есть мнение, что, «чем выше доля налогов в ВВП, тем больше его объём перераспределяется через систему налогообложения и тем эффективнее налоговая система» (Сайфиева, 2012), при этом оговаривается необходимость проведения комплексного анализа системы налогообложения в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности, включающий анализ структуры ВВП по видам первичных доходов, их налоговому потенциалу, оценку коэффициента отраслевой налоговой нагрузки и отраслевой структуры налоговых доходов.

Определение автором налоговой нагрузки предприятий разных отраслей экономики Кыргызской Республики по двухпараметрической модели А.В. Игнатова позволило установить зависимость налоговой нагрузки от двух показателей: трудоёмкости и материалоёмкости. Данные построенной матрицы показывали высокий уровень налоговой нагрузки по тем сферам экономики, где большой удельный вес занимает фонд оплаты труда (и соответственно, меньший – материальные затраты), и низкую налоговую нагрузку на предприятиях с маленькой долей фонда оплаты труда и большой долей материальных затрат. Разброс показателей по этим субъектам чрезвычайно большой: от 4,3-8,7 сом. на каждые 112 сом. выручки-брутто до 26,7 сом. (FynchinaKh.,2008в).

Сайфиевой С.Н. предлагается для оценки налогового бремени по отраслям промышленности использовать следующие индикаторы (Сайфиева, 2010а и 2010б. С. 39):

1. Коэффициент налоговой нагрузки (НН) на вновь созданную стоимость – отношение отраслевой налоговой нагрузки к валовой добавленной стоимости (ВДС), позволяет определить влияние налогового бремени на отраслевую продуктивность.
2. Коэффициент НН на прибыль в ВДС – отношение отраслевой НН к величине прибыли в ВДС, позволяет определить соотношение налогового бремени и собственных финансовых источников предприятия, включающих амортизацию и прибыль.

3. Коэффициент НН на чистую прибыль, рассчитанную как разницу между валовой прибылью и потреблением основного капитала, включая скрытую заработную плату. Этот показатель позволяет определить соотношение налогового бремени и чистой прибыли в ВДС каждой отрасли.

В своих расчётах налоговой нагрузки в отраслевом разрезе (Сайфиева, 2012), автор не берет во внимание страховые взносы и налоги, уплачиваемые во внешнеэкономической деятельности, оговаривая затруднённую возможность получения официальной статистической информации последних (добавим, и не только в отношении них, но и по страховым отчислениям, администрируемым социальным ведомством). В других расчётах налоговой нагрузки в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности (Сайфиева, 2010а и 2010б), названными промежуточными, учтены отчисления на социальные нужды посредством распределения их пропорционально структуре заработной платы наёмных работников за каждый год анализируемого периода.

На наш взгляд, предлагаемая методика в целом отличается излишней детализацией, нагромождением цифр, что не позволяет сделать правильные акценты на аналитических выкладках. Здесь уместны слова В. Чика (американский экономист, последователь теории Кейнса. Основные труды: «Теория монетарной политики» (1977), «Макроэкономика после Кейнса» (1983) и др.), что «в сложной системе результаты, полученные путём детального изучения определённых её аспектов, не могут распространяться на весь предмет исследования... Чем сложнее система, тем меньше мы знаем о всех происходящих в ней процессах. Ни действия агентов внутри системы, ни изучение её извне не могут основываться на полной информации. Совершенное знание недостижимо» (цит. по: Ш. Доу, 2006. С. 63).

Экономический смысл предлагаемых индикаторов эффективности отраслевого совокупного налогообложения, по мнению Сайфиевой, заключается в измерении величины ВДС и валовой прибыли в ВДС, перераспределяемых с помощью налогообложения. Представляется, что в основе предлагаемых индикаторов лежит международный подход сопоставления величины налоговых сумм и социальных взносов во внебюджетные социальные фонды к регистрируемому статистикой ВВП (в отраслевом разрезе – валовая добавленная стоимость), а также – на микроуровне – соотношение уплаченных налогов также к добавленной стоимости или чистой прибыли (подробно см. Фынчина, 2008а). И оценка их также нужно делать, следуя международным критериям, отмеченным, как указывалось выше, д.э.н. С.Д. Шаталовым.

Исходя из вышеизложенного, рассчитаны показатели налогового бремени в отраслевом разрезе, по которым можно оценить эффективность развития налоговой системы в Кыргызской Республике.

Произведём оценку налоговой нагрузки по отраслям экономики по общепринятой методике, сравним налоговый потенциал соответствующей отрасли с отраслевой структурой ВВП. Полученный результат – коэффициент налоговой нагрузки – показывает превышение налоговой нагрузки по отрасли над средней по всем секторам экономики (Сайфиева, 2012. С. 123).

Как видно из табл. 2, выявляется картина, которая разрушает сложившееся представление и не позволяет объяснить явные факты. Основное налоговое бремя несёт промышленность (налоговое бремя стабильно превышает вклад в ВДС отрасли в среднем в 2 раза). Рассматривая промышленность в разрезе, выявляется, что не все её секторы находятся в равном положении. Так, основную налоговую нагрузку в Кыргызстане несёт горнодобывающая отрасль – в 2011 г. коэффициент налоговой нагрузки составил 36,62, в то время как в обрабатывающей промышленности, включающей и переработку сельскохозяйственной продукции, и текстильную и швейную промышленность, и производство древесины и деревянных изделий и др. (разделы 15-37), он один из самых низких (0,68) наряду со здравоохранением (0,63). *Для сравнения:* в Российской Федерации отрасль по добыче полезных ископаемых также несёт самое большое налоговое бремя, равное 1,931, а обрабатывающая – «только» 1,077 (Сайфиева, 2012. С. 124).

Далее по коэффициенту налоговой нагрузки после горнодобывающей промышленности по убывающей располагаются секторы финансовых услуг (2,17), государственного управления (1,76), транспорт и связь (1,58). Наименьшую налоговую нагрузку имеет сельскохозяйственный сектор экономики, определённый государством, как приоритетный, где налоговая нагрузка в анализируемый период несколько выросла и составила от 0,3 до 1 процента.

Следует отметить, что сравнение показателей до и после налоговой реформы 2009 г. не будет в полной мере объективным вследствие, в первую очередь, того, что действие налога на недвижимое имущество, введённое взамен двух оборотных налогов, было приостановлено. Негативное воздействие оказано на экономику страны и продолжающимся мировым финансовым кризисом, но в большей степени, возможно, повлияли внутривнутриполитические события в 2010 г., в результате которых требовалось предоставление пострадавшим налоговым послаблениям или времени на восстановление экономической деятельности, и то, и другое вызвало сокращение налоговой базы и, соответственно, налоговых отчислений. Сравнение показателей 2008 г. и 2011 г. представляется более характерным.

Отрасль экономики	2005			2006			2007			2008		
	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН	КНН
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	28,5	0,3	0,01	28,7	0,4	0,02	26,9	1,0	0,037	25,8	0,8	0,03
Промышленность	17,3	45,9	2,65	14,8	41,6	2,81	13,1	30,1	2,30	14,0	27,7	1,98
Горнодобывающая промышленность	0,5	17,2	34,4	0,4	14,4	36,0	0,5	8,9	17,8	0,5	11,1	22,2
Обрабатывающая промышленность	12,9	24,1	1,99	11,0	22,0	2,00	9,9	16,4	1,66	11,3	12,9	1,14
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,9	4,6	1,18	3,4	5,2	1,52	2,7	4,8	1,78	2,2	3,7	1,68
Строительство	2,7	4,1	1,18	2,7	4,0	1,48	3,6	5,1	1,42	3,1	5,3	1,71
Торговля; ремонт автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования	17,8	8,5	0,48	18,4	10,6	0,58	17,9	14,8	0,83	18,6	15,6	0,84
Гостиницы и рестораны*	1,4	...		1,4	...		1,2	1,5	1,25	1,3	1,0	0,77
Транспорт и связь	6,6	21,8	3,30	6,1	22,4	3,67	7,4	22,3	3,00	8,4	16,6	1,98
Финансовая деятельность	2,2	4,2	1,90	2,6	3,7	1,42	3,4	4,3	1,26	6,1	6,2	1,00
Государственное управление	4,6	7,7	1,67	4,4	10,4	2,36	4,3	11,4	2,65	4,2	16,6	3,90
Образование**	3,8	3,1	0,82	4,0	3,2	0,8	4,5	2,7	0,60	4,4	2,4	0,55
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	2,0	1,7	0,85	2,3	1,7	0,74	2,1	1,6	0,76	1,9	1,6	0,84
Предоставление коммунальных, социальных и персональных услуг	1,2	2,2	1,83	1,3	2,3	1,77	1,6	1,5	0,94	1,6	1,3	0,81

Отрасль экономики	2009			2010			2011			Изменение КНН 2011 г. по сравнению с 2008 г.	
	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН	КНН	ВДС	НН
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	18,8	1,0	0,06	17,5	0,57	0,03	16,6	0,5	0,03	-9,2	-0,3
Промышленность	16,9	32,4	1,92	20,7	37,3	1,80	22,5	44,7	1,99	8,5	17,0
Горнодобывающая промышленность	0,5	8,8	17,52	0,6	26,2	43,67	0,8	29,3	36,62	0,3	18,2
Обрабатывающая промышленность	14,2	17,0	1,2	17	7,9	0,46	18,3	12,5	0,68	7	-0,4
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	2,2	6,6	3,0	3,1	3,2	1,05	3,4	2,9	0,85	1,2	-0,8
Строительство	6,7	6,1	0,91	5,5	6,1	1,11	4,9	4,5	0,91	1,2	-0,8
Торговля; ремонт автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования	16,8	15,5	0,92	16	11,9	0,74	15,2	13,0	0,86	-3,4	-2,6
Гостиницы и рестораны	1,3	0,8	0,62	1,3	0,6	0,46	1,5	0,6	0,41	0,2	-0,4
Транспорт и связь	8,8	18,7	2,12	8,6	13,8	1,61	8,1	12,8	1,58	-0,3	-3,8
Финансовая деятельность	4	6,6	1,65	3,9	6,2	1,6	3,5	7,6	2,17	-2,6	1,4

Государственное управление	5,3	16,1	3,04	5,6	13,5	2,4	5,1	9,0	1,76	0,9	-7,6
Образование	4,4	2,8	0,64	4,4	2,5	0,58	5,3	3,2	0,6	0,9	0,8
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	2,6	2,0	0,75	2,6	1,7	0,67	3	1,9	0,63	1,1	0,3
Предоставление коммунальных, социальных и персональных услуг	2,1	1,2	0,57	2,2	1,3	0,55	1,9	2,3	1,21	0,3	1,0

* В отчётности эта позиция за данный период отдельно не выделена, а включена в сектор «Торговля; ремонт автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования».

** Структура налоговой нагрузки по отраслям «Образование» и «Здравоохранение» определена пропорционально структуре 2007 г.

Таблица 2. Расчёт коэффициента налогового бремени по секторам экономики Кыргызской Республики за период 2005-2011 гг. **Источник:** рассчитано автором по Статсборнику Национальные счета Кыргызской Республики 2005-2011 гг.

Если смотреть из этих позиций, то налоговая нагрузка в горнодобывающей промышленности после реформирования выросла на 18,2 процента, доля же валовой добавленной стоимости выросла только на 0,3 процента.

Политика поддержки приоритетов экономического развития привела к снижению налогового гнёта по предприятиям обрабатывающей промышленности: доля валовой добавленной стоимости выросла на 7 процентов, а налоговая нагрузка снизилась на 0,4 процента.

В сфере производства и распределения электроэнергии, газа и воды также рост доли валовой добавленной стоимости на 1,2 процента сопровождался снижением налоговой нагрузки на 0,8 процента. Снижение налоговой нагрузки отмечается и по сектору государственных услуг, где доля валовой добавленной стоимости выросла на 0,9 процента, а налоговая нагрузка снизилась на 7,6 процента. В сфере финансовой деятельности произошло усиление налоговой нагрузки. Так, если доля финансовых, страховых и пр. услуг в валовой добавленной стоимости экономики Кыргызской Республики сократилась на 2,6 процента, то повышение налоговой нагрузки составило 1,4 процента. Снижение налоговой нагрузки отмечается и по предприятиям питания, гостиницам (0,4 процента), строительным организациям (0,8 процента).

Доля НДС по сельскому хозяйству в структуре ВВП к 2008 г. сократилась по сравнению с 2005 г. на 2,7 процента, в то время как доля налоговой нагрузки повысилась на 0,5 процента, превышение коэффициента налоговой нагрузки составило 0,02. Сравнение показателей по данной отрасли экономики 2008 г. (до реформирования налоговой системы) по сравнению с 2009 г. (после реформы в сфере налогообложения) показывает относительно значительное снижение доли НДС – на 7 п.п., и некоторый рост налоговой нагрузки – на 0,2 п.п.

Таким образом, выявлено относительно большое несоответствие структуры валовой добавленной стоимости по отраслям экономики структуре налоговых доходов (если в РФ коэффициент налоговой нагрузки составляет в среднем от 0,6 до 2 процентов, не считая сельское хозяйство, то в КР – от 0,6 до 40). Вряд ли это объясняется только особенностями действующей модели налогообложения или спецификой национальной экономики.

3 Структура налоговых доходов основных отраслей экономики

При анализе налоговой нагрузки представляется важным оценить влияние каждого из налогов, формирующих её. Понятно, что перечень налогов в разных сферах неодинаков. Принцип дисперсности в налогообложении несколько снижает налоговое бремя предприятий отдельных отраслей экономики.

Следует учесть, что при анализе уровня и структуры налоговой нагрузки в расчётах отражены практически все налоги, в том числе и подоходный налог. В настоящих расчётах не включены налог на добавленную стоимость и акцизный налог на импортируемую продукцию, которые, как указывалось выше, администрируются Государственной таможенной службой Кыргызской Республики. В то же время, есть мнение, что следует исключить из расчёта налоговой нагрузки такие платежи, как налог на добавленную стоимость, подоходный налог с физических лиц, отчисления во внебюджетные социальные фонды. Аргументом здесь служит характеристика этих налогов как транзитных, нейтральных для предприятия, перелагаемых, как правило, на конечных потребителей. Но нейтральных для предприятия налогов просто не существует: они реально уплачиваются за счёт текущих денежных поступлений.

Рассмотрим изменение структуры налоговой нагрузки по угольной и нефтегазовой промышленности в результате налоговой реформы 2009 г. (см. табл. 3).

Вид налога	Угольная и нефтегазовая отрасль				Цветная металлургия			
	2008		2011		2008		2011	
	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы
Подоходный налог	35,6	15,1	60,2	10,0	158,8	14,2	314,4	4,6
Налог на прибыль	44,6	18,9	74,1	12,3	27,5	2,5	93	1,4
НДС на внутреннюю продукцию	129,1	54,7	219,8	36,4	5,9	0,5	23	0,3
Налог с продаж	-	-	118,6	19,7	-	-	51,9	0,8
Земельный налог	5,4	2,3	8,6	1,4	31,9	2,9	9,5	0,1
Акцизный налог	0,06	0,03	0,7	0,1	-	-	-	-
Налог на доходы лиц-нерезидентов	5,6	2,4	68,6	11,4	66,8	6	18,9	0,3
Налог за пользование недрами	15,9	6,7	53	8,8	774,9	69,3	226	3,3
Налоги от Кумтор	-	-	-	-	53,1	4,7	6066,4	89,2
Вид налога	Пищевая промышленность, кроме алкогольной и табачной				Лёгкая промышленность			
	2008		2011		2008		2011	
	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы
Подоходный налог	29,1	31,7	58,0	16,3	11,6	33,4	14,4	13,4
Налог на прибыль	43,1	46,9	58,6	16,5	9,5	27,4	9	8,4
НДС на внутреннюю продукцию	11,3	12,3	87,4	24,6	11,5	33,1	6,9	6,4
Налог с продаж	-	-	147,1	41,4	-	-	76	70,8
Земельный налог	8,2	8,9	3,8	1,1	2,1	6,1	1,1	1
Вид налога	Производство строительных материалов				Прочие отрасли промышленности			
	2008		2011		2008		2011	
	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы
Подоходный налог	73,7	57,6	64,9	16,2	200,8	52,7	213,8	19,2
Налог на прибыль	195,1	152,5	45,9	11,5	77,8	20,4	112,2	10,1
НДС на внутреннюю продукцию	-166,7	-130,3	50,2	12,5	9,6	2,5	419	37,7
Налог с продаж	-	-	142,9	35,7	-	-	245,6	22,1
Земельный налог	10,5	8,2	9	2,2	39,5	10,4	39,4	3,5
Акцизный налог	-	-	-	-	3,3	0,9	4,8	0,4
Налог на доходы лиц-нерезидентов	-	-	28,6	7,1	27,8	7,3	28,6	2,6
Налог за пользование недрами	15,4	12	59,3	14,8	22,2	5,8	47,7	4,3
Вид налога	Электроэнергетика				Строительство			
	2008		2011		2008		2011	
	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы
Подоходный налог	127,1	29,1	190,6	26,3	127,1	22,6	536,4	47,7
Налог на прибыль	66,6	15,2	68,8	9,5	72,8	5,5	126,9	11,3
НДС на внутреннюю продукцию	232,5	53,1	412,6	57	-	-	-	-
Налог с продаж	-	-	43,4	6	-	-	308,8	27,5
Земельный налог	11,3	2,6	9,1	1,3	16,1	2,9	13,2	1,2
Вид налога	Торговля и предприятия питания				Финансовые услуги			
	2008		2011		2008		2011	
	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы	сумма, млн. сом.	процент от общей суммы
Подоходный налог	132,1	9,0	286,1	8,6	201,3	29,5	551,7	28,8
Налог на прибыль	380,4	25,8	445,5	13,3	214,6	31,5	396,3	20,7
НДС на внутреннюю продукцию	886,7	60,2	1143,6	34,2	27,8	4,1	275	14,3

Налог с продаж	-	-	1391,2	41,6	-	-	440	23,0
Земельный налог	74,6	5,1	76,6	2,3	4,5	0,7	14,9	0,8
Акцизный налог	-	-	-	-	-	-	-	-
Налог на доходы лиц-нерезидентов	-	-	-	-	233,7	34,3	240	12,5

Таблица 3. Структура налоговых доходов в основных отраслях экономики Кыргызской Республики в 2008 и 2011 гг. *Источник:* рассчитано по данным ГНС при Правительстве Кыргызской Республики

Структура налоговой нагрузки изменилась после реформирования, прежде всего, в связи с введением налога с продаж, составивший относительно большой удельный вес – 19,7 процентов. Но, как и в 2008 г., основную долю в налоговой нагрузке этой отрасли экономики составляет НДС на внутреннюю продукцию (36,4 процента). Почти в 5 раз увеличилась доля налога на доходы нерезидентов.

Следует отметить, что специфику цветной металлургии Кыргызской Республики определяют ЗАО «Кумтор Голд Компани» (КГК) и ЗАО «Кумтор Оперейтинг Компани» (КОК), налоговая нагрузка которых составляет около 90 процентов всех налоговых доходов цветной металлургии Кыргызской Республики. Деятельность данной организации в экономике Кыргызской Республики имеет большое значение. По предварительным данным Национального статистического комитета КР доля «Кумтора» в ВВП страны в 2011 году составила 11,7 процента; доля «Кумтора» в общем объеме промышленного производства - 26,1 процента; доля золота в общем объеме экспорта в 2011 году составила 51,1 процента. Поэтому налогообложение с Кумтор осуществляется по особому контракту – *налог на валовой доход от Кумтор* – налог на основе отдельного соглашения. Соглашение по налогу на валовой доход от Кумтор предусматривает перечисление 17 процентов (при подписании соглашения в 2009 г. ставка составляла 13 процентов) от валового дохода деятельности ЗАО КГК и ЗАО КОК от продажи золота и серебра без зачетов. Эти платежи не подпадают под действие НК КР. В соответствии с бюджетной классификацией КР определены как налоги, не распределяемые по категориям.

Все остальные платежи – таможенные сборы, налог с продаж, НДС, акцизный и подоходный налог с работающих, а также лицензионные платежи и отчисления в Социальный фонд – эти организации платят в соответствии с действующим налоговым законодательством Кыргызской Республики. Помимо этого, они производят уплату одного процента от валового дохода в Фонд развития Иссык-Кульской области.

По данным СМИ государственная комиссия по «Кумтору» в одном из своих заключений сделала выводы, что если бы «Кумтор» работал с 2009 года на основе общего налогообложения, то за три последних года бюджет Кыргызстана получил бы на 100 млн. долларов меньше. Между тем определение особых условий налогообложения инициировано самим «Кумтор». Представляется, что особый статус налогообложения имеет политическую подоплёку. Возможно, это имеет и экономические основания, что требует проведения более глубокого и всестороннего анализа, чем было до сих пор. Однако общий анализ можно провести по статистическим показателям. Так, сравнение доли чистой прибыли, как составного элемента ВДС, по *горнодобывающей промышленности и сфере торговли и ремонту автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования* находится в соотношении: в 2008 г. 4,1 и 91 процент, в 2011 г. 41,5 (рост за счёт снижения долей прочих налогов и потребления основного капитала) и 91,1 процент (авторские расчёты по данным СНС КР). Таким образом, можно заключить, что эти вопросы налогообложения являются проблемными и требуют скорейшего разрешения.

Налоговая нагрузка на предприятия пищевой промышленности, кроме алкогольной и табачной, как видно из таблицы, усилилась вследствие введения налога с продаж, доля которого составила более 40 процентов, в два раза увеличилась доля налога на добавленную стоимость. Такие изменения повлекли за собой снижение налога на прибыль и подоходного налога. В 2 раза повысилась доля НДС на производимую продукцию, что связано с ростом налогооблагаемой базы, как с изменением условий налогообложения, так и в связи с ростом объёма продаж. Значительное снижение доли земельного налога объясняется пересмотром в сторону уменьшения зональных корректировочных коэффициентов, учитывающих месторасположение субъекта экономики в населённом пункте.

Структура налоговых доходов по лёгкой промышленности, являющейся флагманом кыргызской экономики, по определению экспертов-экономистов, не внушает оптимизма. Определим вклад этой отрасли промышленности в налоговых поступлениях, администрируемых ГНС КР. До введения новой редакции Налогового кодекса он составлял 33,4 процента, после – 10,7 процента, в 2011 г. – 11,1.

А к 2011 г. возрос не намного – 13,4 процента. Структура налогообложения в лёгкой промышленности более чем на 70 процентов сложилась из вновь введённого налога с продаж. Вызывает вопрос отсутствие корреляции между этим налогом и НДС, налоговая нагрузка по которому сократилась в 1,7 раза, а доля в общей сумме налоговых платежей – более чем в 5 раз.

В производстве строительных материалов изменение структуры налоговых платежей вызвано также налогом с продаж. Но и тем, что в 2008 г. имело место большая переплата по НДС, зачтённая в последующий год.

В электроэнергетике изменения в структуре налоговых взносов коснулись только налога на прибыль, доля которого несколько сократилась за счёт увеличения платежей по НДС и налога с продаж.

Строительство – тот сектор экономики, который в Кыргызской Республике, на наш взгляд, обладает большим налоговым потенциалом. Некоторое усиление налогового администрирования, предусмотренного новой редакцией Налогового кодекса, позволило, по нашему мнению, повысить удельные веса налога на прибыль и подоходного налога более чем в 2 раза, при этом значительную долю в структуре налоговых платежей составил вновь введенный налог с продаж.

Для торговли и предприятий питания основными налоговыми платежами являются косвенные налоги: если в 2008 г. более 60 процентов всех платежей составлял только один налог - НДС, то после реформирования налоговой системы два налога – НДС и налог с продаж – составили уже почти 76 процентов, причём на долю налога с продаж приходится большая доля в размере 41,6 процентов.

Структура налоговых отчислений сектора финансовых услуг сформирована в основном из прямых налогов: налогов на доходы и прибыль (95,3 процента в 2008 г.) – основную долю занимал налог на доходы нерезидентов (34,3 процента), затем налог на прибыль (31,5) и подоходный налог (29,5). После внесения изменений в налоговую систему налоговое бремя в финансовом секторе распределяется более равномерно, однако превалирование доли прямых налогов в структуре налоговых изъятий осталось (37,3:62,8).

4 Выводы

Развитие экономики Кыргызской Республики сопровождается постоянным совершенствованием и системы налогообложения, которое требует проведения анализа эффективности предполагаемых фискальных мер. Исходя из этого проведены расчёты показателей структуры и уровня налогового бремени в отраслевом разрезе, по которым можно оценить эффективность развития налоговой системы в Кыргызской Республике.

В результате проведён анализ большого цифрового массива, отражающего налоговую нагрузку по разным отраслям экономики, и выявлено:

1. Основное налоговое бремя несёт промышленность, внутри которой обнаружена большая неравномерность: высокую налоговую нагрузку в Кыргызстане несёт горнодобывающая отрасль, по которой в анализируемый период коэффициент налоговой нагрузки составил в среднем 30, в то время как в обрабатывающей промышленности он один из самых низких (0,68) наряду со здравоохранением (0,63).

2. Далее по коэффициенту налоговой нагрузки располагаются секторы финансовых услуг (2,17), государственного управления (1,76), транспорт и связь (1,58). Наименьшую налоговую нагрузку имеет сельскохозяйственный сектор экономики, где налоговая нагрузка в анализируемый период составил от 0,3 до 1 процента.

3. Налоговая нагрузка в горнодобывающей промышленности после реформирования выросла на 18,2 процента, доля же валовой добавленной стоимости выросла только на 0,3 процента.

4. Снизилась налоговая нагрузка после реформирования налоговой системы КР в 2009 г. по предприятиям обрабатывающей промышленности: доля валовой добавленной стоимости выросла на 7 процентов, а налоговая нагрузка снизилась на 0,4 процента.

5. Снижение налоговой нагрузки отмечается и по предприятиям питания, гостиницам (0,4 процента), строительным организациям (0,8 процента), где традиционно преобладает малое предпринимательство.

6. Структура налоговой нагрузки изменилась после реформирования, прежде всего, в связи с введением налога с продаж. Высока доля в налоговой нагрузке практически всех отраслей экономики также и НДС (на внутреннюю продукцию). Доли налога на прибыль и подоходного налога меняются значительно по отдельным секторам экономики, изменения по ним вызваны не переменами в схеме налогообложения, а исключительно усилением налогового администрирования, предусмотренного новой редакцией Налогового кодекса.

7. При определении путей дальнейшего реформирования следует исходить из выявленного неравномерного распределения налоговой нагрузки, перераспределения её на сферу торговли и услуг, на предприятия обрабатывающей промышленности, кроме предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции.

8. Развитие налогообложения должно сопровождаться ростом налогового потенциала соответствующих отраслей экономики, что не может быть обеспечено без сбалансированности налоговой нагрузки и отраслевой структуры ВДС.

9. Реформирование налоговой системы может идти по пути гармонизации соотношения прямых и косвенных налогов (например, через аннулирование нового оборотного налога – налога с продаж с одновременным повышением ставки НДС), введения прогрессивного налогообложения по прямым

налогам (предусматривающего элемент сверхдоходности и расслоение общества), пересмотра налоговых преференций, условий и методов их предоставления, перечня облагаемых и освобождённых поставок, а также принципов определения подакцизных товаров.

10. Конкретизация путей совершенствования налогообложения и поиск повышения эффективности фискальной политики в Кыргызской Республике требует проведения дополнительного анализа структуры ВДС и ВВП по видам доходов.

Литература

- Фынчина Х.А. «Методологические приёмы к содержанию и методике определения налогового бремени», Вестник КЭУ. 2008а. №3. С. 186-192.
- Fynchina Kh. «Tax Burden of Economic Sectors in Kyrgyz Republic», Sosio ekonomi: yil: 4 sayi: 8|2008б-2 KDV Dahil Fiyati: 5 YTL. S. 179-187.
- Фынчина Х.А. «Количественная оценка уровня налогового бремени в экономике Кыргызской Республики», Вестник КазЭУ. 2007, №4. С. 287-291.
- Шаталов С.Д. «Развитие российской налоговой системы», Финансы. 2011, №2. С. 4.
- Сайфиева С.Н. «Российская система налогообложения: взгляд изнутри», Вопросы экономики.2012, №2. С. 117.
- Сайфиева С.Н. «Методика расчёта и эффективность отраслевой налоговой нагрузки в 2000-2008 гг., Финансы. 2010а, №12. С. 40-46.
- Сайфиева С.Н. «Налоговая нагрузка на ключевые секторы российской экономики в 2000-2008 гг.»Финансы. 2010б, №8. С. 37.
- Ш. Доу, «Математика в экономической теории: исторический и методологический анализ», Вопросы экономики.2006, №7. С. 63.
- Статистические сборники: Система национальных счетов Кыргызской Республики 2005-2011 гг.
- Данные Государственной налоговой службы при Правительстве Кыргызской Республики.