

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РЕСПУБЛИКИ
КАЗАХСТАН**

ИННОВАЦИОННЫЙ ЕВРАЗИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

К.Б. Баймагамбетов

**УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ
РАЗРЕШЕНИЯ**

Магистерская диссертация на соискание
академической степени магистра экономики
по специальности 6М050600 - Экономика

ПАВЛОДАР – 2013

ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

В настоящей магистерской диссертации применяются следующие термины с соответствующими определениями:

налоги	- законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер; налогоплательщик - лицо и (или) структурное подразделение юридического лица, являющиеся плательщиком налогов и других обязательных платежей в бюджет;
недоимка	- исчисленные, начисленные и не уплаченные в срок суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, в том числе авансовых и (или) текущих платежей по ним, за исключением сумм, отраженных в уведомлении о результатах налоговой проверки в период обжалования в установленном законодательством Республики Казахстан порядке в обжалуемой части;
Налоговый режим	- совокупность норм налогового законодательства Республики Казахстан, применяемых налогоплательщиком при исчислении всех налоговых обязательств по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных настоящим Кодексом;
Другие обязательные платежи	- обязательные отчисления денег в бюджет в виде плат, сборов, пошлин, за исключением таможенных платежей, производимые в размерах и случаях, установленных настоящим Кодексом; специальный налоговый режим - особый порядок расчетов с бюджетом, устанавливаемый для отдельных категорий налогоплательщиков и предусматривающий применение упрощенного порядка исчисления и уплаты отдельных видов налогов и платы за пользование земельными участками, а также представления налоговой отчетности по ним.

АФК	- ассоциация финансистов Казахстана
КФН	- Комитет НБ РК по контролю финансового рынка
БВУ	- Банки второго уровня
ВВП	- Валовой внутренний продукт
ЕБРР	- Европейский Банк Реконструкции и Развития
МФ	- Министерство финансов РК
НБРК	- Нацбанк РК
НКМФ	- Налоговый комитет Министерства финансов РК
ПИФ	- паевый инвестиционный фонд (ы)
РК	- Республика Казахстан
РЦБ	- рынок ценных бумаг
СНГ	- Союз независимых государств
США	- Соединенные штаты америки
ТОО	- Товарищество с ограниченной ответственностью
МСБ	- Малый и средний бизнес

СОДЕРЖАНИЕ

ОПРЕДЕЛЕНИЯ,ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	3
ВВЕДЕНИЯ	4
1 НЕУПЛАТА НАЛОГОВ КАК СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ	
1.1 Сущность и формы уклонения от уплаты налогов	7
1.2 Анализ причин неуплаты налогов	17
1.3 Зарубежный опыт противодействия уклонению от уплаты налогов	21
2 НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КАЗАХСТАНА И МАСШТАБЫ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ	
2.1 Взаимосвязь налоговой системы и масштабов уклонения от уплаты налогов	32
2.2 Последствия уклонения от уплаты налогов	47
2.3 Анализ мер по противодействию уклонения от уплаты налогов в Республике Казахстан	54
3 ПРОГРАММА МЕР ПО СНИЖЕНИЮ УРОВНЯ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	
3.1 Система мер по устранению причин уклонения от уплаты налогов	61
3.2 Совершенствование системы контроля за уплатой налогов	66
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	69
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	75

**Министерство образования и науки Республики Казахстан
Инновационный Евразийский университет**

Допущен к защите:
зав. кафедрой «Экономика»,
кандидат экономических наук,
_____ З.А. Арынова

« ____ » _____ 2013 г

Магистерская диссертация

**УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ
РАЗРЕШЕНИЯ**

специальность: 6M050600 - Экономика

Магистрант _____ К.Б. Баймагамбетов

Научный руководитель, профессор
кандидат экономических наук _____ В.М. Елисеев

Актуальность темы исследования. Взимание налогов - древнейшая деятельность и одно из основных условий существования государства, развития общества. В ряду государственных доходов налогам и сборам принадлежит важнейшее место. При этом также важно отметить, что взимание налогов постоянно находится на острие противоречий общественных и частных интересов. Государственные органы, как правило, недовольны, что налоговые сборы поступают не полностью, что не позволяет сообразно выполнять возложенные на них функции по пополнению бюджета и регулированию экономических отношений. Граждане и представители бизнеса, в свою очередь, критикуют налоги за непосильную ношу. В итоге, государство пытается увеличить сбор налогов, что с неизбежностью усиливает желание плательщиков уклониться от них. Фирмы же придумывают все новые способы уклонения, что в свою очередь толкает государство к ужесточению налогового режима.

Быстрый рост масштабов уклонения от налогов одна из характерных основ рыночного реформирования в РК в начале периода становления государственности. Приобретение Республикой Казахстан государственной независимости и переход к рыночной экономике предопределили необходимость глобальных конфигураций действующего механизма хозяйствования и налоговых взаимоотношений между налогоплательщиками и бюджетом. Резкое повышение количества налогоплательщиков с многообразием форм собственности привело к усложнению хозяйственного и налогового учета, что в, свою очередь, затруднило контроль за надлежащим исполнением налогоплательщиками обязательств перед бюджетом и, до этого всего, своевременности и полноты уплаты налогов и платежей. По результатам реформирования экономики в период до начала финансового кризиса 2007-2009 гг. уклонение от налогов было минимизировано, пополнение бюджета стало более стабильным, были также зафиксированы даже сверхнормативные пополнения бюджета. однако, в результате воздействия мирового финансового кризиса за короткий период удельный вес укрытых от налогов сумм резко возрос. Такая ситуация была зафиксирована не только в Казахстане, но и в других странах . При этом, все это происходило в период, когда Правительство предпринимает никак не только технически-прикладные, но и фундаментальные меры по совершенствованию налоговой системы и по борьбе с уклонением от налогов. Уклонение и неуплата налогов имеет далеко идущие последствия. Неуплата гражданами и организациями налогов подрывает устойчивость бюджетной политики, ограничивает возможности финансирования социально - экономических программ, нарушает принцип социальной справедливости.

Казахстанские эксперты-экономисты также сделали важный вклад в развитие взглядов на природу и роль их неуплаты в системе налоговых отношений. Механизм развития налоговых отношений и их отдельных элементов исследован в научных трудах отечественных экспертов - А.Б. Зейнелгабдина, К.К. Ильясова, В.Д. Мельникова В.Д., Н.К. Кучуковой, В.Д. Единица, А.А. Нурумова, З.Д. Искаковой, М.Х. Тусеевой, Г.Т. Калиевой, М.Т. оспанова, А.К. Кошанова, Ф.С. Сейдахметовой, которые с разных позиций оценивали воздействие уклонения от уплаты налогов на экономическую жизнедеятельность общества. Исследование данных работ говорят об определенных достижениях в исследовании проблемы регулирования налогового планирования и оптимизации налоговой нагрузки компании. Но, несмотря на наличие значительного количества научных разработок по данной проблеме, многие ее аспекты исследованы недостаточно глубоко, особенности в части учетной практики. В этой взаимосвязи представляются актуальными комплексное исследование проблем неуплаты налогов.

Цели и задачи исследования. Целью магистерской работы считается определение и пути поиска решения научной задачи формирования представлений проблем уклонения от налогов с позиции налогоплательщиков и взаимодействия последней с налоговой системой Казахстана.

В рамках выполнения указанной цели были поставлены последующие задачи:

- проанализировать и описать данные о функционировании налоговой системы в процессе анализа; исследовать сущность действия уклонения от налогов;
- сравнить и проанализировать взаимосвязь налоговые системы с масштабами уклонения от налогов;
- подробно рассмотреть и сделать анализ институциональных сфер, установить факторы и методы, возникающие при устранении причин в процессе уклонения от налогов в РК;
- провести анализ последствий уклонения от налогов и дать предложения для уменьшения масштабов уклонения от налогов.

Объектом исследования считается механизм взаимодействия государства и налогоплательщика.

Предметом исследования выступают отношения, складывающиеся между экономическими субъектами и государством в процессе уклонения от налогов.

Методы исследования. Предпосылками вывода поставленных в работе задач послужили неоклассическая и институциональная теории экономики и теории налогообложения.

Информационной базой исследования послужили отечественные и зарубежные статистические данные, нормативно-правовые документы, монографическая и научная литература по предмету диссертации, публикации в периодической печати, информационно-аналитические обзоры (в т.ч. Internet).

Научная новизна исследования заключается в установлении сущности, форм и специфичных экономических отношений и процессов, возникающих

около взаимодействии государства и налогоплательщиков и проявляющихся в уклонении от налогов. Наиболее важными считаются последующие результаты работы, отличающиеся научной новизной:

- проведена классификация основных обстоятельств уклонения от налогов, базирующаяся на подразделении их на объективные (позволяющие: правовые и организационные, вынуждающие: регуляторного и фискального происхождения) и индивидуальные (моральные) предпосылки этого социально-экономического действия;

- систематизированы используемые государством методы борьбы с уклонением от налогов; определены условия и границы данных методов; предложены институциональные способы сокращения уклонения от налогов.

Теоретическая и практическая значимость магистерской работы. Магистерская работа расширяет понимание проблемы уклонения от налогов в рамках неоклассической и неоинституциональной теорий и углубляет наличествующие представления о природе уклонения от налогов. основные выводы и теоретические положения диссертационного исследования нацелены на комплексное заключение проблемы уклонения от налогов и могут существовать использованы в лекционных курсах экономической теории, а также теоретических разделах лекционных курсов по: налогообложению, бухгалтерскому учету, аудиту, международным отношениям и др.

Практическая значимость исследования заключается в ориентации основных положения и выводов диссертации на широкое использование институциональных методов расширения спектра решения проблемы уклонения от налогов. Практическую значимость обладают рекомендации о государственной поддержке потребительского кредитования как ограничитель уклонения от «зарплатных» налогов; выведения акций на биржу (IPO) как ограничитель уклонения от налогов и т.д. Для формирования налоговой культуры в обществе нужно активнее использовать средства массовой информации - телевидение, радио, периодическую печать. Также необходимо уделять внимание разъяснению налогоплательщикам их прав и обязанностей. Для этого уже в школьной программе следовало бы предусмотреть «налоговые дисциплины». Но одной «воспитательной работой» ограничиваться нельзя. Нужны реальные стимулы. Скажем, установление «неписаного правила», закрывающего лицам с дурной налоговой репутацией доступ в Парламент РК и другие высшие органы власти.

Работники налоговых органов со своей стороны должны понимать, что налогоплательщик является партнером государства, и именно на деньги налогоплательщика оно осуществляет свою политику и содержит социальную сферу. Работникам налоговых органов следует с уважением относиться к проблемам добросовестных налогоплательщиков. а наиболее крупные добросовестные налогоплательщики, вероятно, заслуживают и особого льготного статуса.

Представляется, что перечисленные институциональные методы еще только зарождаются, но в перспективе могут повлиять на улучшение ситуации с

уклонением от налогов на более глубинном, фундаментальном уровне, чем стандартные методы. Структура работы: введение, основная часть, заключение и список использованных источников.

1 НЕУПЛАТА НАЛОГОВ КАК СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ

1.1 Сущность и формы уклонения от уплаты налогов

Уклонение от уплаты налогов представляет собой способы понижения налоговых платежей, посредством которых налогоплательщик умышленно избегает уплаты налога (налогов) иначе говоря уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства. Наряду с этим предумышленным считается действие (деяние либо бездействие), совершенное лицом, которое осознавало противоправный характер действий, желало либо сознательно допускало наступление вредоносных последствий таких действий.

В англоязычных странах различаются понятия уклонение от налогов (англ. tax avoidance) и избежание налогов (англ. tax evasion. В казахстанской науке последнее понятие чаще заменяется понятиями «оптимизации налогообложения» либо «налоговое планирование».

Уклонение от уплаты налогов как общественное действо с каждым годом все более активно получает большее распространение. С уверенностью можно говорить о положительной динамике налоговой преступности применительно почти ко целым странам мира. Возрастание количества тяжёбных последствий по делам о налоговых недопоступлениях и налоговых спорах можно объяснить несколькими причинами.

С одной стороны, совершенствуются механизмы налогового администрирования и техника проверки достоверности предоставленной налоговым агентом информации, расширяются полномочия осуществления налоговых расследований, повышается квалификация налоговых работников, безвыездно это приводит к возможности обнаруживать и раскрывать эти налоговые правонарушения, которые ранее оставались латентными. Таким образом, происходит никак не только фактический рост количественных показателей налоговой преступности, но и рост числа выявляемых незаконных действий в поле деятельности налоговых органов.

С другой стороны, усложнение национальных налоговых законодательств (в т.ч. вследствие введения государств в региональные объединения), активизация правотворческой деятельности судов, которые по результатам разрешения налоговых споров создают новые факты, доктрины и нормы, приводят к тому, что среднестатистическому налогоплательщику становится все-таки сложнее осваивать свои права и исполнять обязанности в налоговом поле деятельности. Говоря о других категориях налогоплательщиков, в которую входят корпорации и большие бизнесмены, эта ситуация позволяет изыскивать новые схемы ухода от налогообложения, которые все сложнее поддаются классификации по признаку законности либо незаконности.

Наибольшее число затруднений у зарубежных специалистов вызывает само определение «уклонение от налогов». Можно утверждать, что оно заключается в любом преднамеренном либо непреднамеренном деянии субъекта, который после раскрытия необходимости уплаты налогов полностью либо частично уклоняется от этой обязанности.

Размывая грани меж уклонением и избежанием налогов, некоторые специалисты склоняются к тому, чтобы определить избежание налогообложения как «законное уклонение от налогов» и отделить его от тех остальных вариантов, рассматриваемых экономической теорией как «пассивные реакции» на налогообложение: уклонение от налогообложения в рамках маршрута занижения базы, экономии на налогах, уклонение от уплаты налогов, налоговая несостоятельность и т.п.

Далее, чтобы далее продолжить повествование в отношении объекта того, что именно относится к уклонению, а что к неуплате налогов важно отметить, что в основную очередь, изучая различные схемы уклонения от уплаты налогов, необходимо отграничить их по аспекту правомерности от налоговой оптимизации как деятельности по законному понижению налоговых платежей. В теории налогового права ответ на этот вопрос дается на основе помощи категории «правовой границы налоговой оптимизации».

Под пределом обычно понимается крайняя грань чего-либо, то имеется определенные условия осуществления деятельности, которые отделяют ее из ряда сходных явлений. Следовательно, пределами налоговой оптимизации считаются опаснейшие значения индивидуализирующих признаков, отличающих ее от налоговых правонарушений, а также остальных видов финансового менеджмента, изменяющих средства налоговых выплат. Такой юридической характеристикой считается правомерность налоговой схемы. Следовательно, по нашему воззрению, правовым пределом налоговой оптимизации считается правомерность экономической, технической и организационной деятельности по убавлению налоговых выплат в бюджет. Другими словами, налогоплательщику предоставлено право использовать наиболее распространенные законные способы минимизации налогов.

Ежели прямоугольник представляет собой целую совокупность отношений по исполнению налоговой обязанности, то в левой его части станет находиться надлежащее исполнение, а в правой – ненадлежащее либо налоговые правонарушения. Вертикальная установка обозначает правовой верх налоговой оптимизации. В идеале любая ситуация, складывающаяся в процессе исполнения налоговой обязанности должна однозначно и однообразно квалифицироваться как налогоплательщиками, так и большинством государственных органов. Однако на практике складываются такие ситуации, когда возможно их двоякое толкование.

Есть несколько обстоятельств такого положения.

Во-первых, несмотря на обилие теоретических исследований в области налоговых правонарушений и преступлений в литературе и правоприменительной практике отсутствует четкая система критериев

юридической квалификации налоговой минимизации. Соответствующие особые методы, которые государство создает в налоговом и неналоговом законодательстве согласно этой миссии, никак не составляют единой налаженности, никак не согласованы меж собой и нуждаются в совершенствовании. Применительно к налогоплательщикам такая ситуация означает отсутствие точных критериев, в соответствии с которыми его законная деятельность по налоговому планированию может существовать отграничена от нарушения законодательства[1].

Во-вторых, хотелось отметить негативную позицию, свойственную казахстанской налоговой порядки, которая может иметь непосредственное отношение к проблеме нашего рассмотрения – это энтропичность налогового права. Другими словами, в отечественном законодательстве о налогах и сборах есть значительное количество правовых пробелов и коллизий, которые никак не позволяют однозначно использовать правовые нормы. В рамках указания в законодательстве о налоговых льготах необходима ясность формулировок, никак не допускающая двусмысленного толкования. Именно нечеткость определений, свойственная неустоявшемуся казахстанскому законодательству, вызывает значительное количество споров меж налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросам внедрения налоговых льгот.

В-третьих, зачастую в специализированной литературе, освещающей проблематику налогового планирования смешиваются процессуальные и материально-правовые аспекты проблемы, т.е. делаются выводы о законности какой-либо минимизационной схемы на основании того, что суд использует в пользу налогоплательщика по процессуальным основаниям. Сразу важно надлежало отметить, что любая деятельность квалифицируется как правомерная либо противоправная по материально-правовым основаниям, а сложности документирования и доказывания никак не придают легитимности схеме минимизации налогов.

Кроме того, положение осложняется, характеризуясь, что в законодательстве двойственно оценивается деятельность налогоплательщиков по минимизации налоговых платежей. С одной стороны, государство использует мероприятия ответственности вплоть до уголовной к лицам, незаконно снижающим налоговый оклад, а с другой – основа налогового планирования, как ранее отмечалось перед этим, заложена в Конституции РК и уже далее детализирована в НК РК.

Современное налоговое законодательство само провоцирует планирование налоговых последствий, так как предусматривает неодинаковые налоговые случаи и различные ситуации, допуская выбор метода исчисления налоговой базы и предлагая налогоплательщикам всевозможные льготы.

Безвыездно данные предпосылки способствуют к нестабильности налогового права, поэтому очень важным представляется построение обоснованной порядка разграничения налоговой минимизации на правомерную и противоправную. Чтобы определить правовой венец налоговой оптимизации, необходимо отграничить ее от налоговых правонарушений.

Налоговая оптимизация определяется нами как целенаправленная, правомерная, экономически обоснованная деятельность налогоплательщика по понижению налоговых обязательств. НК РК дает общее понятие налогового правонарушения, как виновно совершенного, противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) действия (деяния либо бездействия) налогоплательщика, налогового агента и других персон, за которое Налоговым кодексом РК установлена ответственность.

Таким образом, закрепляются общие признаки нарушения законодательства о налогах и сборах.

На основании сказанного очевидно, что в мишенях данной работы про нас представляют энтузиазм только эти составы правонарушений, которые предусматривают ответственность за сокращение налоговых выплат, совершенное с нарушением законодательства о налогах и сборах. Это нарушения законодательства о налогах и сборах, объектом которых считаются отношения по исчислению и уплате налогов, они предусмотрены статьях Налогового Кодекса РК.

Представляется целесообразным провести сравнение с вышеуказанными действиями по субъектам, объектам, наружному выражению и психическому отношению лица к содеянному.

Лицо. Нарушение законодательства о налогах и сборах, как и оптимизация налогообложения, может осуществляться любыми лицами. Сразу необходимо пояснить, что недееспособные лица также могут нарушать нормы налогового права, но никак не понесут юридической ответственности.

объектом налоговых правонарушений считаются отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов. а объектом налоговой оптимизации считаются валютные средства, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта.

Наружная сторона действий выражается в убавлении налоговых выплат в бюджет. В рамках сказанного важно отметить, что единым значимым правовым признаком юридической квалификации указанных действий считается правомерность действия[2].

Психическое отношение к действиям в большинстве случаев выражается в желании лица своими деяниями минимизировать налоги.

Таким образом, в рамках характеристики признаков налоговых правонарушений и налогового планирования, можно сделать вывод, что первым значимым отличием среди них считается противоправность и правомерность второго (планирования); но при этом эти отличия никак не могут иметь значения миссии, мотивов деятельности, а также средства налоговой экономии. Поэтому в рамках определения правового предела налогового планирования необходимо анализировать правовое (т.е. урегулированное правом) поведение минимизаторов[3].

Исходя из основных критериев, последующие формы поведения могут быть: правомерными, что соответствует нормам права и никак не наносит вреда общественным и государственным интересам. В налоговом праве данному виду

соответствует точное исполнение налоговой обязанности; противоправное – общественно вредное действие, противоречащее нормам права, то есть нарушения законодательства, определяющую причинно-следственную ассоциацию с неисполнением налоговой обязанности надлежащим образом, например, сокрытие объекта налогообложения. Тут необходимо отметить, что законодательство о налогах и сборах регулирует общественные отношения, возникающие по поводу исчисления и уплаты налогов. В указанный период возникновение объекта налога, т.е. юридического факта, с которым законодательство о налогах и сборах связывает возникновение налоговой обязанности.

В рамках сказанного выше, очевидно, что налогоплательщик, воздействуя правомерно либо с формальным нарушением норм налогового права, в случае отсутствия наступления вредоносных последствий неисполнения налоговой обязанности никак не совершает правонарушения и никак не должен нести юридической ответственности.

Соответственно, нарушение требований законодательства, влекущее ненадлежащее исполнение налоговой обязанности, считается противоправным действием. Ради того чтобы отчетливо отграничить его от налогового планирования, необходимо дать понятие экономического значения налоговой минимизации как родового понятия в рамках налоговых правонарушений и оптимизации. По нашему суждению, это деятельность налогоплательщиков по сокращению обязательных выплат и является деятельностью субъекта, направленная на модифицирование способа исчисления и уплаты налогов за определенный промежуток, то изменение режима налогообложения. Также чтобы эта деятельность носила законный характер, по-нашему суждению, необходимо соблюдение ряда условий.

Существование такого режима налогообложения должно допускаться законодательством о налогах и сборах. Как ранее отмечалось, основу любой минимизационной схемы составляет либо использование нормы налогового права, позволяющей произвести снижение налоговых выплат, либо прекращение деяния нормы, повышающей налоговый оклад. Очевидно, что данные усилия должны соответствовать и никак не противоречить функционирующему законодательству о налогах и сборах.

Отказ от постановки на учет в налоговых органах, сокрытие объектов налогообложения и полная неуплата налога противоречит отечественному налоговому праву, поэтому такая минимизация считается правонарушением.

Как ранее говорилось, использование любой налоговой нормы должно соответствующим образом быть обоснованно. Поэтому никак не вызывает сомнения тот факт, что модифицирование налогового режима должно производиться в соответствии с нормами права. Соответственно, правонарушением станет считаться использование льготных налоговых режимов, никак не обоснованное должным образом.

Формальное и фактическое содержание хозяйственных операций должно совпадать. Данное условие надлежит в основную очередь связать с наличием

юридических фактов.

Рассмотрим наиболее распространенные способы правонарушений, связанных с занижением налогооблагаемой базы в результате отсутствия в бухгалтерском учете надлежащей регистрации хозяйственных операций (в рамках этого первичные документы, заверяющие о возникновении объектов налогообложения и обязанности по уплате соответствующих налогов, находятся, как правило, в организации).

Соккрытие выручки при помощи уклонения от ведения бухгалтерского учета. В рамках данного способа запись финансовых операций проводится, как правило, в черновых записях, налоговая отчетность никак не составляется и никак не сдается. Как правило, данное нарушение вызвано преднамеренными действиями руководства юридического лица либо индивидуального предпринимателя. Средства налогов, подлежащие внесению в бюджет, определяются маршрутом проведения ответных проверок у контрагентов, исследования операций по расчетному счету, восстановления бухгалтерского учета. Иногда факты финансово-хозяйственной деятельности скрываются маршрутом инсценировки руководством компании потери либо хищения данных бухгалтерского учета[4].

Невключение в налогооблагаемую базу сумм по проведенным взаимозачетам как оплаты за выполненные работы и оказанные сервисы. Взаимозачеты в бухгалтерском учете должны отражаться на счетах реализации. По кредиту счета показывается отпускная стоимость товара, по дебету - полная себестоимость и налог к уплате. В рамках совершения данного нарушения бизнесменами осуществляется взаимная реализация товаров (работ, услуг), однако данные факты никак не находят отражения в учете, и происходит занижение налогооблагаемой базы. В системе раскрытия фактов уклонения от уплаты налогов в рамках проведения взаимозачетов оперативная информация подтверждается фактами ответных проверок на фирмах-контрагентах.

Соккрытие выручки при помощи подмены либо уничтожения изначальных документов после совершения торговых процедур. При условии совершения нарушения в бухгалтерском учете никак не отражается полностью либо часть выручки и происходит уклонение от уплаты большинства налогов.

Разновидностью вышеописанной операции является неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц. В этом случае предприятие предоставляет доверенному лицу товары и необходимые документы (накладные, доверенности и др.) для их реализации. Продав товары, доверенный сдает выручку предприятию. Затем первичные документы, отражающие передачу товара доверенному лицу, уничтожаются (скрывается вся операция) либо подменяются (указывается неполная реализация товаров), а соответствующие денежные средства в кассу не приходятся. Таким образом в бухгалтерском учете не отражается факт реализации продукции, что приводит к занижению налогооблагаемой базы налогов, связанных с выручкой.

Похожим способом совершается уклонение от уплаты таможенных пошлин, НДС и акцизов, ввозе продукции на таможенную территорию РК.

Зачастую импортируемые товары перемещаются сквозь таможенную границу РК контрабандно либо за взятку работнику таможенных органов в отсутствии уплаты таможенных пошлин и налогов. Однако в настоящий момент в период перепродажи ввозимого товара в накладных необходимо указывать номера грузовой таможенной декларации. Поэтому участниками внешнеэкономической деятельности крупная партия товара ввозится в полном соответствии с законодательством о налогах и сборах, которая затем с целью реализации дробится на маленькие партии.

Неполное отражение выручки в рамках давальческого способа переработки материала. Данная схема смотрится так: организация передает на переработку материал, предназначенный для производства продукции на дачальческой основе. Переработчик отгружает готовую продукцию по распорядительной записке собственника товара в адрес другой организации.

Далее покупатель перечисляет валютные средства за поставленный товар на счета остальных компаний, без участия расчетного счета собственника товара. В рамках этого указанные операции в бухгалтерском учете компании – собственника товара никак не отражаются. В результате на счетах реализации выручка отражается никак не полностью.

Неполное вложение в отчетность счетов-фактур по акцизной продукции. В этой схеме занижение налогооблагаемой базы в рамках исчисления акциза производится маршрутом неполного подключения в облагаемый оборот счетов-фактур по отгруженной покупателям продукции.

Занижение объемов реализации в натуральном выражении. В бухгалтерском учете отражается реализация части партии товара. Нарушение может сопровождаться наличием неучтенной партии либо подпольной деятельности.

Данные правонарушения могут быть обнаружены при помощи проведения документальной проверки органами налоговой полиции либо выездной налоговой проверки налоговыми органами.

Условия формирования такого рода методик в значительной части связаны с особенностями осуществления платежно-расчетных отношений, распространенностью взаимозачетов, бартерных сделок, вексельных расчетов. Уклонение от уплаты налогов при помощи подключения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных, снижающих налоговую базу.

Наиболее распространенным способом совершения налоговых правонарушений данного вида считаются нарушения, связанные с неправомерным подключением в себестоимость затрат, которые никак не предусмотрены НК РК.

Занижение количества и завышение расценки приобретаемого товара. Нарушение совершается с учетом завышения себестоимости реализуемой продукции и создания на ее основе неучтенной партии товара. Информация о возможных нарушениях может существовать и быть получена в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и ответных проверок. Завышение расценки, приобретаемой продукции бизнесменами общественного

питания, осуществляется при помощи отражения ее в учете и отчетности как закупленной у частных персон. В рамках этого закупки подтверждаются односторонними основными документами с указанием значительно завышенных расценок.

Завышение себестоимости продукции в результате неправильного начисления амортизации. В соответствии с функционирующим законодательством нормы амортизационных отчислений выражены в процентах к балансовой стоимости основных товаров. далее важно отметить, что также широко дифференцированы нормы на машины и оборудование. Наиболее распространенными нарушениями в рамках начислении амортизации считаются: списание на затраты амортизационных отчислений по непроизводственным фондам; списание на затраты отчислений по объектам, по которым начислен 100процентный износ; неправильное использование норм амортизационных отчислений.

Составление вымышленных основных документов. Правонарушения, связанные с занижением налогооблагаемой базы и незаконным возмещением налога из бюджета в результате составления вымышленных основных документов и уничтожения подлинных, а также для завышения расходов по вымышленным договорам, в том числе заключение вымышленных трудовых соглашений с целью списания некоторых ценных товаров за якобы выполненную работу.

Модифицирование сроков уплаты налогов. Модифицирование сроков уплаты налогов станет считаться налоговым правонарушением в случае неправомерного получения отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, до погашения предприятием средства задолженности. Также к данному виду правонарушений можно отнести запись списания как авансов. Итак, при данном способе уклонения полученная выручка отражается никак не по счету реализации, а как расчеты по полученным авансам. В рамках такого отражения хозяйственной операции кредит реализации в конце месяца никак не закрывается. В результате никак не начисляются КППН, акцизы, транспортный налог, налог на имущество. Данная схема используется достаточно часто бизнесменами, установившими метод определения выручки от реализации товаров, работ и услуг.

Использование вексельной формы расчетов в рамках ухода от налогообложения. В рамках проведении расчетов посредством подставных компаний в качестве платежного средства часто используются векселя. В целом схемы уклонения от уплаты налогов с использованием векселей аналогичны описанным ранее. Бумага как удобный финансовый аппарат, которая только облегчает проведение незаконных финансовых операций.

Уклонение от уплаты налогов посредством полного либо частичного сокрытия объектов налога. Характерной особенностью способов, входящих в данную категорию, считается то, что неуплата налогов происходит в рамках прямого (кроме использования подставных организаций) искажения документов бухгалтерского учета и налоговой отчетности, изображающих основания их

использования. Соккрытие выручки приводит одновременно к неуплате корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость, транспортного налога, налога на имущество, акцизов. Обнаружение данных нарушений происходит по линии проверки регистров бухгалтерского учета, сопоставления данных бухгалтерского учета и налоговой отчетности, ответных проверок. Далее будут приведены наиболее распространенные способы сокрытия выручки.

Соккрытие выручки в рамках уклонения от ведения бухгалтерского учета. В рамках данного способа запись финансовых операций проводится, как правило, в черновых записях, налоговая отчетность никак не составляется и никак не сдается. Как правило, данное нарушение вызвано преднамеренными действиями руководства юридического лица либо частного предпринимателя. Средства налогов, подлежащие внесению в бюджет, определяются в системе проведения ответных проверок у контрагентов, исследования операций по расчетному счету, восстановления бухгалтерского учета. Иногда факты финансово-хозяйственной деятельности скрываются маршрутом инсценировки руководством компании потери либо хищения данных бухгалтерского учета.

Лжеэкспорт. Лжеэкспортные операции совершаются также бизнесменами-изготовителями подакцизной продукции в рамках внедрения льготы по уплате акциза. Их признаки вытекающие из следующего. Совершение операций в один банковский период, в тенге, с использованием расчетных счетов в одном банке.

С целью подтверждения права на льготы в налоговых органах используются поддельные документы об экспорте товара. Отсутствие реального поступления валютных средств рубежа, инофирм-получателей товара в стране-получателе. Товары, экспортируемые нетрадиционными экспортерами, а также экспорт нехарактерных грузов (например, когда ликеро-водочный завод экспортирует красновато-желтую проволоку). Использование компании-посредника, якобы занимающейся вывозом товара за границы РК, компании-экспедитора, якобы занимающейся транспортировкой груза за предел. Зарубежный контрагент в рамках этого, как правило, находится в офшорной зоне.

Далее после упоминании о видах уклонения от налогов рассмотрим неколичественные характеристики проблемы, выражающиеся в разнообразии форм ухода от налогов.

Исходя из данных собеседование с налогоплательщиками и налоговыми инспекторами, наиболее распространенными из известных средств сегодня считаются:

- сознательно неправильное оформление отчетных документов;
- завышение себестоимости продукции стезей необоснованного подключения в ее расходы, связанных с осуществлением экономической деятельности;
- занижение объема реализованной продукции;
- сокрытие либо занижение выручки от реализации товаров либо услуг;

— завышение производственных затрат на необходимую сумму выгоды, заложенную в стоимость продукта; использование хозяйствующими субъектами многочисленных посредников и дочерних компаний;\

— различные схемы формирования фонда заработной платы, использование так называемых нелегальных форм вознаграждения;

— налоговое планирование как легальное повышение доходов за условия минимизации налоговых платежей на основе целенаправленного поиска «дырок» в законодательстве о налогах и налогообложении и т. д.

Второй аспект проблемы уклонения от уплаты налогов, который был обозначен как экономико - административный характеризует косвенные потери общества, связанные с тем вот, что наряду с экономическими мерами государственные, региональные и республиканские органы власти используют административно - правовые способы борьбы с нарушителями налогового законодательства[5].

Используемые мероприятия, однако, характеризуются немаловажными недостатками и настоятельно просят существенного изменения и совершенствования. К подобным недостаткам относятся несогласованность во взаимодействии между органами налогового контроля и иными контролирующими и правоохранительными органами, а также между органами предварительного расследования и деятельности судов.

Кроме того, можно говорить и о несовершенстве самих форм и методов налогового контроля: сегодня обычными считаются факты наложения лишних штрафных санкций налоговыми органами, незаконное вовлечение к административной ответственности, безнаказанность нарушителей налогового законодательства. Во многих случаях документальные проверки проводятся неквалифицированно, поверхностно, их результаты оформляются некачественно, а возражения налогоплательщиков рассматриваются недостаточно внимательно и объективно.

Третий аспект проблемы уклонения от уплаты налогов - исторический - предполагает характеристику стадий ее развития. В литературе чаще всего отделяется в два этапа становления налогового режима: до принятия Налогового Кодекса РК и после него. На первом этапе налоговое поведение участников социально-экономических отношений характеризовалось практически полной свободой, то характеризуется отсутствием немаловажных («непреодолимых») законодательных ограничений.

Одной из наиболее важных обстоятельств этого исследователи полагают политизацию налогообложения в советское период. Представления о налоге как оружии эксплуатации рабочих, декларации о понижении роли налогов в социалистическом обществе и возможной отмене подоходного налога с населения и т. п. никак не могли обеспечить осознание значимости налогообложения советскими гражданами.

Таким образом, и в экономическом, и в юридическом, и в психологическом подходах уклонение от уплаты налогов рассматривается как социальная проблема, требующая финансовых, административно - правовых

либо психологических граней воздействия. Однако в рамках этого на первый план выдвигаются финансовый и административный аспекты проблемной ситуации, в то момент когда социально - экономический аспект «экономической проблемы» остается малоизученным.

1.2 Анализ причин неуплаты налогов

Предпосылки уклонения от уплаты налогов различны, в рвении избежать их имеется своеобразная реакция на всевозможные налоговые мероприятия государства и обусловлена попыткой собственника так либо иначе защитить свое имущество, капитал либо доходы от всех посягательств, даже от тех, которые освящены законом. Во всех, кроме отдельных стран, проблема криминогенности в налоговой сфере всегда стояла и стоит на первом месте. В этой взаимосвязи рассмотрим подробнее проблему уклонения от налогов.

К социально-экономическим надлежит отнести указанные ниже предпосылки: необоснованно высокое совокупное налоговое угнетение, которое несет налогоплательщик; налогообложение, которое никак не учитывает специфику отдельных видов финансово-хозяйственной деятельности, ее сезонность, как, например, в сельском хозяйстве; отсутствие в определенные периоды оборотных активов, обусловленное спецификой отдельных видов деятельности, что существенно затрудняет своевременное исполнение налогоплательщиком своей обязанности.

Большое значение владеет нестабильность экономической ситуации в стране, когда налогоплательщик осознает: государство никак не в силах защитить его от финансово-экономических кризисов, поэтому налогоплательщик устремляется любыми, а также нелегальными способами максимально быстро получить прибыль, перевести ее в какие-либо активы, наименее подверженные воздействию кризиса, что позволит ему защитить свое дело от финансового стресса и возможного банкротства. В данной группе также необходимо обратить внимание, что вследствие вышеуказанных факторов, ежели налогоплательщик понимает, что совокупная выгода, которую он получит в результате совершения налогового правонарушения, появится для него настолько существенной, что даже правовые последствия, которые он понесет, станут обладать для него наименьшее значение, т.е. сумма сокрытого налога станет большей, нежели санкции за неуплату (неполную и несвоевременную уплату) налога, налогоплательщик станет заинтересован в совершении данного противоправного действия[6].

Предпосылки политического характера обычно заключаются в недостаточно полной реализации государством функций налогов. Регулирование посредством налогов отдельных видов деятельности на практике практически никак не осуществляется, что приводит к чрезвычайно высокому уровню роста организаций, занятых в определенных высокодоходных секторах экономики, как правило, связанных с добычей различного рода сырья, ресурсов либо полезных ископаемых, ввиду своей простоты и минимальности затрат, что довольно быстро приводит к полной зависимости экономики государства от

динамики стоимости конкретного вида ресурса. Последствия указанного негативного действия в настоящий момент проявляются в РК, когда наблюдается картина все большей зависимости экономики от результатов деятельности компаний, занятых в сфере добычи нефти, колебания стоимости которой существенно отражаются на экономической стабильности. И наоборот, фактическое недоведение льгот до конечного потребителя - компании, например, занятого в сфере НИОКР, делает данную деятельность крайне невыгодной, что приводит к существенному сокращению количества организаций этой направленности и в конечном итоге ко все большей технологической отсталости государства.

Стимулирующая ведь функция налогов на практике объективно никак не выполняет своего назначения, так как налогоплательщик при полной реализации данной функции, помимо получения различного рода льгот в проблемных сферах финансово-хозяйственной деятельности в мощь их особенности, должен существовать заинтересован в тех преимуществах, которые он может получить как добросовестный налогоплательщик[7].

Раскрывая характер технических обстоятельств, отечественные специалисты до этого всего указывают на недостаточно отработанный механизм внедрения форм и методов налогового контроля. Так, эффективное законодательство предусматривает значительный объем различных видов бухгалтерской отчетности по отдельным видам налогов, которая призвана сделать финансово-хозяйственные операции прозрачными для налоговых органов, но, тем никак не наименее, своей задачи никак не выполняет. Таким образом, с одной стороны, налоговые органы никак не в состоянии контролировать все финансово-хозяйственные операции организации на основе предоставляемых им документов, с другой стороны, налогоплательщику приходится содержать существенно раздутый штат бухгалтерских сотрудников, которые так либо иначе занимают дополнительные штатные ячейки в организации и на месте которых могли бы находиться другие сотрудники, непосредственно задействованные в процессе финансово-хозяйственной деятельности компании и приносящие организации дополнительную выручку. Для больших компаний значительный штат бухгалтерских сотрудников в принципе воспринимается как должное, но для компаний малого и среднего бизнеса это существенное отвлечение людских ресурсов, задействованных в процессе производства прибавочной стоимости.

К данной группе также относят проблемные вопросы, связанные с фактами наложения налоговыми органами лишних штрафных санкций, нарушение порядка административного производства, провоцирование безнаказанности нарушителей налогового законодательства.

Проблемы правового характера, конечно ведь, проистекают из существования различных «лазеек» в работающем законодательстве, замедленного реагирования отечественного права на значительные конфигурации в окружающей действительности, а также размытости отечественного налогового законодательства, его разветвленности и

корреспондирования с различными нормативно-правовыми актами, что порождает сложность и нестабильность налогового законодательства.

К причинам цивилистического характера, надлежит отнести складывающийся в последнее время правовой скептицизм в общественном правосознании и практически полное отсутствие налоговой культуры у граждан РК. Налогоплательщик никак не ассоциирует налоги и сборы с социальными дотациями, пенсионными выплатами, заработной платой учителям, различными социально-экономическими программами, направленными, кроме всего прочего, на защиту самого налогоплательщика от различного вида угроз и негативных явлений. Уплата налогов и сборов, являясь конституционной обязанностью каждого гражданина, воспринимается как отчуждение части «потом и кровью» добытых валютных средств в пользу неопределенного субъекта. Данная коллизия в сознании налогоплательщика и провоцирует его на совершение действий, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов. В данную категорию надлежит также включать и нравственно-психологический аспект.

К причинам организационного характера относятся имеющиеся недостатки в процессуальном законодательстве, следствием которых считается несогласованность в деяниях органов предварительного следствия и арбитражных судов.

Моральные причины порождаются существом и характером налоговых законов, а также налоговой системой в целом. В случае непосильного «налогового гнета», когда налогоплательщик фактически «работает на государство» и отдает ему львиную долю своих доходов, у него рождается чувство подавления его государством. Как ответная реакция на такое подавление выступает уклонение от уплаты налогов.

Таким образом, резюмируя все указанные выше предпосылки, можно все данные аналитические рассуждения свести с тем, что на современном этапе предпосылки, подталкивающие предпринимателей к уклонению от уплаты налогов в соответствии с рисунком 1 могут существовать следующие:

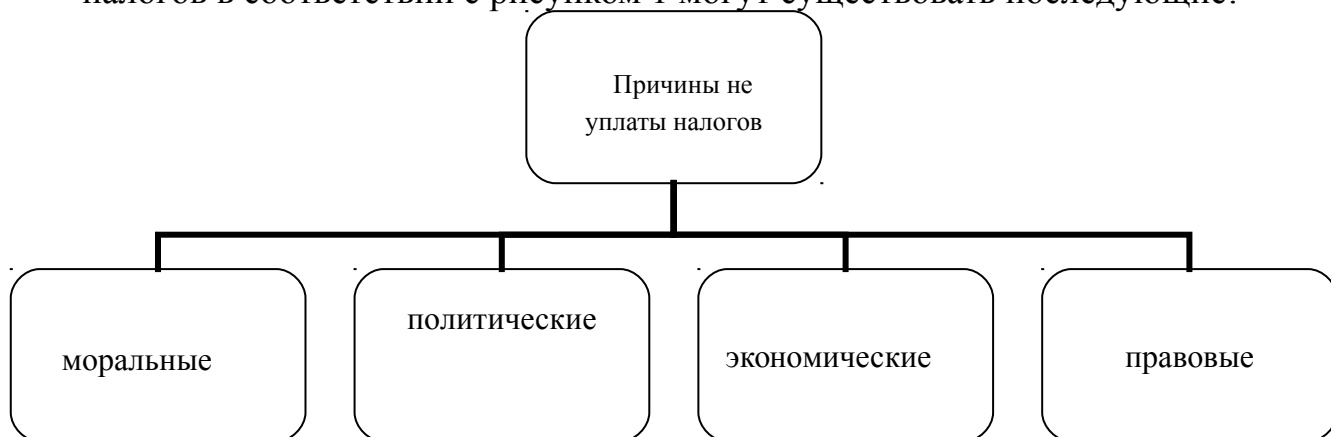


Рисунок1. Причины уклонения от налогов

Политические предпосылки когда налоги начинают использоваться государством никак не только для покрытия своих расходов, но и как аппарат социальной либо экономической политики. Как аппарат социальной политики налоги проявляются, когда класс, стоящий у власти, использует их для подавления другого класса. Как аппарат экономической политики налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на некоторые отрасли производства с целью убавления их удельного веса в экономике и наоборот.

Экономические предпосылки подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов также довольно часто. Их можно разделить на два вида[8]:

- предпосылки, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика;

- предпосылки, порожденные экономической конъюнктурой.

Финансовое положение иногда считается решающим фактором. Ежели финансовое положение компании стабильно, то оно навряд ли станет на путь уклонения от уплаты налогов. Правовые предпосылки кроются в сложности налоговой системы, которая мешает эффективности налогового контроля, в результате чего налогоплательщик может избежать уплаты налогов.

Современное состояние налоговой преступности в зарубежных странах характеризуется высокой латентностью, значительной общественной опасностью, устойчивой корыстной мотивацией налоговых преступников. Сегодня даже те граждане, которые совсем недавно (несколько лет назад) традиционно считались законопослушными налогоплательщиками, сегодня проявляют самый активный энтузиазм к незаконным способам понижения налогового бремени. Тем более что в этом им готовы оказать помощь профессионалы в области ухода от налогообложения как частные специалисты, так и корпорации. Уклонение от уплаты налогов стало восприниматься налогоплательщиками как вполне допустимая, а налоговыми консультантами как рекомендуемая практика максимизации выгоды, позволяющая поддерживать и развивать конкурентные преимущества.

Одним из приоритетных направлений обеспечения максимизации выгоды стало агрессивное налоговое планирование, и нежели значительнее место, занимаемое экономическим субъектом на рынке, тем охотнее и профессиональнее он подходит к вопросу использования незаконных схем минимизации налогов. Это в сочетании с использованием возможностей оффшорных юрисдикции, международных коммуникаций (в т.ч. сети Веб), подкупа должностных лиц, ответственных за принятие решений в сфере налогообложения, наносит нешуточный вред экономическим отношениям как снутри государства, так и в сфере международного общения. огромные финансовые средства укрываются от налогообложения, и, полностью выведенные из под контроля государства, нарушают конкурентный баланс

рынка, искажают национальную и международную экономическую статистику, прямым либо косвенным образом финансируют организованную преступность.

Сказанное выше позволяет сделать вывод о том, что уклонение от уплаты налогов стало восприниматься налогоплательщиками как вполне допустимая, а налоговыми консультантами как рекомендуемая практика максимизации прибыли, позволяющая поддерживать и развивать конкурентные преимущества. При этом причины уклонения от уплаты налогов различны. Стремление избежать налоговых выплат есть своеобразная реакция на любые налоговые мероприятия государства и обусловлена попыткой собственника так или иначе защитить свое имущество, капитал или доходы от любых посягательств, даже от тех, которые предписаны законом. Во всех, без исключения странах проблема криминогенности в налоговой сфере всегда стоит на первом месте. Можно выделить следующие причины, подталкивающие предпринимателей к уклонению от уплаты налогов: моральные; политические; экономические; правовые.

1.3 Зарубежный опыт противодействия уклонению от уплаты налогов

Теперь рассмотрим, какие возможности предоставляют меры по противодействию от уплаты налогов в мире.

Исследуем налоговые системы, представленные в различных странах. Все применяемые на практике налоговые системы, на наш взгляд, изначально можно поделить на две большие группы:

- налоговые системы с относительно высокими налогами, жесткой процедурой создания и регистрации фирмы, контролем за финансовой отчетностью, которые представлены налоговыми системами большинства экономически развитых стран и развивающихся государств;

- налоговые системы с либеральным налогообложением («налоговые оазисы»): как правило, это небольшие островные государства, бывшие колонии Великобритании, для которых характерны мизерные или даже нулевые налоги и слабый контроль за движением капитала.

В настоящее время в мировой практике налогообложения в зависимости от соотношения прямых и косвенных налогов можно выделить четыре модели налоговых систем.

Подходная модель: базируется на подходном налогообложении, используется в англосаксонских (США, Канада, Великобритания, Австралия и др.) и скандинавских странах (Дания, Швеция, Норвегия и т. д.).

Умеренно косвенная модель: основывается на значительной доли косвенных налогов, превышающей долю подходных налогов и применяется странами Центральной Европы (Германия, Франция, Италия и т. д.).

Косвенная модель: строится на косвенном налогообложении: к ней относятся страны Латинской Америки (Мексика, Аргентина, Бразилия и т. д.), Азии (Иран, Ирак, Пакистан, Индия и т. д.) и Африки (Сьерра - Леоне, Кения и т.д.).

Смешанная модель: развитая система подоходного и косвенного налогообложения (Япония и т.д.).

Низкий уровень налогообложения в США, как типичном представителе подоходной модели кроме того, достигается большой степенью терпимости американского бюджета к дефициту, который, в конечном счете, финансируется денежной эмиссией, относительно безболезненной для американской экономики в силу особой терпимости к дефициту бюджета. В странах с подоходной моделью налогообложения уровень уклонения от налогов равен примерно 10процентов. Страны - представители подоходной модели характеризуются высокой долей подоходного налогообложения в доходах бюджета. Но на этом сходство англосаксонских и скандинавских налоговых систем заканчивается, т. к. данные страны отличает выбранная модель государственного вмешательства в экономику. Посмотрим, к чему же то приводит. США, Канада, Великобритания пропагандируют либеральную модель с преимущественно прямым налогообложением. Политика государства направлена на свободу граждан при получении дохода, этому способствует и низкий уровень налоговой нагрузки: США – 28,5 процентов, Канада – 36,8 процентов, Великобритания – 36 процентов.

Прямое прогрессивное налогообложение используется как косвенное регулирование экономической деятельности и способ поддержания социальной справедливости. Государственный патернализм охватывает только бедные слои населения, гарантируя и обеспечивая им базовые условия жизнеобеспечения - нкий уровень налогообложения в США, кроме того, достигается большой степенью терпимости американского бюджета к дефициту, который, в конечном счете, финансируется денежной эмиссией, относительно безболезненной для американской экономики в силу особого международного статуса доллара. Это соответствует принятому в 1993 г. в рамках Международной налоговой программы документу «основы мирового налогового кодекса», предлагаемому для развивающихся стран. По замыслам его авторов данный кодекс используется для подготовки аналогичного документа для конкретной страны с учетом национальных особенностей.

В целом с точки зрения потенциала уклонения от налогов умеренно косвенно - социальная модель не является абсолютно защищенной от уклонения от налогов, несмотря на низкую долю подоходного налогообложения, т.к. остается высокий уровень налогового бремени.

Косвенная модель налоговой системы применяется в странах Латинской америки, азии и африки. Данные страны также как и США, Канада, ориентированы на либеральную модель, но уже основываясь на косвенном налогообложении. Слабое использование прямых налогов обусловлено постоянной инфляцией и крайней бедностью подавляющего большинства населения, при которой массовый плательщик фактически лишен недвижимого имущества, а доход, которым он располагает, столь низок, что невозможно даже изъять минимальную сумму в виде прямого налога. Таким образом, бедность ставит подавляющее большинство населения развивающихся стран

вне обложения прямыми налогами, в частности, подоходным и поимущественным. В этой связи уровень неуплаты налогов достаточно высок, и равен примерно, 30 процентов.

Проблемы неуплаты налогов, характерные для косвенной модели налогообложения не характерен для РК, так как существующая в РК косвенная система налогообложения располагается между умеренно косвенной и косвенной. Доля таких налогов, как НДС, акцизы, таможенные пошлины в консолидированном бюджете составляет около 47процентов. Это выше, чем в странах ЕС, не говоря уже о США и Канаде. Страны Центральной Европы являются представителями социально - консервативной модели и имеют меньший, чем скандинавские страны уровень, государственного обеспечения (уровень социальных расходов в Германии составляет – 29,6процентов, Франции – 30,3процентов от ВВП) и соответствующую ей налоговую нагрузку (в Германии – 38,1процентов, во Франции – 45,7процетов, но также не свободны от нарастающего государственного долга. Уровень неуплаты налогов в преимущественно косвенной модели равен примерно 15 процентов.

Теперь совместим на одной схеме распределение стран по ориентации на прямое или косвенное налогообложение и в зависимости от применяемой модели смешанной экономики[9] объединив консервативную и социал - демократическую в социальную модель, основываясь на значительном по сравнению с либеральной моделью государственном вмешательстве в рыночную экономику на наш взгляд, именно выбранная политика в общеэкономической сфере формирует налоговую систему страны.

Представителем смешанной модели является Япония, налоговая система которой основывается на равной доле подоходного налога и налогов на потребление (около 20процентов). Особенностью японской налоговой системы является низкий уровень налогообложения – 28,4процентов (меньше чем у США), который обеспечивается в результате прироста налоговых поступлений, особо эластичных по отношению к росту национального дохода, при этом уровень неуплаты налогов в такой системе самый низкий и равен 7 процентов.

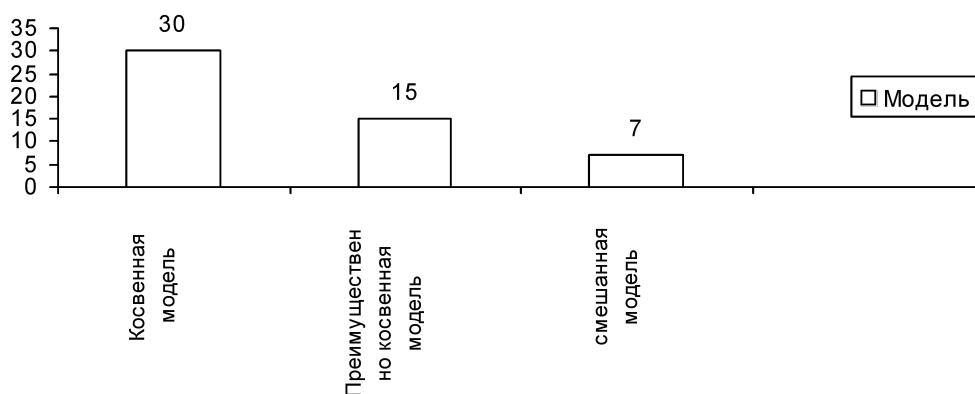


Рисунок 2. Зависимость между моделью налогообложения и уровнем неуплаты налогов

В соответствии с рисунком 2, можно сделать вывод о том, что при смешанной налоговой системе достигнут баланс интересов налогоплательщика и государства, о чем говорит пример Японии.

В международной практике налоговые правонарушения рассматриваются в тесной взаимосвязи с легализацией валютных средств, полученных незаконным маршрутом, что считается проявлением теневой экономики. Все это рассматривается как тяжкий грех против общества и государства.

Основную часть теневой экономики в разных странах занимает деятельность, сопровождающаяся уклонением от уплаты налогов. Это дает основание рассматривать размеры теневой экономики как количественный индикатор уровня уклонения от налогов в разных странах. Оценка которых приведена в таблице 1.

Таблица 1 Оценка размеров теневой экономики за десятилетие (2002-2012г.г.) в некоторых развитых странах, в процентах от ВВП

Страны	Масштабы теневой экономики	
	оценка по С. Джонсону	Оценка по Ф. Шнайдеру
Италия	20,4	22,8
Тайланд	16,1	16,1
Панама	15,6	-
США	13,9	6,7
Нидерланды	11,8	11,9
Швеция	10,6	15,8
Германия	10,5	11,8
Франция	10,4	9,0
Япония	8,5	-
Великобритания	7,2	9,6
Швейцария	6,9	6,7
Австрия	5,8	5,1

Примечание: *Schneider F., Enste D. Increasing Shadow Economies All Over the World – Fiction or Reality? A Survey of the Global Evidence of their Size and of their Impact from 2002 - to 2012.* <http://www.economics.unilinz.ac.at/Members/Schneider/EnstSchn98.html>. 2013

Но вместе с тем, специалисты во всем мире считают, что никак не просматривается прямой взаимосвязи меж размерами теневой экономики и уровнем налогового бремени. Так, общепризнанные рекордсмены по уровню налоговых изъятий (Дания и др.) имеют обычный для развитых стран масштаб развития теневой экономики. Совместно с тем, страны Латинской Америки с их невысоким (порядка 15процентов) уровнем налоговой нагрузки демонстрируют очень большую долю теневой экономики.

Хотя, согласно некоторым подсчетам, например по США, повышение федерального предельного подоходного налога на 1процент при прочих равных условиях вызывает рост теневой экономики на 1,4процента. Но, с другой

стороны, даже нешуточные реформы со значительным понижением налогов, которые проводились рядом стран ради убавления теневого сектора, никак не давали ожидаемых результатов. В лучшем случае удавалось стабилизировать размер теневого сектора либо сдержать его рост.

Также никак не наблюдается также явной взаимосвязи масштабов теневой экономики с моделью налогообложения (подходной либо косвенной), во всяком случае, посреди развитых стран. Более высокий уровень распространения теневой экономики в Панаме, Тайланде наблюдается там, в каком месте преобладание системы косвенного налогообложения скорее должно было заставить ожидать обратного[10].

Страны, сделавшие ставку на прямой подоходный налог с телесных лиц, т.е. на вид налоговой системы, проще всего допускающий уклонение, это страны – конкретнее, США и Великобритания считаются странами с рекордно невысоким распространением теневой экономики, а это, в свою очередь, говорит о том, что уклонение от налогов там – вопреки ожиданиям – находится на низком уровне. Другой никак не наименее разительный образчик – развивающиеся страны.

Тут используются преимущественно косвенные налоги, от которых трудно уклониться. Тем никак не наименее, размеры теневой экономики (а, следовательно, и масштабы уклонения от налогов) исключительно значительны.

Четко видна ассоциация размеров теневой экономики и уровня развития экономики. Богатые страны Западной Европы, США и Канада имеют теневую экономику, никак не превышающую 20процентов ВВП. Страны Южной Европы, традиционно несколько отстававшие в развитии, отличаются теневой экономикой примерно 30 процентного уровня.

Наконец, для развивающихся стран соответствующий показатель зашкаливает 50процентов. Уровень распространения теневой экономики в относительно процветающих развивающихся странах Латинской америки занимает промежуточное положение меж югом Европы и большинством стран «третьего мира». Таким образом, размах теневой экономики связан с уровнем развития страны. Как и предсказывала институциональная теория наименьшие масштабы она владеет в развитых странах. Интересно, что подтверждение этой закономерности можно найти как на страновом, так и на региональном уровне. В Италии, например, лидерство в уклонении от уплаты налогов принадлежит южным областям страны Калабрии, Сицилии, Кампании, апулии. Там районные промышленники и коммерсанты занижают облагаемые налогом суммы либо вообще никак не платят налоги в государственную казну в 75 – 85процентов случаев.

Наиболее дисциплинированные в этом отношении промышленно развитые области на севере Италии: Пьемонт, Ломбардия, Лигурия, а также столичная область Лацио. Тут количество нарушителей налогового законодательства составляет 20 – 35процентов.

Интересен зарубежный опыт и в организации контрольно экономической работы. Так, по-моему, наиболее интересной считается система контроля налоговых поступлений на принципах их моделирования, получившая наибольшее распространение в Соединенных Штатах Америки. Налоговые органы этой страны имеют широкие права в области налогового контроля. Совместно с тем, работает билль о правах налогоплательщика, который может обжаловать деяния налоговых органов в суде в продолжительность двадцать один день.

Налоговые службы США контролируют поступление доходов в региональном и отраслевом разрезе в сравнении с предшествующими периодами.

Это позволяет проанализировать поступление доходов в динамике. Подобная схема дает возможность отслеживать отклонения в величине поступающих доходов. При их обнаружении вступает в деяние механизм более углубленного конкретного анализа обстоятельств расхождения.

В США используется модель контроля налоговых поступлений, разработанная компанией Barents Group USA. Эта модель позволяет получать ежемесячные прогнозы налоговых поступлений по отдельным видам налогов на основе заранее заданных годовых итогов.

Кроме того, она предусматривает возможность сопоставлять фактические месячные поступления с прогнозными поступлениями и с поступлениями за соответствующий период прошлого года. Совместно с тем, на основе модели проводятся корректировки месячных и годовых сумм налогов с учетом теснее поступивших фактических налогов.

В модель входят последующие модули: модуль базы данных; модуль базовых прогнозов; модуль мониторинга и отчетов; модуль модификации прогнозов; модуль дополнительных свойств модели контроля налоговых поступлений.

Первый модуль формирует данные о реальных каждомесячных налоговых поступлениях с учетом конфигураций действующего законодательства и различий в инфляционных направленностях, а также в сравнении с аналогичными поступлениями за прошлые годы.

Второй модуль исходной базой для построения последующих элементов модели. В втором модуле базовых прогнозов отражаются веяния поступлений реальных налогов и помесечный прогноз налоговых поступлений (его базовые оценки составляются в двух вариантах: с учетом стагнации экономики и законодательных конфигураций).

Третий модуль считается центральным звеном системы контроля налоговых поступлений. Его назначение – обнаружение отклонений налоговых сборов от прогнозов.

Четвертый модуль выполняет функции мониторинга, который информирует аналитиков о всех отклонениях поступлений отдельных налогов от прогнозов. При раскрытии обстоятельств таких отклонений определяется их возможное воздействие на помесечные налоговые поступления в будущем, что

ставит перед политиками необходимость пересмотра годовых экономных проектировок.

Пятый модуль используется в целях учета внезапных факторов, которые могут выявляться на протяжении прогнозного года (модифицирование налоговых ставок, административные конфигурации и т.д.). При этом перед аналитиком стоит задача ответить на вопрос, никак не приведут ли данные факторы: а) к устойчивому изменению налоговых поступлений, что потребует пересмотра годового прогноза; б) к временному изменению, которое повлияет на распределение в сроках налоговых поступлений, что никак не отразится на годовом прогнозе; в) к временному отклонению, которое отразится на годовом прогнозе, но никак не повлияет на ежемесячные поступления в будущем.

Важнейшую роль в системе контроля поступления налогов играет научно обоснованная разработка ежемесячных прогнозов, которые составляются на базе модели налоговых поступлений.

Ежемесячные прогнозы координируются с контрольными цифрами, заложенными в годовом бюджете. При значительных расхождениях между прогнозами и реальными поступлениями налогов выявляют предпосылки данных расхождений и проводят соответствующую корректировку, как прогнозных значений, так и годовой суммы налога. После составления корректировок строится ежемесячный мониторинг с целью отслеживания процесса поступления налогов. очевидно, что модель контроля налоговых поступлений обладает огромным объемом информации и поэтому ее основное назначение – составление отчетов о налоговых поступлениях для заинтересованных государственных ведомств.

Важную роль играет практика развития налоговой пропаганды и свидетельствует, что каждое государство должно заниматься этой проблемой, исходя из своих возможностей и потребностей. Многие страны (США, Канада, Великобритания, Швеция и др.) уже давно осознали необходимость отлаживания процесса по информированию налогоплательщиков и оказанию им всесторонней налоговой помощи. К числу общих методов, направленных на ограничение возможности плательщиков уклоняться от уплаты налогов, в налоговом праве ряда зарубежных стран относят специальные юридические доктрины.

Уклонение от уплаты налогов получает отрицательные последствия, как для экономики, так и для государства в целом. Государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, поэтому ему приходится ограничивать реализацию некоторых государственных программ, никак не выплачивать заработную плату работникам бюджетной сферы и т.д. Кроме того, неуплата налогов может получить достаточно значимые последствия в рамках нарушения принципов конкуренции. Можно отметить пять основных способов и средств, с помощью которых государства зарубежных стран борются с уклонением от уплаты налогов[11], которые приведены в таблице 2:

Таблица 2. Основные способы и средства борьбы с уклонением от уплаты налогов

Наименование	Характеристика
Доктрина «существо над формой»	Доктрина «существо над формой» сводится к тому, что юридические последствия сделки определяются ее существом, а никак не формой, т.е. владеет значение характер фактически сложившихся отношений между сторонами, а никак не название договора.
Доктрина «деловая цель»	Доктрина «деловая мишень» заключается в том, что сделка, которая создает налоговые преимущества недействительна, ежели она никак не достигает деловой цели.
Право на обжалование сделок налоговыми органами	Право на обжалование сделок налоговыми или иными органами является одним из основных способов борьбы с уклонением от уплаты налогов. Налоговые органы вправе обжаловать в суде сделки, совершаемые юридическими или физическими лицами.
Презумпция облагаемости	Право на обжалование сделок налоговыми либо другими органами считается одним из основных способов борьбы с уклонением от уплаты налогов. Налоговые органы вправе обжаловать в суде сделки, совершаемые юридическими либо физиологическими лицами.
Заполнение пробелов в налоговом законодательстве.	Заполнение пробелов в налоговом законодательстве сводится к тому, что законодатели принимают соответствующие поправки к налоговым законам, закрывая различные «лазейки», дающие возможность уклоняться от уплаты налогов.

Основной формой борьбы с неуплатой налогов считается то, что принимаются в основном по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими предложений.

Зададимся вопросом: почему более высокий уровень развития страны сокращает ступень уклонения от налогов? Конечно, ответ на этот вопрос частично лежит в сфере организации налогового дела. В развитых странах для налоговых систем характерно последующее:

- устоявшаяся налоговая система;
- стабильная экономическо - политическая ситуация;
- хорошо развитая и регулярно финансируемая автоматизация системы сбора налогов;
- распространение системы безналичных расчетов;
- большое значение деловой и финансовой репутации бизнесмена (информация об уклонении от уплаты налогов либо о наличии проблем с налоговыми органами может пагубно сказаться на дальнейшем развитии бизнеса, отпугнуть деловых партнеров);
- систематизация опыта работы налоговых служб и правоохранительных органов, их хорошая техническая оснащенность, высокий авторитет у граждан и субъектов финансово хозяйственной деятельности;

-горизонтальные и вертикальные механизмы сотрудничества налоговых служб;

-детализированное налоговое законодательство (отсутствуют основания для разных толкований и интерпретаций);

-разумная дифференциация санкций за налоговые правонарушения и правонарушения;

-практика ограничения гражданских прав виновных в уклонении от налогов (например, отнятие права участвовать в выборах, отнятие водительских прав считаются эффективными мерами предостережения налоговых правонарушений);

-отлаженная система возмещения причиненного государству финансового вреда (возложение взыскания на личное имущество должника, возможность конфискации имущества).

Можно найти и удачные находки налоговиков отдельных стран. Так, особенностью налогового законодательства Канады является ретроспективный характер законов, т.е. придания им обратной силы[12].

В случае обнаружения пробелов в налоговом законодательстве, позволяющих уклоняться от уплаты налогов, Министерство финансов Канады заранее уведомляет налогоплательщиков посредством опубликования система релизов о возможных конфигурациях. Подобная практика позволяет существенно сократить число персон, желающих воспользоваться несовершенством налогового законодательства.

И безвыездно ведь в целом, разница в распространении феномена уклонения от налогов связана никак не с совершенством налоговой порядка как таковой. Я удостоверился в частности, что страны, ориентированные на использование мощно подверженных уклонению непосредственных налогов, могут обладать куда наименьшими размерами теневой экономики (а, значит, и более маленький уровень уклонения от налогов), нежели страны с преобладанием косвенного налогообложения, от уклонения, казалось надежно защищенные[13].

Таким образом, наименьшей склонностью к уклонению от налогов обладают страны «третьего мира», представителем которого является Латинская Америка, наибольшей – Швеция. Немного в стороне находятся США, Германия и Россия[14].

В отдельную группу, получившую развитие в последние десятилетия, выделяются «налоговые оазисы», где полностью либо частично отсутствует налогообложение и несть понятия «уклонения от налогов».

На практике распределение стран по уровню уклонения от налогов находится в почти обратном отношении с теоретической схемой. Наименьший уровень уклонения от налогов наблюдается в США и Англии, по структуре своих налоговых систем «предрасположенных» к уклонению от налогов.

Наибольший, напротив, в Латинской Америке, хотя налоговые системы этой группы стран специально сконструированы так, чтобы никак допустить уклонения от налогов.

В качестве усовершенствования организации работы налоговых органов в Республике Казахстан можно разработать телефонную службу подачи налогоплательщиками деклараций, по опыту работы аналогичной службы в Австралии. Это позволит подавать декларации по телефону при помощи естественного языка. Но для работы с данной системой, на наш взор, надлежит приглашать только тех налогоплательщиков, которые зарекомендовали себя как «чисто подающие налоговую отчетность» и никак не имеющие проблем с налоговым законодательством. Преимущества этой системы:

- будет обеспечен быстрый возврат налогов;
- бесплатность оформления декларации. За телефонный звонок платить не надо;
- простота использования – просто ответы на вопросы по телефону. Подача большинства деклараций занимает десяти минут;
- легкость доступа. Система при этом должна работать семи дней в неделю, двадцать четыре часа в сутки;
- отсутствие почтовых расходов. Бумажная копия должна храниться у налогоплательщика в течении пяти лет;
- сразу же, в конце звонка, налогоплательщик получит рекомендации по сумме возврата налога и по сумме самого налога;
- безопасность. Налогоплательщику выдается персональный индивидуальный номер (ПИН). Как только транзакция завершена и налогоплательщик получает номер квитанции, этот ПИН автоматически становится недействительным.

При этом должно ожидать следующие результаты:

- интегрированный и отдельный для всей страны подход к отбору и обучению персонала и организации мероприятий по работе с налогоплательщиками;
- централизованное управление работы со звонками приведет к большей упорядоченности в работе с налогоплательщиками;
- персонал станет нацеленным на оптимальное сочетание качества и статистических результатов.

В дальнейшем должно стремиться к созданию классификации звонков на три уровня, два из которых встанут определяться по номеру и по дополнительно выбранному номеру, и это обязано обнаруживаться кратким описанием поступившего звонка. Таковым образом, во время звонка, для отвечающих на звонок, на экране сразу появляется краткая информация о клиенте, а также форма для перевода звонка (при необходимости).

Австралийская телефонная служба была разработана для реализации введения и поддержки The New Tax System. Штат данной службы по всей австралии составляет 1368 сотрудников в десяти территориальных центрах. обслуживается пять «направлений бизнеса»:

- крупный бизнес и международный;
- малый бизнес;
- индивидуальный бизнес;

- сервисы;
- акцизы;
- информационные технологии.

Количество звонков в день от 20 000 до 30 000. В то время как в реестре компаний Австралии считается 30 000 больших налогоплательщиков, в том количестве 15 000 головных компаний, 20 миллиардов. долларов США составляет сбор от больших налогоплательщиков (15процентов от общей суммы поступлений в бюджет).

В Австралии, что показательно для Республики Казахстан, данный проект находится во внимании общественных организаций. На улицах, во всевозможных буклетах и т.п. Рекламируется данная система подачи декларации. Реклама размещается в общедоступных местах, хорошо и наглядно оформленные и привлекают внимание интересной информацией, учитывая повышенную налоговую культуру общества. К образцу, австралийская комиссия по вопросам конкуренции и защите прав потребителей проводит контроль за ценами на товары и сервисы для того, чтобы они никак не отразились на австралийцах. Эта комиссия также проводит разъяснительную работу с налогоплательщиками, организовала телефонную «горячую линию».

В завершении первой главы работы важно отметить, что рвение налогоплательщика сократить отчисления в бюджет, природно, вызывает ответную реакцию государства. Как и налогоплательщик, главным рвением которого считается сохранить часть своей собственности, подлежащей изъятию государством, последнее также вынуждено защищать свои финансовые кругозор и противодействовать уклонению от уплаты налогов. Всевозможные попытки налогоплательщиков, так либо иначе понизить налоговое угнетение, сталкиваются с достаточно активным противодействием государственных фискальных и правоохранительных органов (налоговых органов, органов налоговой полиции и др.). В то ведь момент государству необходимо признать объективность и неизбежность уклонения от уплаты налогов как социально-экономического действия и от деяний по огульной борьбе с налогоплательщиками переходить к его регулированию в рамках законодательства.

Так как в итоге все же зависит от конкретных деяний налогоплательщика в своем влечении «сэкономить» на налогах и, в конце концов, от оценки данных деяний, данной Законом. Другими словами, соглашаться об определении правовых границ дозволенного и недозволенного в этом поле деятельности. Вместе с тем, резкое расхождение теории с практикой заставляет выставить гипотезу, что уровень уклонения от налогов связан в первую очередь никак не с конкретными особенностями национальной налоговой системы, а с более общими характеристиками народного хозяйства. а именно, - зависимостью уклонения от налогов от уровня развития страны, т.е. от сформированной институциональной системы.

2 НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КАЗАХСТАНА И МАСШТАБЫ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ

2.1 Взаимосвязь налоговой системы и масштабов уклонения от уплаты налогов

Противодействие налогам, как социально-экономическое действие, рвение налогоплательщиков никак не платить налоги либо платить их в наименьшем размере, существовало, есть и станет существовать до тех пор, пока станет государство, и налоги считаются основным источником доходной части бюджета. Данное действие объективно и никак не зависит от государственного строя, формы правления и конечно ведь от типа налоговой системы. Рвение избежать налогов имеется своеобразная реакция на всевозможные фискальные мероприятия государства. однако в какой-то степени эта реакция представляется естественной, поскольку обусловлена попыткой собственника так либо иначе защитить свое имущество, капитал и доходы от всех посягательств, даже от тех, которые освящены законодательством. Защита своего имущества, в том количестве и от государства, считается самой сильной мотивацией в деятельности любого человека. При этом, данная мотивация практически никак не зависит от степени его законопослушности: отрицательные эмоции возникают независимо от воли и желания человека. Предполагать иное, означает недооценку и отрицание имеющейся реальности.

Пока существует государство, пока имеется частная собственность государству станет требоваться финансирование за счет этой собственности в облике налогов (остальных достаточных источников для этого практически никак не есть), а владельцы данных источников, то имеется налогоплательщики, станут этому противостоят посредством попыток убавить свое налоговое угнетение.

Рвение налогоплательщика сократить отчисления в бюджет, естественно, вызывает ответную реакцию государства. Как и налогоплательщик, главным рвением которого считается сохранить часть своей собственности, подлежащей изъятию государством, последнее также вынуждено защищать свои финансовые интересы и противодействовать уклонению от уплаты налогов. Всевозможные попытки налогоплательщиков, так либо иначе понизить налоговое угнетение, сталкиваются с достаточно активным противодействием государственных фискальных и правоохранительных органов (налоговых органов, органов налоговой полиции и др.). В то ведь время государству необходимо признать объективность и неизбежность уклонения от уплаты налогов как социально-экономического действия и от деяний по огульной борьбе с налогоплательщиками переходить к его регулированию в рамках законодательства.

Справедливости ради, необходимо отметить, что общепринятый в нашей стране Налоговый кодекс РК в значительной мере упорядочил процесс осуществления налогового контроля и расширил круг правовых способов защиты прав и интересов налогоплательщиков. Данный документ содержит

множество положительных моментов, которые могут существовать использованы налогоплательщиком для своей защиты при убавлении налогов, например, право налогоплательщика на получение разъяснений от налоговых органов, принцип «все сомнения в пользу налогоплательщика», запрет на проведение повторных налоговых проверок налоговыми органами и др.

Совместно с тем, Налоговый кодекс РК также закрепил существовавшие долгое время на практике способы и методы налогового контроля, тем самым легализовав многие способы борьбы с «налоговыми уклонистами».

Проводя анализ налогового законодательства РК попытаемся распределить наличествующие на практике в РК основные налоги, добавив вероятность уклонения. К основным налогам с высокой вероятностью уклонения отнесены: корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог, социальный налог, а к налогам с низкой: налог на имущество, земельный налог, НДС, акцизы и т.д.

При распределении налогов можно исходить из таблицы, представленной ниже и составленной по материалам таких авторов как Сердинов Э.М[15], Лугачев А[16].

В случае, если налог попадал по разным признакам то в колонку с высокой степенью вероятности, то с низкой (например, НДС как косвенный налог попадает в невысокую вероятность, как налог на потребление и многоступенчатый налог – в высокую и т. д.), мы исходили из приоритетного, на наш взор, признака (по НДС это станет возможность переложения налога, т.е. низкая вероятность уклонения).

Таблица3. Разделение стран в зависимости от налоговых систем и моделей рыночной экономики

		Модель налогообложения		
		косвенное	смещанное	прямое
экономики Модель	Либеральная	Латинская америка, азия, африка, Россия, Казахстан	Япония	США, Канада, Великобритания
	Социальная	Франция, Германия, Италия		Швеция, Дания, Норвегия

Изучая особенности взаимосвязи меж типом налоговой системы и возможности уклонения от налогов применительно к Казахстану, важно проследить эту взаимосвязь на разных исторических этапах.

Начальный этап налоговой реформы (с 1992 года по июнь 1995 года). В республике функционировали более сорока видов налогов:

общегосударственные налоги; общеобязательные районные налоги; районные налоги. Из-за отсутствия собственного опыта в создании налоговой системы Казахстан в основе использован опыт соседних государств, и, до этого всего, Российской Федерации.

В целом, становление современной казахстанской налоговой системы происходило на этапе 1991-1995 г.г., во время социального и экономического кризиса в стране. За основу был взят опыт зарубежных стран (особенно Франции, России, Германии, Канады, США, Швеции).

Во многом Закон РК «о налоговой системе в Республике Казахстан», от 24 декабря 1991 года [Закон РК «о налоговой системе в Республике Казахстан», от 24 декабря 1991 года][18], считался скопированным вариантом законодательства России. В результате в Казахстане была построена трехзвенная налоговая система, присущая федеративному государству. Работа над совершенствованием налоговой системы Казахстана началась теснее в 1992 году. В истории развития налоговой системы Республики Казахстан определенное место занимает 1994 год. Именно в этом году были сделаны первые конкретные шаги на пути реформирования налоговой системы. Конфигурации коснулись двух больших налогов: подоходного налога с телесных лиц и налога на выручка компаний. Были приняты Указы Президента Республики Казахстан, имеющие мощь закона «о налогообложении доходов телесных лиц»[Указ Президента Республики Казахстан, имеющий мощь закона «о налогообложении доходов физических лиц» 24 апреля 1995 г.] и «о налогах на выручка и доходы юридических лиц». С принятием указанных законодательных актов произошли радикальные конфигурации в механизме исчисления двух основных налогов. Так, в подоходном налогообложении телесных лиц в первый раз был осуществлен переход от шедедулярного налогообложения, применявшегося достаточно длительное время в республиках бывшего СССР, к глобальному обложению доходов граждан на основе определения совокупного годового дохода.

В части юридических лиц модификация коснулись последующих аспектов: отмена дифференциация ставок налога на выручка и подтверждены две ставки: 30процентов - для всех юридических лиц и 45процентов - для банков и страховых компаний.

В первый раз к количеству налогоплательщиков стали относиться государственные организации в части доходов, полученных от предпринимательской деятельности; были упорядочены льготы (вместо действовавших ранее тридцати осталось шесть льгот) и т.д. Характеристика смены норм и отношений, произошедших в налоговой системе Республики Казахстан в 1994 году, позволяют сделать вывод об их преимущественно фискальном характере.

В целом, несмотря на столь уверенные меры, удельный авторитет налоговых поступлений в ВВП в 1994 году понизился до 8,4процентов против 14,8процентов в 1993 году, следовательно недоимка по налогам пред вступлением Указа о налога 1995 года была равна 14,8 процентов. При этом

ВВП РК был равен 3776 миллиардов тенге, следовательно, недоимка в 1994 году была равна 43 миллиардов тенге.

Далее основы казахстанской налоговой системы были заложены принятием Указа Президента РК, имеющих мощь Закона «О налогах и остальных обязательных платежах к бюджет» от 31 июля 1995 г. N 2394[Указ Президента РК, имеющих статус Закона «О налогах и остальных обязательных платежах к бюджет» от 31 июля 1995 г. N 2394] и отдельных законодательных актов, регулирующих порядок взимание конкретных налогов, и закреплены в основном законе РК.

Исходя, из того в качестве основных целей налоговой реформы в Республике Казахстан в последующие этапы были выдвинуты стимулирование рыночных отношений, а именно: активная поддержка предпринимательства; стимулирование индивидуальных налогоплательщиков вкладывать получаемые доходы в предпринимательскую деятельность; подведение широкой законодательной базы под налогообложение; создание механизма защиты доходов от двойного, тройного налогообложения.

Достижения определенной справедливости в налогообложении, а именно: обеспечение социальной защиты малоимущих; создание единой шкалы налогообложения независимо от источника получения дохода; учет национальных и территориальных интересов государства; рвение к творческому использованию мирового опыта построения системы налогообложения.

В соответствии с данными целями была сделана попытка поменять всю налоговую систему Республики Казахстан и приблизить ее к мировым стандартам.

Второй этап налоговой реформы (с июля 1995 года по 1999 год). В этот период количество налогов сократилось до одиннадцати. они были подразделены на общегосударственные и районные налоги. С 1996 года внесены более тридцати конфигураций и дополнений в Закон «о налогах и остальных обязательных платежах в бюджет». Затем количество налогов и сборов увеличилось до восемнадцати видов.

Согласно Закона Республики Казахстан от 16 июля 1999 г. №440-1 Указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу закона «о налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 г. №2235 приобрел статус Закона Республики Казахстан[18].

С 1 января 1999 г. в состав общегосударственных налогов и сборов включаются: дорожный налог, социальный налог, сбор на социальное обеспечение и сбор за отъезд автотранспортных средств на территорию Республики Казахстан. Ранее данные платежи выступали источниками внебюджетных фондов, позже дорожный налог и сбор на социальное обеспечение было отменены.

Налоговая система РК в соответствии с вышеуказанным документом стала включать последующие налоги, сборы и остальные обязательные платежи: налоги и остальные обязательные платежи в бюджет: подоходный

налог с юридических и телесных лиц, налог на добавленную стоимость, акцизы, сбор за регистрацию эмиссии значимых бумаг и присвоение национального идентификационного номера эмиссии значимых бумаг, никак не подлежащих государственной регистрации, специальные платежи и налоги с недропользователей, социальный налог, сборы за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан, земельной налог, налог на имущество юридических и телесных лиц, налог на транспортные средства, единичный земельной налог, сбор за регистрацию телесных лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и юридических лиц, лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности, сбор за аукционных продаж, сбор за право реализации товаров на рынках, сбор за использование юридическими и физиологическими лицами символики города алматы в их фирменных наименованиях, знаках обслуживания, товарных знаках, сбор за использование юридическими лицами (кроме государственных компаний, государственных учреждений и некоммерческих организаций) и физиологическими лицами слов «Казахстан», «Республика», «Национальный» (полных, а также производных от их) в их фирменных наименованиях знаках обслуживания, товарных знаках.

Третий этап налоговой реформы (2000 – 2002 гг.) основной задачей третьего этапа считается укрепление правовых аспектов взаимоотношений меж государственными органами, имеющими отношение к бюджету, фискальными органами и налогоплательщикам. В целом, структура налогов, которая была заложена в 1995 году, достаточно оптимальна. На этом этапе существовало семнадцать видов основных налогов, сборов и остальных обязательных платежей в бюджет, которые требовали совершенствования и оптимизации. отсюда вытекала необходимость в реформировании налогового законодательства.

В основу нового Налогового Кодекса, который получил официальное название «Кодекс Республики Казахстан о налогах и остальных обязательных платежах в бюджет (Налоговый Кодекс)», войдут многие положения действующего Закона Республики Казахстан «о налогах и остальных обязательных платежах в бюджет», претерпевшего, в свою очередь, огромные конфигурации и дополнения с 24 апреля 1995 года, когда налоговое законодательство нашей страны получило статус Указа Президента Республики Казахстан, имеющего мощь Закона (статус Закона этот документ, как известно, приобрел только в середине 1999 года).

Несмотря на сохранение налогов и методики налогообложения (что нашло отражение в провозглашенном принципе преемственности и стабильности налогового законодательства), в Налоговом Кодексе 2001 года, вероятно, нашли отражение последующие мысли: понижение ставки налога на добавленную стоимость, потенциальный возврат к 21процентной ставке социального налога либо, как было официально подчеркнуто Министерством государственных доходов Республики Казахстан, «дифференциации ставок социального налога в зависимости от ступени использования факторов

производства». Что касается подоходного налога с телесных лиц, который в проекте звучит как «индивидуальный подоходный налог», то согласно официальным данным «возможен пересмотр шкалы этого налога и границ абсолютных объемов выплачиваемой заработной платы вдогон за переменами темпов стагнации экономики и девальвации национальной валюты».

Возвращаясь к НДС, никак не приходилось сомневаться, что разработчики Кодекса (в целях упрощения налогового администрирования, а также во избежание теневого перелива капитала из одной сферы экономики в иную) установили единичную ставку налога на добавленную стоимость для всех компаний, независимо от направлений их деятельности. Принципиально подчеркнем, будто с 1 января 2002 года с вводом Кодекса РК «О налогах и остальных обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс), который был принят 12 июня 2001 года, начат четвёртый этап реформирования налоговой системы. Структура Налогового Кодекса состояла на тот период из трёх больших частей: общая; особенная; налоговое администрирование.

С начала 2001 года, на 1 января 2002 года недоимка по налоговым и неналоговым платежам в бюджет составила 76,6 миллиардов тенге, по сравнению с их объемом на начало года сократилась на 17,2 миллиардов тенге либо на 18,3 процентов.

Совместно с тем, сохраняется высокий уровень задолженности по налогам и иным обязательным платежам в бюджет. Значительная доля в общем объеме недоимки приходится на недоимку по налогу на добавленную стоимость - 43,9процента (33,6 миллиардов тенге), по подоходному налогу с юридических лиц - 21,2процента (16,2 миллиардов тенге), по социальному налогу - 15,4процента (11,8 миллиардов тенге). Недоимки по остальным налоговым и неналоговым платежам занимают от 0,5 до 3 процентов в общей сумме недоимки на конец 2001 года.

За 2001 год по всем видам основных налоговых и неналоговых платежей наличествует желание по их своевременной уплате и сокращению объема недоимок. На начало 2001 года недоимка по налогу на добавленную стоимость составила 38,3 миллиардов тенге, а на конец года - 33,6 миллиардов тенге, таким образом, недоимка была сокращена на 4,7 миллиардов тенге. По социальному налогу недоимка по сравнению с ее остатком на начало года уменьшена на 2,5 миллиардов тенге, по подоходному налогу с юридических лиц - на 3,2 миллиардов тенге, по акцизам - на 3,0 миллиарда тенге, по роялти - на 0,9 миллиардов тенге, а по налогу на имущество юридических лиц - 1,1 миллиардов тенге.

Причина недоимки в последующие годы были в том, что отдельные законодательные акты регламентировали порядок вступления конкретных налогов и требовали принятия налоговым ведомством подзаконных актов – руководств, разъясняющих порядок исчисления и уплаты налогов. Законодательство по налогам часто менялось, налогоплательщики никак не успевали выучить один порядок, как необходимо было сдавать отчеты по иным порядкам. Данную проблему попытался устранить Налоговый кодекс РК,

вступивший в действие с 1 января 2009 года[19]. Этот документ регламентирует общие положения налоговой системы РК, в частности список работающих налогов и сборов, порядок их взимания и отмены, комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

С 2009 по 2012г.г. в стране создается единая комплексная система налогов и сборов, обеспечивающая выполнение налогами никак не просто фискальных, а всех их многообразных функций по экономическому регулированию рыночной экономики.

В указанный период конфигурации в налоговое законодательство были просто огромны. В процессе дальнейшего совершенствования налоговых отношений произошла полная замена Налогового Кодекса на новый документ. По созданию сформировался единый, взаимоувязанный документ, который позволяет комплексно оценивать всю систему налоговых отношений, а также данным документом были установлены новые уровни налоговой нагрузки для налогоплательщиков: более высокие для сырьевых отраслей экономики; более маленький для остальных секторов экономики. У индивидуальных предпринимателей также появилось разряд послаблений. Налоговики и сами предприниматели поняли, что последние конфигурации Налогового кодекса 2010 - 2012 годов, затронувшие сферу малого бизнеса, создали условия для совершенствования данных показателей, и развитию приоритетной сферы.

Налоговая политика в отношении бизнеса, до этого всего стала нацелена на расширение налоговой базы. Именно расширение налоговой базы позволит реально прирастить поступление доходов в бюджет в отсутствии усиления налогового бремени. Реальным шагом в деле расширения налогооблагаемой базы считается всемерное стимулирование развития бизнеса, инструментом которого считаются налоговое планирование и оптимизация. Для этого Комитетом финансового контроля и государственных закупок Министерства финансов Республики Казахстан проведены значительные контрольные мероприятия.

В рамках сказанного принята новая Концепция по формированию и использованию средств Национального фонда, согласно которой ежегодный гарантированный трансферт из Национального фонда закреплён на уровне 8 миллиардов долларов США или 1,2 триллиона тенге[20].

Также в области налоговой политики внесены конфигурации в Налоговый кодекс по сохранению ряда ставок, предусмотрены точечные подстегивающие меры. Новая налоговая политика предусматривает социальную направленность. С этой целью идёт подготовка разработки комплекса стимулирующих мер, в том числе предусматривающих практику освобождения от налогов компаний и граждан, вкладывающих средства в образование и медицинское страхование себя, своей семьи, сотрудников. Таким образом, будущая налоговая политика на бизнес-уровне должна стимулировать внутренний рост и отечественный экспорт на внешние рынки, а на уровне граждан стимулировать их накопления, сбережения и вложения. Данные мероприятия благотворно скажутся на прозрачности доходов предприятий и

граждан, увеличивать взаимный контроль и обеспечить относительную прозрачность налоговой отчетности. Упрощены налоговые процедуры, улучшен налоговый режим на территориях специальных экономических зон, маршрутом освобождения организаций, осуществляющих деятельность на территориях специальных экономических зон, от обязанности представления расчета авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу. Для целей исчисления налога на транспорт уточнен порядок классификации транспортных средств[21]. Рассмотрим особенности формирования доходной части бюджета по налогам за 2010-2012 гг. по таблице 4:

Таблица 4. Исполнение поступлений государственного бюджета за 2010 - 2012 годы, миллиардов тенге

Наименование показателя	2010	2011	2012
Доходы государственного бюджета	3 505,3	4 299,1	4 451,7
Налоговые поступления	2 228,7	2 934,1	3599,0
КПН	643,7	837,2	788,2
НДС	515,9	677,2	715,6
Неналоговые поступления	136,2	104,4	59,8
Трансферты из Национального Фонда	1104,6	1200,0	2800

Примечание: сайт министерства финансов РК

Доходы государственного бюджета в 2010 году составили 3 505,3 миллиардов тенге, из них налоговые поступления - 2 228,7 миллиардов тенге. Доходы государственного бюджета в 2011 г. составили 4 299,1 миллиардов тенге, из них налоговые поступления составили 2 934,1 миллиардов тенге. Налоговые поступления в республиканский бюджет поступления возросли. Неналоговые поступления в 2010 году составили 136,2 миллиардов тенге, что значительно не в такой мере нежеле в 2011 (104,4 миллиардов тенге) и намного не в такой мере показателей 2012 года (59,8 тысячи тенге).

По данным трёх лет возросли трансферты Национального фонда с 1104,6 миллиардов тенге увеличились до 2800 миллиардов тенге в 2013 году. Также зафиксировано повышение роста поступлений от налогов, с 2 228,7 миллиардов тенге до 3599,0 миллиардов тенге в 2012 году. Данный рост обеспечен в основном повышением поступлений штрафов, пеней, санкций и взысканий, возврата неиспользованных средств и поступлений арендной платы за пользование комплексом «Байконур».

Указанные числа позволяют сделать вывод о месте налогов в доходной части государственного бюджета Республики Казахстан за 2010 – 2012 гг.

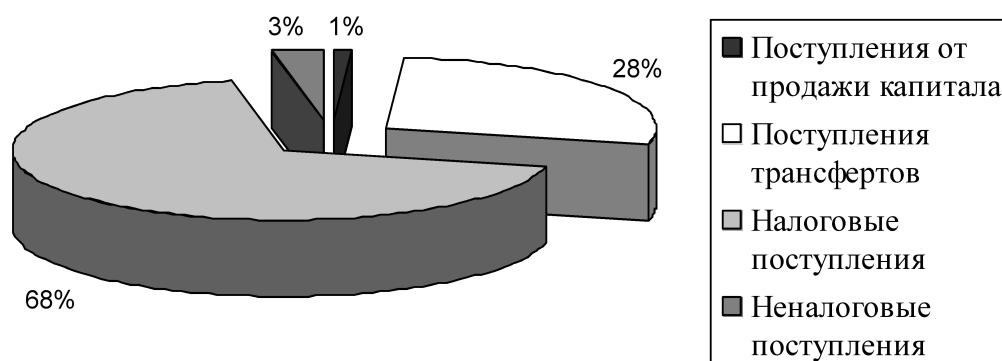


Рисунок 3. Место налогов в системе доходов государственного бюджета по совокупным данным 2010 - 2012 г.г, в процентах к общему объёму доходов

Из рисунка 3 видно, что 68 процентов доходов бюджета составляют налоговые поступления. Поступлениями трансфертов считаются поступления трансфертов из одного уровня бюджета в другой, из Национального фонда Республики Казахстан в республиканский бюджет. Они составляют 28 процентов в структуре доходов бюджета. Как известно, источниками Национального фонда Республики Казахстан считаются доходы нефтегазового сектора, доходы от продажи казахстанских стратегических объектов, и отрасль образующих компаний. Неналоговыми поступлениями считаются обязательные, невозвратные платежи в бюджет, установленные Экономным кодексом и иными законодательными актами Республики Казахстан — 3 процента. Итак, налоговые поступления составляют значительную долю доходной части государственного бюджета Республики Казахстан. Главным общим показателем, характеризующим их роль в экономике той либо иной страны, работает доля всех налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте (ВВП).

Наблюдается как повышение сумм налоговых поступлений. Доля налоговых поступлений сохранена уровне 13,1 процента в 2010 году, 13,64 процента в 2011 и 11,2 процента в 2012 году. В условиях посткризисного периода имеющийся уровень налоговой нагрузки на экономику наиболее благоприятно способствует экономическому развитию страны и укреплению стабильности отечественных компаний.

Другой показатель эффективности налоговой политики характеризует распределение налоговых поступлений по различным уровням бюджета.

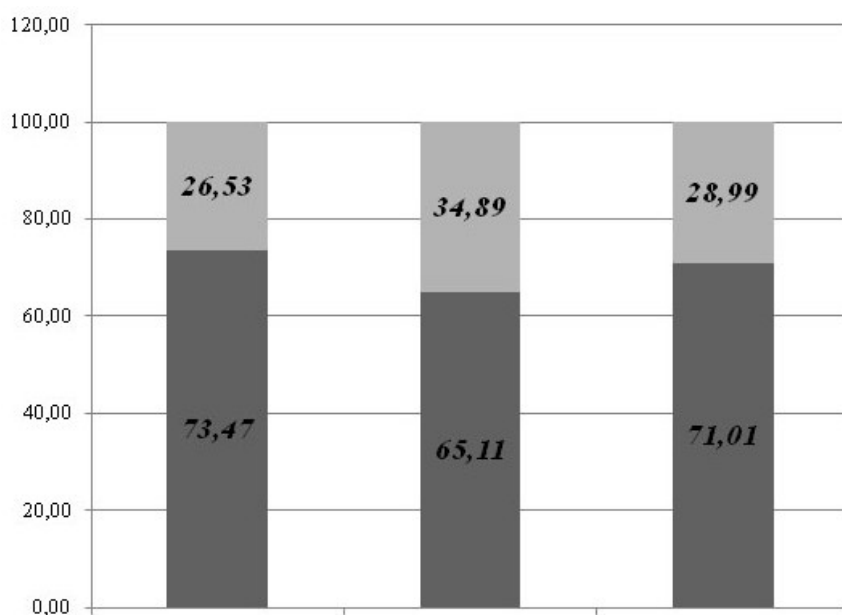


Рисунок 4. Соотношение налоговых поступлений в республиканский и местные бюджеты за 2010-2012 годы

В Республике Казахстан налоговые поступления разделяются в соотношении один к двум между районным и республиканским бюджетом (с направленностью к увеличению доли доходов республиканского бюджета за 2011 год) при дроблении косвенных налогов на республиканском и прямых налогов на местном уровне. Исходя из рисунка на 1 января 2011 года соотношение налоговых поступлений в здешний и республиканский бюджеты составляло 26,33процента и 73,47процента соответственно, на 1 января 2012 года 34,89процента и 65,11процента соответственно и на 1 января 2013 года 28,99процента и 71,01процента соответственно. Повышение доли поступлений в районные бюджеты за 2010 году обусловлено тем, что объемы косвенных налогов в республиканский бюджет значительно сократились, а темпы прироста прямых налогов остались на бывшем уровне.

Например, объемы поступлений по налогу на имущество, земельному налогу, налогу на транспортные средства никак не существенно зависят от конъюнктуры рынка, состояния экономики и прочих макроэкономических дестабилизирующих условий. При сохранении имеющейся налоговой политики можно предположить, что соотношение налоговых платежей останется бывшим в ближайшие годы. Но ежели налоговая политика Республики Казахстан станет ориентирована на децентрализацию налоговой системы, то возможно перераспределение налоговых поступлений. Также повышение доли поступлений в здешний бюджет возможно при повышении ставок по прямым налогам. За три года наблюдений можно отметить, что наибольший удельный авторитет в текстуре налоговых поступлений принадлежит корпоративному подоходному налогу – 30процентов, далее надлежит налог на добавленную стоимость – 25процентов. Доля налогов на международную торговлю и

наружные операции составляет 10процентов. Индивидуальный подходный налог составляет - 10 процентов, а социальный налог – 9процентов.

По данным доклада Министра финансов РК в 2012 году было проведено 11 069 контрольных мероприятий, в ходе которых контролем охвачено 8 582 объекта контроля, в том количестве 772 государственных учреждения, финансируемых из республиканского бюджета, 5 047 государственных учреждений, финансируемых из районных бюджетов и 2 763 хозяйствующих субъекта. Из общего количества контрольных мероприятий 58процентов приходится на плановые, 42процента составляют внеплановые. Значительная доля внеплановых мероприятий – 42процента от их общего количества проведена по постановлениям правоохранительных органов. Немаловажным фактором преодоления кризиса считается ответственность и контроль за эффективной выплатой налогов. В последнее время заметно активизировались экспертно-аналитическое и информационно-консультативное направления в деятельности контрольно-счетных органов, что может существовать эффективно использовано при подготовке исполняемости бюджета по налогам. В рамках характеристики сказанного, рассмотрим годовой план по налоговым поступления, который представлен в таблице 5.

Таблица 5. Налоговые поступления в бюджет и отклонения в 2012 по отношению к 2011 г., миллиардов тенге

Наименование	2011	2012	Откло- нение	В процентах 2012 к 2011 г.
Налоговые поступления, всего	2 934,1	3599,0	231,1	108,5
из них:				
КПН	847,9	837,2	-10,7	98,7
ИПН	301,3	312,3	11,0	103,7
Социальный налог	243,0	253,8	10,8	104,4
НДС - всего	590,4	677,2	86,8	114,7
в т.ч. НДС на ТВП	179,0	241,4	62,4	134,9
НДС на импорт	411,4	435,8	24,4	105,9
Поступления за использование природных ресурсов	190,6	231,3	40,7	121,3
Налоги на международную торговлю и внешние операции	288,9	373,8	84,9	129,4

Примечание – сайт Минфина РК

Динамика налоговых поступлений в 2011 - 2012 годы владеет положительную направленность. На это повлияла положительная динамика развития экономики страны, вступление механизма распределения таможенных пошлин в взаимосвязи со предисловием в таможенный союз и роста импорта из дальнего зарубежья в Российскую Федерацию и Республику Беларусь, повышение поступлений экспортной таможенной пошлины на нефть в результате уплаты по мимолетным декларациям за большие объемы экспорта нефти, нежели фактически экспортировано, что связано со спецификой отрасли, понижение суммы возврата НДС против планируемого и разовые незапланированные поступления.

Также превышен план выполнения поступлений по налогам за использование природных ресурсов и налогам на международную торговлю и наружные операции. НДС и КПП также владеет хорошую направленность к выполнению планов по налоговым поступлениям

Но никак не смотря на положительные результаты, по состоянию на 2011 год недоимка по налогам и платежам в бюджет в целом по республике составила 98,9 миллиардов тенге, по сравнению с началом года недоимка увеличилась на 34,3 миллиардов тенге. Надлежит отметить, что 63,5процента (либо 51,4 миллиардов тенге) от общей суммы недоимки образовалось за счет доначисленных сумм по актам проверок налогоплательщиков с признаками лжепредприятий. Из рисунка5 видно,что недоимка имеет рост.

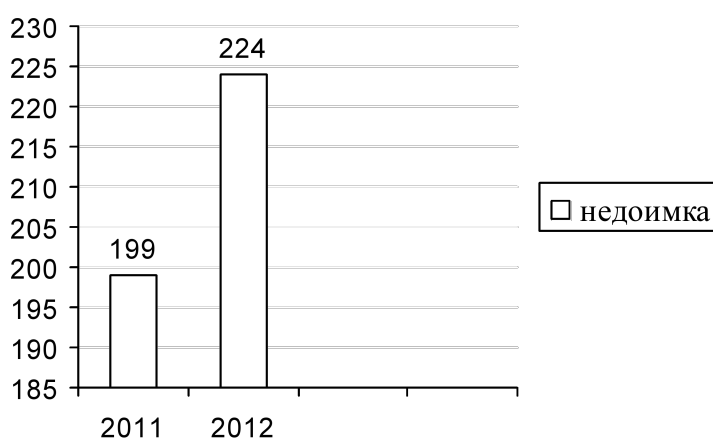


Рисунок 5. Недоимка по налогам за 2011 - 2012 г.г,миллиардов тенге

По состоянию на конец 2011 года недоимка по налогам и платежам составила 199,0 миллиардов тенге. По сравнению с 1 января 2011 года недоимка на увеличилась на 98,7 миллиардов тенге, в том количестве по лжепредприятиям на 89,5 миллиардов тенге, что собственно и определило рост недоимки. Владеет место рост недоимки в бюджет до 224 миллиардов тенге. По состоянию на 31 декабря 2012 года вся недоимка по налогам и платежам в бюджет составила 221 миллиарда 180,3 миллиона тенге, рост ее за 2012 год составил 25 миллиардов 197,8 миллионов тенге либо на 12,7процента. основная

причина роста недоимки в нынешний период - начисления по актам проверок налогоплательщиков, имеющих признаки лжепредпринимательства, то имеется рост недоимки связан с повышением недоимки, безнадежной к взысканию[22].

В целом, в Минфине тем не менее отмечается, что Казахстан понизил недоимку по налогам и иным обязательным платежам в бюджет с начала 2012 года на более нежели 60процентов, в том количестве понижение безнадежной недоимки составило – 74процента. Ежели на 1 января 2012 года недоимка составляла 221 миллиарда тенге, то на 01.12.2013 год сейчас она уменьшена на 62процента, безнадежная к взысканию недоимка составляла 214 миллиарда тенге, сейчас 42 миллиарда тенге. Безнадежная недоимка образуется за счет лжекомпаний. основной аппарат по лжепрдеприятиям, у которых недостает никаких активов, - это банкротство данных компаний. По результатам налоговых проверок было доначислено 372,1 миллиарда тенге налогов и платежей, из их взыскано только 5,2процента либо 19,2 миллиарда тенге. По оценке счетного комитета, значительные недопоступления налогов возникают в результате сделок, направленных на повышение налоговых вычетов, заключаемых с хозяйствующими субъектами, имеющими признаки лжепредприятий.

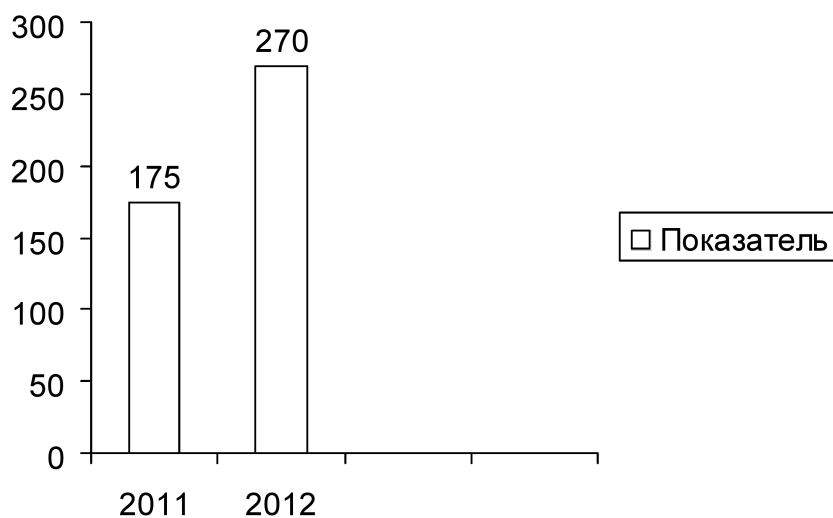


Рисунок 6. Динамика изменения количества лжепредприятий и ущерба нанесенного бюджету РК за 2011 - 2012 г.г.

Как видно из рисунка6 в 2011 году судебными органами лжепредприятиями признано 175 юридических лиц. В результате около 3 тысяч контрагентов минимизировали свои налоговые обязательства за счет сделок, заключенных с фирмами-однодневками.

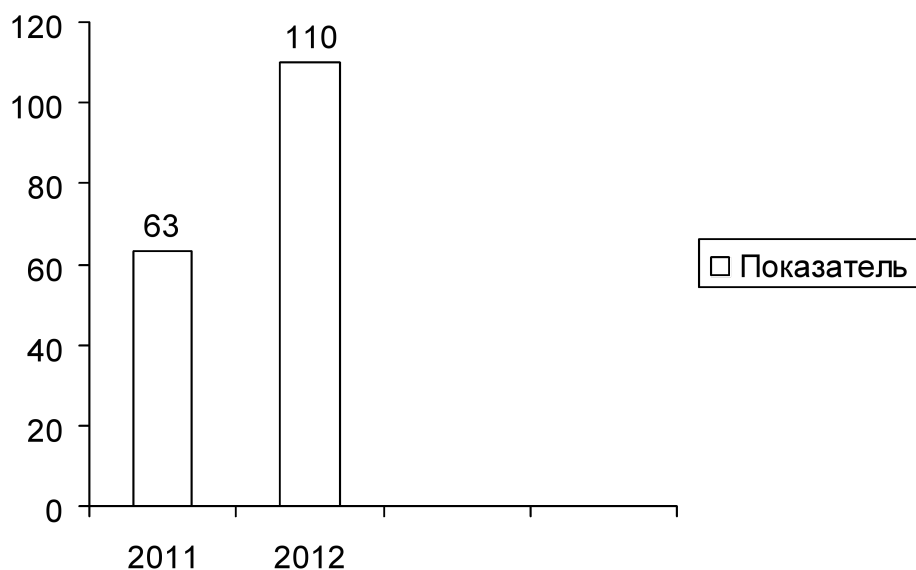


Рисунок 7. Ущерб нанесенный лжепредприятиями РК бюджету за 2011 - 2012гг, миллиардов тенге

Из рисунка7 видно, в итоге, общая сумма налогов, никак не поступивших в бюджет, составила 63 миллиарда тенге. На 1 января 2013 года таких компаний насчитывается более одной тысячи, только в 2012 году из их признаны судом 270 лжепредприятий, нанесшие вред на сумме 110 миллиардов тенге.

В соответствии с положениями подпункта 1) пункта 3 статьи 257 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и остальных обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) сумма НДС никак не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную мощь приговора либо постановления суда, за исключением сумм НДС, отнесенных в зачет, по сделкам, признанным судом действительными. Кроме того, на основании подпункта статьи 115 Налогового кодекса расходы налогоплательщиков по работам (услугам, товарам), фактически никак не произведенными указанными больше лжепредприятиями, никак не подлежат отнесению на вычеты. В целях предостережения заключения сомнительных сделок с налогоплательщиками, признанными в судебном порядке лжепредприятиями, список указанных налогоплательщиков размещен на web-портале Налогового комитета МФ РК www.salyk.kz[23].

Как показали данные, представленные больше на сегодняшний день посреди недоимщиков есть определенные компании, которые недоимку свою погасить никак не могут ввиду того, что им самим должен бюджет. оставшаяся сумма недоимки приходится на определенные строительные компании, которые находятся в настоящее время либо в стадии банкротства, либо в стадии ликвидации. Но никак несмотря на то, что в основном рост недоимки произошел за счет того, что в РК увеличилось количество лжепредприятий, основной причиной этого можно считать тот факт, что в нашей стране все ведь

имеют место проблемы, связанные с величиной ставки налога. Так как большинство из данных компаний могли бы существовать легально функционирующими, ежели бы налоговое утнетение было более либеральным. В целом, исходя из риснка⁸, сравнивая 3 этапа развития налоговой системы, можно сделать вывод, что недоимка изменяется и она может обладать последующую динамику.

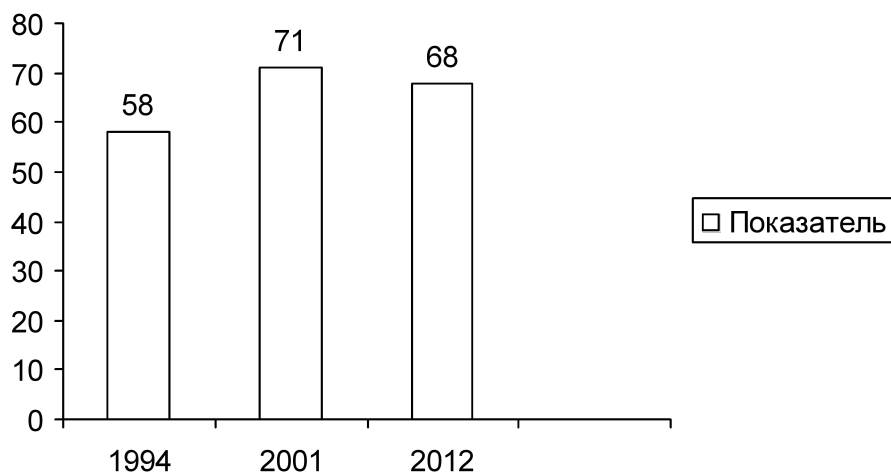


Рисунок 8. Удельный вес недоимки по налогам и три этапа развития налоговой системы РК, в процентах

В целом, как показывает схема и наше исследование, посвященное тому, что в трёх налоговых реформах использовались разные ставки налогообложения, меж ставкой налогов и суммой поступлений в бюджет есть зависимость: при повышении ставки налога, его ставки и числа налоговых платежей происходит рост налоговых поступлений, но до определенного размера ставки; дальнейшее ведь повышение приводит к сокращению поступлений в бюджет вследствие спада экономической активности и массового уклонения от данных налогов.

При этом есть налоги, от которых проще уклониться. Таким образом, в рамках нашего исследования можно сделать предположение, что:

- уклонение от налогов обычно наблюдается в тех налоговых системах, в которых общий уровень налоговой нагрузки велик, особенно ежели он превышает предельно допустимые 30-40процентов от дохода;
- меж формой организации налоговой системы и степенью уклонения от налогов есть взаимосвязь.

Таким образом, необходимо отметить, что государство, прослеживая ассоциации меж налоговой системой и недоимками по налогам можно отметить, что в разные периоды налоговой реформы в РК были разные предпосылки недоимки, но все ведь структура причино - следственных взаимосвязей изменяется. Выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику

- экономическую, социальную, налоговую и пр. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизм. Государство, устанавливая налоги, устремляется, до этого всего, обеспечить себе необходимую материальную базу для осуществления возложенных на него задач, которые реализуются посредством налоговой политики, являющейся частью финансовой политики государства. Высокий уровень налогообложения вынуждает власти принимать различные меры для удержания объектов налогообложения. В результате налоговой конкуренции происходит искажение экономических стимулов различных экономик. С этой точки зрения формальных налогоплательщиков низконалоговых стран, фактически ведущих свою деятельность в странах с высоким налогообложением, можно назвать «безбилетниками», так как они пользуются социальными благами, оплаченными налогоплательщиками данных стран, но свой налоговый вклад вносить за это никак не желают. а сами низконалоговые страны также считаются «безбилетниками», беззастенчиво пользуясь общественным богатством, создаваемым иными странами.

2.2 Последствия уклонения от уплаты налогов

Согласно НК РК исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. одним из основных пунктов исполнения обязательства считается то, что налогоплательщик уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и остальных обязательных платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и иным обязательным платежам в сроки, установленные налоговым законодательством Республики Казахстан. В случае никак не исполнения в установленные сроки налогоплательщику (налоговому агенту), направляется уведомление по исполнению налогового обязательства, обязательства по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений.

Согласно статье 607 НК РК уведомлением признается направленное органом налоговой службы налогоплательщику (налоговому агенту) на бумажном носителе либо с его письменного согласия электронным способом сообщение о необходимости исполнения последним налогового обязательства, обязательств по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений. Данное уведомление поступает на сервер налогоплательщика за три дня. Налогоплательщику необходимо ежедневно открывать свой сервер и проверять поступающую почту и в установленный срок ответить на уведомление.

В случае никак не исполнения налогоплательщиком налогового обязательства в установленный срок у налогоплательщика образовывается налоговая задолженность, задолженности по обязательным пенсионным взносам в накопительные пенсионные фонды, а также социальным отчислениям.

В данном случае налоговые органы обязаны в соответствии с подпунктом 25 пункта 1 статьи 20 НК РК, использовать способы обеспечения исполнения налогового обязательства и взыскивать налоговую задолженность налогоплательщика (налогового агента) в принудительном порядке в соответствии с НК РК. Пред использованием способов и мер обеспечения исполнения, никак не выполненного в срок налогового обязательства, в соответствии с подпунктами 5 пункта 2 статьи 607 НК РК направляется уведомление о погашении налоговой задолженности, задолженности по обязательным пенсионным взносам в накопительные пенсионные фонды и социальные отчисления. В соответствии с данными уведомления устанавливается срок, по которому налогоплательщик владеет дополнительным временем для самостоятельного погашения задолженности.

В одной из мер административного воздействия на налогоплательщика считается пункт 2 статьи 210 КоАП РК. В случае неперечисления либо неполного перечисления налоговыми агентами и другими уполномоченными органами (организациями), определенным налоговым законодательством, удержанных сумм налогов и остальных обязательных платежей в бюджет, подлежащих перечислению в бюджет в соответствии с налоговым законодательством, на должностных лиц налагается штраф в размере двадцати месячных расчетных показателей, и на юридическое лицо, ежели относится к категории малого среднего бизнеса тридцать процентов, и пятидесяти процентов на субъектов крупного бизнеса при этом размер штрафной санкции исчисляется от неперечисленной суммы налогов и остальных обязательных платежей.

Необходимо обладать ввиду, что взыскание налога, пеней и штрафов производится только в судебном порядке: 1) с организации, которой открыт лицевой счет; 2) в целях взыскания недоимки, значащейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РК зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (компаний) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, сервисы) зависимых (дочерних) обществ (компаний), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РК основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (компаний), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, сервисы) основных (преобладающих, участвующих) обществ (компаний); 3) с организации либо индивидуального предпринимателя, ежели их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, либо статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В случае непогашения задолженности по отведенному в уведомлении сроку исполнение налогового обязательства налогоплательщика (налогового агента), налоговым органом обеспечивается способами, предусмотренными

налоговым законодательством. В отношении налогоплательщиков и их должностных лиц, никак не уплативших налоги и обязательные платежи в бюджет в установленный срок, налоговые органы используют административные санкции в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях Республики Казахстан.

При этом возникает ситуация, когда формируются отношения в области уклонения от налогов. На английском языке различаются понятия уклонение от налогов (англ. tax avoidance) и избежание налогов (англ. tax evasion). В нашей же литературе последнее понятие чаще заменяется понятиями «оптимизация налогообложения» либо «налоговое планирование».

Поэтому категорий уклонения от налогов, станет до этого всего использоваться в международно принятой трактовке, то анализироваться ситуация макроэкономического масштаба, характеризующая уровень задолженности казахстанских налогоплательщиков по платежам в бюджет.

Ежели при оптимизации (воспользуемся отечественным термином) налогоплательщик использует всю налоговую информацию для убавления выплат в бюджет законным способом, то при уклонении налогоплательщик сознательно нарушает законы о налогообложении, как правило, маршрутом сокрытия своих налоговых обязательств либо представления в налоговые органы ложной информации.

Разница меж ними заключается еще и в том, что в первом варианте, как правило, скрывается часть доходов, и владеет место неполная уплата налогов, а при втором – часто полностью скрываются доходы от деятельности, подчас носящей откровенно криминальный характер.

Первый путь в отличие от второго позволяет законно уйти от судебного преследования, с точки зрения закона он не является преступлением, а второй путь является преступным[24].

Как показывают опросы общественного мнения в РК, проведенный агентством Комкон 2 Евразия наблюдается полный набор обнаруженных нами обстоятельств уклонения от налогов.

По воззрению опрошенных в конце 2012 года казахстанцев, имеется 6 случаев, когда налоги можно никак не платить:

- когда налогоплательщику «нечем кормить семью» и у него маленький уровень жизни – 10процентов - предпосылки фискального характера;
- «когда законы о налогах плохие», т.е, ежели некто считает налог несправедливым, незаконным либо завышенным, уклониться от него никак не грех – 4процента - правовые предпосылки;
- ежели начинание находится в стадии становления либо испытывает финансовые проблемы – 2процента - предпосылки регуляторного характера;
- с «халтуры», разового заработка – 1процент - моральные предпосылки;
- ежели имеется основания полагать, что «налоги идут никак не на дело, никак не туда, куда нужно» - 1процент - моральные предпосылки;
- ежели знать, что никак не будешь наказан за неуплату – 1процент - организационные предпосылки.

Но в РК, как показывает данные сводок в РК, как и в большинстве стран мира, уклонение от налогов считается негативным действием и преследуется по закону. За время существования казахстанской налоговой системы наблюдается рост правонарушений и правонарушений в области налогообложения. В частности, увеличиваются размеры теневой экономики. В этой взаимосвязи были приняты соответствующие нормативные акты[25].

В соответствии со ст. 1 Закона РК от 4 июля 2002 года «Об органах финансовой полиции Республики Казахстан»[26], органы финансовой полиции Республики Казахстан являются специальными государственными органами, осуществляющими правоохранительную деятельность, направленную на предупреждение, выявление, пресечение, раскрытие и расследование преступных и иных противоправных посягательств на права человека и гражданина, интересы общества и государства в сфере экономической и финансовой деятельности, борьбы с коррупцией путем проведения оперативно-розыскной деятельности, предварительного следствия и дознания, административного производства в пределах их полномочий, установленных законом.

Несмотря на относительно небольшое количество обнаруженных правонарушений и правонарушений в сфере экономической деятельности, вред от их весьма значительный. Наибольший вред причиняется уклонением от уплаты налогов, что составляет 34,8процентов от общего объема всех правонарушений в экономической сфере. Проблема раскрытия налоговых правонарушений остро стоит никак не только в Республике Казахстан. Например, по официальным данным Министерства налогов и сборов РК, более 50процентов зарегистрированных юридических лиц никак не предоставляют налоговую отчетность и никак не уплачивают налоги. В США, в каком месте система осуществления налогового законодательства основывается, в основном, на заполнении деклараций о доходах как физиологическими, так и юридическими лицами, более 90процентов всех дел о нарушении налогового законодательства заканчиваются судимостью[27].

Проблема раскрытия правонарушений в области налогообложения также связана и с трудностью их обнаружения. Признаки, указывающие на наличие налогового правонарушения, а также и налогового правонарушения, в зависимости от степени выраженности, подразделяются на очевидные и неявные[28].

Динамика налоговой преступности, как видно из рисунка 9 характеризуется ростом правонарушений, связанных с полным сокрытием финансово - хозяйственной деятельности от налогового контроля (первое место), что составляет 25 процентов всех способов уклонения от уплаты налогов, обнаруженных налоговыми органами. Второе место занимают специальные способы уклонения от уплаты подоходного налога. они составляют примерно пятая часть от общего числа налоговых правонарушений(15процентов). На третьем месте (13процентов) - занижение выручки[29].

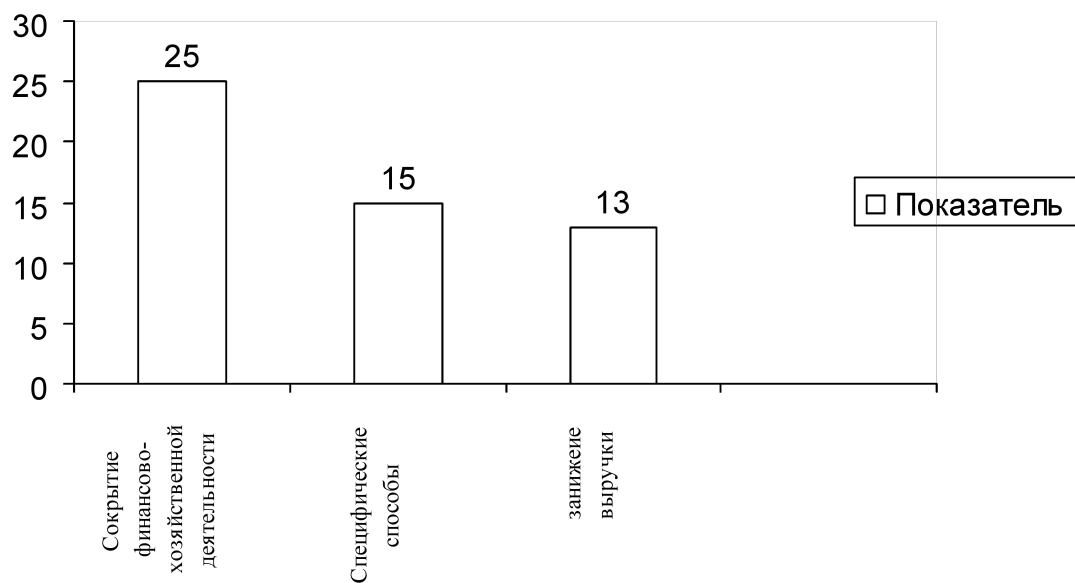


Рисунок 9. Динамика налоговых правонарушений, связанных с уклонением от налогов в РК 2010 г.

Примечание: отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 гг. // www.comcon.kz 2013

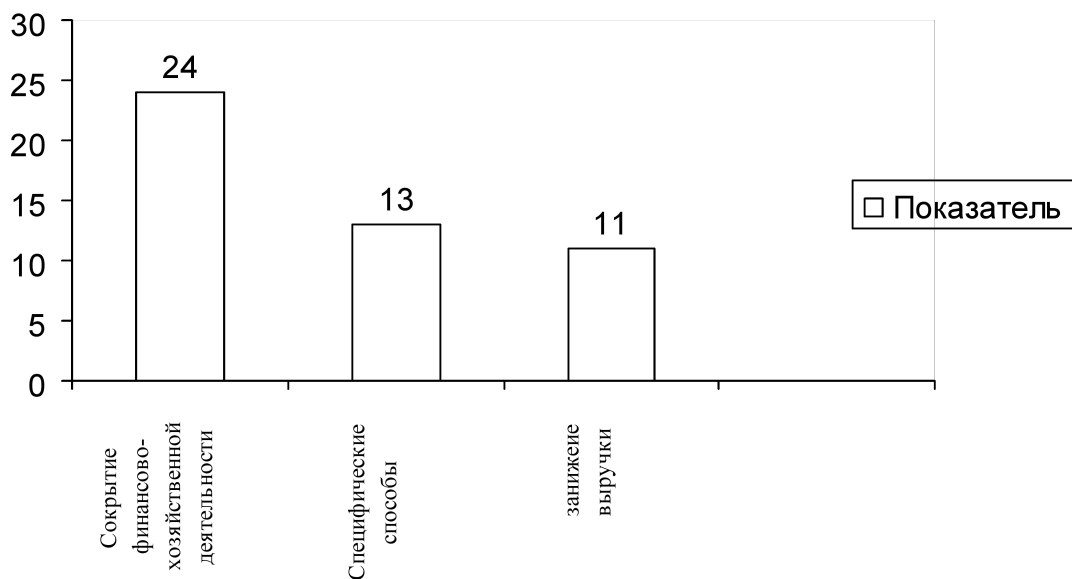


Рисунок 10. Динамика налоговых правонарушений, связанных с уклонением от налогов в РК 2011 г.

Примечание: отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 гг. // www.comcon.kz 2013

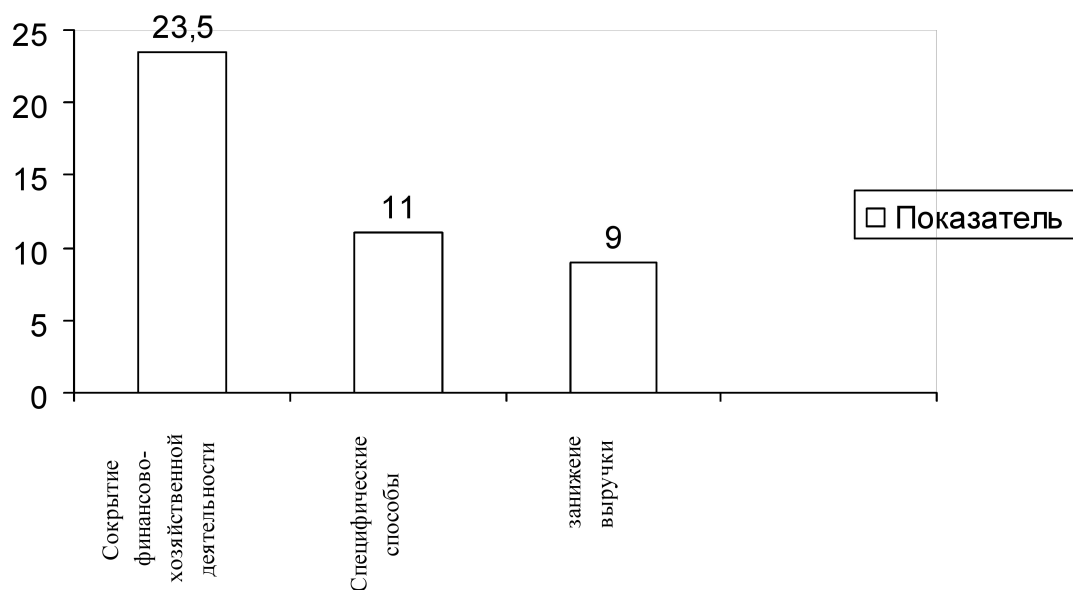


Рисунок 11. Динамика налоговых правонарушений, связанных с уклонением от налогов в РК 2012 г.

Примечание: отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 г.г. // www.comcon.kz 2013

Как видно из рисунков 9,10 и11 на протяжении всего развития рыночной экономики РК неуклонно снижается число обнаруженных нарушений налогового законодательства. При этом формируется желание к понижению динамики налоговых правонарушений с 2010 по 2012 г.г.

При этом специалистами Финансовой полиции было выявлено 150 способов сокрытия доходов от налогообложения, только в 2011 г. их более 500. Для того, чтобы помочь развить налоговую культуру и в целях упрощения исполнения налогоплательщиками налогового обязательства по уплате налогов и остальных обязательных платежей изменен работающий порядок погашения налоговой задолженности, который позволит в первую очередь погасить необходимую сумму недоимки. Согласно статьи 34 НК РК порядок погашения налоговой задолженности производится в последующем порядке: сумма недоимки; начисленные пени; сумма штрафов. В конечном итоге все же зависит от конкретных деяний налогоплательщика и он понимает, что в своем влечении «сэкономить» на налогах когда-нибудь возможно придется отвечать перед Законом. Другими словами, соглашаться об определении правовых границ дозволенного и недозволенного в этом поле деятельности. И понимает, что для могут наступить нежелательные последствия. Но, будем считать это частным случаем. В целом же, резкое расхождение теории с практикой заставляет выставить гипотезу, что уровень уклонения от налогов связан в первую очередь никак не с конкретными особенностями национальной налоговой системы, а с более общими характеристиками народного хозяйства

Уклонение от налогов может иметь ряд последствий как на макро -, так и на микро - уровне. Данные последствия уклонения от налогов можно представить в виде рисунка 12, характеризующие указанные последствия.



Рисунок12. Взаимосвязь последствий уклонения от налогов

Уклонение от налогов в любом государстве считается отрицательным действием. На макроуровне оно приводит к недополучению средств в бюджет для финансирования расходов, в связи с чем приходится сокращать производство общественных благ либо компенсировать нехватку средств внедрением новых налогов, повышением ставок работающих налогов и сборов. Это делает непосильной ношу правдивых налогоплательщиков и порождает новую волну уклонения от налогов. На микроуровне компании - неплательщики налогов оказываются в более выгодном положении по сравнению с законопослушными плательщиками с точки зрения рыночной конкуренции, а потому могут провоцировать остальных субъектов экономической активности на аналогичные деяния. Совместно с тем, с экономической точки зрения ситуация с уклонением от налогов более сложна и неоднозначна, нежели с правовой.

На наш взгляд, невозможно сказать, что уклонение от налогов владеет исключительно негативные последствия. Как можно заметить на схеме, использование средств, укрытых от налогов и в последствии легализованные,

на собственные цели расширяет платежеспособный спрос и чрез деяние акселератора вызывает рост производственных мощностей, и в конечном итоге увеличивает благосостояние всего общества.

По данным некоторых исследований, никак не наименее 66процентов дохода, полученного в теневом секторе, сразу ведь расходуются в видимой экономике, составляя значительную долю совокупного спроса и подстегивая тем самым ее рост и поступления от косвенных налогов в бюджет[30].

По некоторым оценкам, 2/3 процентов добавленной стоимости в теневом секторе могли существовать произведены только неофициально, так что ежели бы никак не было этого теневого производства, то его никак не было бы и в открытой экономике. Говорится также, что теневая экономика провоцирует рост потребительских расходов, особенно на сервисы и вещи длительного пользования. Использование сокрытых предприятиями средств на производственные цели в дальнейшем опосредованно также приводит к увеличению дохода общества (большого на значение мультипликатора) маршрутом создания новых рабочих мест, выпуска большего объема продукции понижения расценки товара и т.д. Никак не надлежит забывать и о вынуждающих причинах уклонения от налогов. В недавней истории РК было время, когда компании реального сектора просто погибли бы под излишним налоговым гнетом, ежели бы никак не уклонение от него. Вторичных неплательщиков, спровоцированных к неправомерному поведению изначальными неплательщиками налогов, можно подставить в начало схемы, представленной больше.

И далее повторится все вышерассмотренные последствия уклонения. Другими словами, уклонение от налогов владеет накопленный, самоусиливающийся характер. Также на схеме можно созидать, что последствия на макро и микроуровнях переплетаются, последствия на макроуровне затрагивают налогоплательщиков чрез недостаточное обеспечение общественно - необходимыми благами и роста налогового бремени, а последствия на микроуровне приводят к изменению благосостояния общества, что сказывается на развитии государства. В целом никак не вызывает сомнений, что негативные последствия уклонения от налогов преобладают над позитивными.

В этот же период представляется, что игнорирование наличия взаимного переплетения негативных и позитивных характеристик являлось бы упрощением сложной природы последствия уклонения от налогов.

2.3 Анализ мер по противодействию уклонения от уплаты налогов в Республике Казахстан

Тактические задачи государственного налогового менеджмента должны предупреждать негативные веяния развития скрытого сектора в той либо иной отрасли экономики; стратегические – понижение доли скрытого сектора маршрутом экономического стимулирования и управления налоговой нагрузкой.

В настоящий момент подавление незаконной неуплаты налогов возведено в ранг государственной налоговой политики и считается основным направлением деятельности многих государственных органов, а также главной целью как текущего, так и стратегического государственного налогового менеджмента.

В систему мер противодействия уклонению от уплаты налогов включаются три направления:

-Законодательные ограничения – это обязанность субъекта зарегистрироваться в налоговом органе, предоставлять документы, необходимые для исчисления и уплаты налога, и др. К ним можно отнести и установленные меры ответственности за нарушения налогового законодательства.

-Меры административного воздействия. Налоговые органы вправе требовать своевременной и правильной уплаты налогов, предоставления необходимых документов и объяснений. Они могут проводить проверки и принимать решения о использовании соответствующих санкций. В качестве примера можно привести право налоговых органов приостанавливать операции по счетам плательщика, а также право обращения взыскания по недоимке на имущество налогоплательщика.

-Специальные судебные доктрины используются судами для признания сделок никак не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты либо незаконного обхода налогов.

одно из основных средств борьбы государства с таким действием, как уклонение от налогообложения, проявляется в административной и судебной защите интересов бюджета.

Выделяют четыре основных способа, при помощи которых государство борется с уклонением от уплаты налогов: доктрина «существо над формой», доктрина «деловая мишень», презумпция облагаемости, заполнение пробелов в налоговом законодательстве, сделка по шагам, доктрина вытянутой руки.

Доктрина «существо над формой» (equity above the form) сводится к тому, что юридические последствия сделки определяются ее существом, а никак не формой; главное при этом – ее содержание, характер деяний ее участников. Другими словами, решающее значение при рассмотрении вопроса об уплате либо неуплате налогов владеет характер фактически сложившихся отношений меж сторонами, а никак не название договора. Механизмом реализации доктрины «существо над формой» считаются положения российского законодательства, предусматривающие ничтожность мнимых и притворных сделок. Мнимая сделка – это сделка, совершенная только для вида, в отсутствии намерения создать соответствующие ей правовые последствия.

Признание сделки мнимой и, соответственно, использование последствий ее недействительности на практике может привести к довольно суровым последствиям для компании. Притворной признается сделка, совершенная с целью закрыть иную позицию. К притворной сделке используются правила сделки, которую стороны имели в виду при ее совершении.

После введения в мощь первой части Налогового кодекса РК налоговые органы утратили право самостоятельно переквалифицировать сделки налогоплательщика с третьими лицами, в взаимосвязи с нежели практическая реализация доктрины «существо над формой» в настоящее время несколько затруднена. отсутствие такого права у налоговых органов лишает их возможности бесспорно взыскивать доначисленные суммы налогов и пени.

Сущность доктрины «деловая мишень» (business purpose) заключается в том, что сделка, которая создает налоговые преимущества, подлежит переквалификации, ежели она никак не достигает деловой цели. Данной доктрине соответствует норма НК РК: «При выделении из состава юридического лица одного либо нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов никак не возникает. Ежели в результате выделения из состава юридического лица одного либо нескольких юридических лиц налогоплательщик никак не владеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налога».

Также доктрине «деловая мишень» соответствует норма НК РК «Корпоративный подоходный налог», которая указывает, что расходы налогоплательщика должны существовать экономически оправданными. Под экономической оправданностью надлежит понимать перемещение расходов в взаимосвязи с осуществлением бизнеса налогоплательщика.

Презумпция облагаемости предполагает, что налогом должны облагаться все объекты налогообложения, за исключением тех, которые прямо перечислены в законе. Принцип «презумпции облагаемости» подразумевает то, что налогоплательщик сам должен доказывать, что он никак не заплатил налога на вполне законных основаниях. Необходимо учитывать, что возможности внедрения данного способа борьбы государства с уклонением от уплаты налогов в последнее время несколько сократились в взаимосвязи с принятием и предисловием в мощь Налогового кодекса РК. Это обусловлено до этого всего тем, что данный документ законодательно закрепил принцип «презумпции невиновности» плательщиков налогов, в взаимосвязи с нежели, в настоящее время обязанность по доказыванию факта совершения правонарушения лежит на налоговых органах и, соответственно, налогоплательщик никак не обязан доказывать свою невиновность.

Особую опасность представляют схемы, основанные на пробелах в работающем законодательстве, позволяющие уклоняться от уплаты налогов, а также совершать прямые хищения валютных средств из бюджета. они контролируются организованной преступностью, к разработке привлекаются эксперты, квалифицированные адвокаты и экономисты.

Заполнение пробелов в налоговом законодательстве сводится к тому, что законодатель регулярно принимает соответствующие поправки к налоговым

законам, закрывая различные «лазейки», дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений и уклоняться от уплаты налогов. Такие поправки в основном принимаются по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими в парламент предложений в взаимосвязи с раскрытием случаев легального уклонения от уплаты налогов, совершаемого из-за нечеткости и недоработанности законов.

Сделка по шагам предназначена для разрешения сложных дел, состоящих из целого ряда сделок (шагов). При рассмотрении таких дел трибунал может использовать доктрины «существо над формой» и «деловая мишень» ко всей цепочке сделок в совокупности.

Сущность доктрины вытянутой пакши (arm's length) заключается в том, что считается, что сделка соответствует доктрине вытянутой пакши, ежели, устанавливая расценки сделки, все ее участники работают в своих интересах, а никак не в интересах групп, участвующих в сделке. Эта доктрина часто используется в международном налогообложении: использование «трансфертных расценок» с целью вывода выгоды из стран с высоким уровнем налогообложения в страны с невысоким уровнем налогообложения ограничено этой доктриной.

Рассмотрим особенности мер по противодействию уклонения от налогов в РК на примере отдельного налогового Комитета. Например, по состоянию на 01.12.2012 года сумма недоимки по Алмалинскому району г. Алматы составляет 3 709 065,0 тысяч тенге. По сравнению с началом года снижение недоимки составило 1 192 352,0 тысячи тенге или 24,3процента. Принятыми мерами принудительного взыскания налоговой задолженности с начала года обеспечено поступление платежей в бюджет на сумму 852,2 миллиона тенге, в том числе:

- за счет взыскания сумм с расчетных счетов 685,2 миллиона тенге.
- изыскание с расчетных счетов дебиторов на сумму 48.3миллиона тенге.
- изъятие наличных денежных средств с предприятий-должников на сумму 114.4 миллиона тенге.

- за счет реализации ограниченного в распоряжении имущества - 1,4 миллиона тенге.

- за счет привлечения к уплате задолженности учредителей бездействующих предприятий - 2.9 миллиона тенге.

Кроме того, с целью погашения задолженности: приостановлены расходные операции по 4205 банковским счетам у 1565 предприятий, произведено 237 ограничений в распоряжении имуществом на сумму 767,7 миллиона тенге., передано 67 материалов на банкротство на сумму задолженности 499,4 миллиона тенге, присвоен статус банкрот и уменьшена задолженность на сумму 2614.3 миллиона тенге. С начало 2012 года задолженность налогоплательщиков перед бюджетом, согласно, отчета 1-Н, составляет 4 536 695,0 тысяч тенге. По сравнению с предыдущим отчетным периодом недоимка уменьшилась на 32 032,0 тысячи тенге. Из 19 269 налогоплательщиков, зарегистрированных в районе, 9 366 налогоплательщиков

являются бездействующими, из них 2708 имеют задолженность основного платежа 290 027,2 тысячи тенге или 6,4процента к общей сумме недоимки. За 11 месяцев 2012 года признано банкротами 44 налогоплательщика. Сумма задолженности по ним составляет 2 614 270,6 тысячи тенге, в том числе сумма основного платежа - 1 684 108,2 тысячи тенге. В целях погашения задолженности перед бюджетом согласно таблице6 проводилась следующая работа.

Таблица 6. Мероприятия по работе с неплательщиками за 2011 – 2012 г.г, в тысячах тенге

Проводимые мероприятия	С начала года		За отчетный период	
	Количес т-во	Сумма	Количес т-во	Сумма
Выставлено распоряжений	17954	2307820,5	3674	149494,2
Взыскано по распоряжениям	5446	437406,8	698	130731,4
Выставлено распоряжений на дебиторов	92	100435,9	13	11987,0
Взыскано по распоряжениям с дебиторов	67	36659,7	6	867,2
Произведено описей имущества	179	737720,0	27	585653,8
Реализовано ограниченного в распоряжении имущества через аукцион	9	1385,1		
Изъято наличных денежных средств	524	70353,1	133	7116,9
Передано материалов на банкротство	65	494012,3	1	32241,9

Основные задолжники:

АО «Алматы Пауэр Консолидейтед» РНН 600700125290 общая сумма задолженности перед бюджетом составляет 5 970 741,4 тысячи тенге, в том числе сумма недоимки по основному платежу - 2 860 991,7 тысячи тенге, из них: НДС - 2 860 991,7 тысячи тенге. Сумма недоимки уменьшилась по сравнению с прошлым отчетным периодом на 106 163,4 тысячи тенге. Уменьшилась недоимка по корпоративному подоходному налогу на 7 998,3 тысячи тенге, по НДС на 98 165,1 тысячи тенге. Дебиторская задолженность по предприятию составляет 1 554 200,0 тысяч тенге, в том числе задолженность физических лиц составляет 500 420,0 тысяч тенге. Задолженность наиболее крупных дебиторов составляет по РКП станция водоисточников - 176 300,0 тысяч тенге, Тоо Тепловые сети - 174 180,0 тысяч тенге, Тоо Дом- 1 - 36310,0 тысяч тенге, КСК ЖаС -20650,0 тысяч тенге.

Для взыскания Задолженности на счета дебиторов было выставлено 273 распоряжения на сумму 692 677,2 тысячи тенге. Произведена опись имущества

для ограничения в распоряжении на сумму 5 449 887,0 тысяч тенге, акт описи имущества не был подписан руководителем предприятия.

НЭС «КаЗаХСТаНЭНЕРГо» РНН 600700050778 задолженность в бюджет составила 1 525 265,7 тысяч тенге, в том числе сумма недоимки по основному платежу - 323 053,1 тенге, из них: корпоративный подоходный налог с юр. лиц - 272 606,4 тысячи тенге, социальный налог - 50445,3 тысячи тенге, налог на имущество - 1,4 тысячи тенге, сумма недоимки по сравнению с прошлым месяцем не изменилась. Дебиторская задолженность составляет 22 226 099,9 тысячи тенге, в том числе: Ютэк - Лукойл -43 058,4 тысячи тенге, Спецгидромонтаж (Россия) - 100 000,0 тысяч тенге, ао Лукойл-Челябинск - 50 000,0 тысяч тенге, корпорация Форс - 57 967,5 тысячи тенге, фирма Сан-Сервис - 26 521,9 тысячи тенге, аоЗТ Эверест -26 461,8 тысяч тенге. Выставлено 10 распоряжений на дебиторов на сумму 2 858 949,9 тысячи тенге. До настоящего времени ни одно распоряжение, выставленное на дебиторов, не взыскано. Произведена опись имущества для ограничения в распоряжении на сумму 446.6 тысяч тенге.

Министерство энергетики, промышленности и торговли просит отложить процедуру банкротства РГП НЭС Казахстанаэнерго, в связи с тем, что это может привести к осложнению межгосударственных отношений Республики Казахстан.

АО «АЗТМ» РНН 600700017666 - общая сумма задолженности перед бюджетом составляет 522 434,6 тысяч тенге, в том числе по основному платежу - 400 927,5 тысяч тенге, из них: корпоративный п/налог - 20 276,7 тысяч тенге, НДС- 312 623,2 тысячи тенге, социальный налог - 68 027,6 тысячи тенге. По сравнению с прошлым отчетным периодом недоимка уменьшилась на 12 565,5 тысяч тенге, в том числе по НДС - 5 245,0 тысяч тенге, по индивидуальному п/налогу - 2 440,7 тысячи тенге, по плате за пользование земельными участками на 3 758,8 тысячи тенге, плате за загрязнение окружающей среды - 133,5 тысяч тенге, социальному налогу - 2646,1 тысячи тенге. Увеличилась недоимка по корпоративному подоходному налогу на 1 658,6 тысячи тенге. Кроме того, на основании главы 7 Налогового Кодекса изменен срок исполнения налогового обязательства по уплате корпоративного п/налога - 26217,0 тысяч тенге, НДС - 380 664,0 тысячи тенге (письмо НК МФ РК № НК-УНа-1 -18-2/743 от 29.01.2012 г.). Дебиторская задолженность по аоТ «АЗТМ» составила 2130116,0 тысяч тенге, в том числе ао Носта - 20402,9 тысячи тенге, ООО «Металл и оборудование» (Саратов) -15 582,1 тысячи тенге, ЗАО «МПК автоштамп», г. Саратов - 16600,1 тысячи тенге, а ПО «Узбекский металлургический комбинат» - 14 558,0 тысяч тенге, АО «Западно-сибирский меткомбинат» - 11 034,6 тысячи тенге, ТОО «АЗТМ – энерго» - 11 177,9 тысячи тенге, АО «Пензкомпрессмаш» (Россия) - 1 069,9 тысячи тенге, ТОО «Тумар» (г. Алматы) - 3 515,4 тысячи тенге, ТОО «Комплекс» г. (Шымкент) - 1 137,6 тысячи тенге, ТОО «Жаксылык подшипник» - 1261,1 тысячи тенге.

Выставлено 17 распоряжений на взыскание задолженности с дебиторов на сумму 19731,9 тысячи тенге. В целях сокращения задолженности перед

бюджетом по АО «АЗТМ» выставлены инкассовые распоряжения на все банковские счета и произведена перепись имущества на сумму 570 189,5 тысячи тенге.

В завершении данной главы работы важно сделать общие выводы по практической части работы. Так, по итогам анализа поступлений в государственный бюджет налогов и прогноза данным по этим поступлениям можно сделать следующие выводы относительно развития эффективности применения существующего налогового механизма:

- налоговая политика Республики Казахстан направлена на снижение налогового бремени с отечественных товаропроизводителей;

- в результате финансового кризиса реальные объемы налоговых платежей в 2010 - 2011 годах еще не достигли показателей докризисного периода;

- наблюдается тенденция к увеличению реальных объемов налоговых поступлений в государственный бюджет за счет роста товарооборота с зарубежными странами, роста активности казахстанских предприятий, увеличения объемов производства и пр.;

- ужесточение налоговой политики в сфере акцизов ставит перед собой цель не только дополнительного пополнения государственного бюджета, но и социальную защиту подрастающего поколения от дешевого и доступного табака и алкоголя.

В целом, в заключении данной главы работы важно сделать вывод о том, что представленный расчет налогового бремени в РК подтверждает наметившуюся направленность к понижению налогового бремени в налоговой системе РК. Наблюдается перераспределение капитала из сферы материального производства в сферу обращения и обслуживания, расширяются масштабы присвоения стоимости производственного капитала поставщиками и посредниками через сервисы, предоставляемые сферой обращения и обслуживания (включая финансовый сектор, в котором извлечение выгоды происходит через кредитные ресурсы). определение доли каждого налога способствует приближению к оптимизации распределения добавленной стоимости меж государством и налогоплательщиками в зависимости от принятой социально-экономической политики государства по перераспределению доходов (выгоды) на цели экономического развития и социального обеспечения через самостоятельно определяемую политику по регионам, приоритетам развития отраслей производства и экономической деятельности, необходимости устранения государством изъянов рынка и согласования интересов государства и налогоплательщиков.

3 ПРОГРАММА МЕР ПО СНИЖЕНИЮ УРОВНЯ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

3.1 Система мер по устранению причин уклонения от уплаты налогов

Как мы узнали в предшествующий главах работы для решения проблемы уклонения от налогов есть различные модели, которые учитывают множество показателей, в т. ч.: ставку налога, вероятность обнаружения факта уклонения, трансакционные потери уклонения, размер штрафа, доход от уклонения и т. Д. В настоящее время методы воздействия государства на уклонения от налогов, на наш взор, как раз и базируются на данных моделях. объединив их можно построить схему, на которую должно ориентироваться государство в проведении экономической политики в области уклонения от налогов.

Используемые в настоящее время Казахстаном методы продвижения к этому сводятся к последующему:

Рецепты, снижающие расходы налогоплательщика по уплате налогов (СТ): понижение налогового бремени и ликвидация квазиналогового бремени;

Рецепты, увеличивающие расходы налогоплательщика по уклонению от налогов (СТА): оптимизация состава налогов, устранение налоговых лазеек, совершенствование контроля и ужесточение наказания;

Рецепты, направленные на формирование сознательного рвения со стороны налогоплательщика к точке равновесия и далее вправо: повышение налоговой культуры, понижение нерациональных трат государства.

Рассмотрим все приведенные варианты подробнее.

- рецепты, снижающие расходы налогоплательщика по уплате налогов (СТ):

а) Понижение налогового бремени. Как мы теснее узнали в первой главе, для РК свойственна избыточная налоговая перегрузка «белой» экономики. Никак не случайно понижение налогов в последние годы составляет важный напавление программы Президента страны;

б) Фактор коррупции. Существование коррупции объясняется никак не только казахстанским менталитетом, но и сложной процедурой взаимодействия различных государственных органов и налогоплательщиков, например, при получении выгодного государственного заказа, экспортной, импортной лицензий, государственной регистрации юридического лица, разрешения пожарной инспекции и т. Д. Теснее давно исследователями отмечается, что коррупция считается значимым фактором роста теневого оборота, и в частности уклонения от налогов, в последние два десятилетия XX в. Теневая экономика паразитирует на государственных запретах, на лишнем вмешательстве государства в экономическую жизнь, паразитирует на коррупции.

Наличие законов, наличие различных указаний и декретов, которые вздорны сами по себе, может остановить всякую экономическую деятельность. Таким образом, кроме уплаты государству официальных налогов налогоплательщику необходимо учитывать и неофициальные налоги государственным работникам, которые по некоторым данным составляют примерно пятую часть официально уплачиваемых налогов и сборов.

- рецепты, увеличивающие расходы налогоплательщика по уклонению от налогов (СТА):

а) оптимизация состава налогов. Меры в данной области, по нашему воззрению, обычно реализуются по последующим трем направлениям:

- 1) опора на налоги с наименьшей вероятностью уклонения;
- 2) повышение доли прямых налогов;
- 3) повышение роли налогов, направляемых в республиканский бюджет.

На практике в наибольшей степени преступной деятельности подвержены налоги на бизнес (НДС, КПП, ИПН, ЕСН). В наименьшей - имущественные налоги (налог на имущество юридических лиц, налог на имущество телесных лиц, земельной налог), т.к. сокрытие объектов недвижимости затруднительно. Поэтому прогресс в понижении уклонения от налогов может существовать достигнут маршрутом создания «гарантированной от уклонения» текстуры налогообложения.

В РК наиболее большие сокрытия доходов установлены на операциях: с автомобилями, нефтью и нефтепродуктами, цветными металлами, товарами народного потребления, древесиной, валютными средствами и значимыми бумагами, спиртом и пр., а также во внешнеэкономической деятельности. С большой степенью уверенности можно допустить, что перемещение акцента с налогов на бизнес на налоги на имущество помогло бы сократить масштабы уклонения. Некоторые казахстанские экономисты предлагают сократить либо полностью отменить такие налоги и платежи, как ИПН, КПП, НДС, ЕСН.

На замену им должно придти обложение больших и значимых объектов имущества - автомобилей, жилища повышенной комфортности, торговых и офисных площадей. Кроме того, предлагается завести обложение конкретных видов хозяйственной деятельности (торговой, кредитной и др.), прав на разработку богатых месторождений природных ископаемых и т. Д.

Например, жилище повышенной комфортности, это, до этого всего, места размещения жилого дома в первой экономико-планировочной зоне населенного пункта, также - высота жилого этажа - более трёх метров; площадь квартиры - более сто сорока квадратных метров (никак не распространяется в случаях невыполнения норматива обеспеченности общей площадью жилого помещения на одного человека двадцать квадратных метров); инженерное оборудование - система индивидуального поквартирного отопления, индивидуальная автоматизированная система видеонаблюдения, система централизованного пылеудаления, центральное кондиционирование воздуха в жилом доме; планировка - коэффициент соотношения общей площади к жилой два и более (никак не распространяется на однокомнатные квартиры); материалы - внутренняя отделка пола и стенок значимыми породами дерева (красное дерево, орех), мрамором, гранитом; обслуживание жилого дома - ограждение территории возле дома; эксплуатация жилого дома (квартиры) и комфорт проживания - наличие физкультурно-оздоровительного комплекса (мини-спортзалы и (либо) сауна с мини-бассейном), зимнего сада.

Такие объекты недвижимости в РК теснее обложены повышенным налогом, но имеется основания думать, что многие настоящие владельцы таких домов и квартир начинают оформлять такие объекты на льготников, что затрудняет налогообложение.

А. Полежаев выдвигает свою модель налоговой системы с сокращением неэффективных налогов и заменой КПН налогом на расходы. Налог на расходы, по его мнению, - это более собираемый налог, чем налог на доходы, т.к. меньше будет безубыточных предприятий (не будет смысл показывать убытки и труднее скрыть расходы). К тому же действует «разновекторность налогов», когда минимизация НДС в виде предъявления завышенных налоговых вычетов по приобретенным товарам приводит к увеличению налога на расходы.

Наличие прорех в налоговом законодательстве, неоднозначная трактовка различных положений, касающихся налогов и хорошее умение налогоплательщиков всем этим пользоваться, наряду с неправомочными действиями со стороны налоговых органов, служит причиной большого количества споров налогоплательщиков и налоговых органов.

Все меры по устранению налоговых лазеек можно свести к следующему:

- изменение уже существующего законодательства;
- введение новых законодательных норм.

В целях создания механизма поощрения добросовестных налогоплательщиков, у которых отсутствует одномоментная возможность погашения налоговой задолженности, возникшей по результатам налоговой проверки, в 2013 году введена статья 51-1 порядок конфигурации сроков исполнения налогового обязательства по уплате начисленных сумм налогов, остальных обязательных платежей в бюджет и (либо) пеней, указанных в уведомлении о результатах налоговой проверки.

В соответствии с переменами и дополнениями в статью 2 Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» с 1 января 2013 года индивидуальные предприниматели вправе никак не осуществлять знание бухгалтерского учета (кроме составления и хранения изначальных документов) и составление финансовой отчетности при соответствии одновременно последующим условиям:

- используют в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан специальные налоговые режимы на основе патента, упрощенной декларации;
- никак не состоят на регистрационном учете по налогу на добавленную стоимость;
- никак не считаются субъектами природных монополий и регулируемых рынков.

При несоответствии одному из вышеуказанных условий, индивидуальный предприниматель обязан осуществлять знание бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности с месяца, следующего за месяцем, в котором возникло такое несоответствие.

Для указанных налогоплательщиков законопроектом внесены конфигурации в Налоговый кодекс, а именно в статью 56 - по ведению налоговой учетной политики, в статью 77 - в части ведения налоговых регистров, и введена новая глава 7-1, которой предусмотрены особенности ведения ими налогового учета.

Статьей 37-1, установлен особый порядок исполнения налогового обязательства ликвидируемого юридического лица, который одновременно соответствуют следующим условиям: 1) не является (не являлся) плательщиком налога на добавленную стоимость; 2) не осуществляет (не осуществлял) лицензируемые виды деятельности; 3) не применяет (не применял) специальный налоговый режим для юридических лиц - производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельских потребительских кооперативов; 4) не реорганизован или не является (не являлся) правопреемником реорганизованного юридического лица в период деятельности с момента государственной регистрации юридического лица; 5) не включен в план налоговых проверок на основании результатов мероприятий системы оценки рисков.

Статьей 43 НК РК установлен особый порядок исполнения налогового обязательства индивидуального предпринимателя, прекращающего деятельность, который одновременно соответствует следующим условиям:

- не является плательщиком налога на добавленную стоимость;
- не является плательщиком единого земельного налога, применяющим раздельный учет доходов и расходов, имущества по видам деятельности, на которые не распространяется специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств;
- не включен в план налоговых проверок на основании результатов мероприятий системы оценки рисков. Установление упрощенного порядка ликвидации отдельных категорий юридических лиц, индивидуальных предпринимателей введено в целях реализации пункта 8 статьи 28 Закона РК «о частном предпринимательстве».

С 1 января 2013 года выдача действующего патента на бланке строгой отчетности производиться не будет. Патент будет формироваться в электронном виде в течение одного рабочего дня, и индивидуальные предприниматели при необходимости вправе получить электронный патент на бумажном носителе в налоговом органе, в который представлен расчет, или распечатать его самостоятельно в случае представления расчета в электронном виде.

Для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы для субъектов малого бизнеса разграничены доходы налогоплательщика, полученного от применения СНР для СМБ, и отдельно полученных в общеустановленном порядке.

С 1 января 2013 года Республика Казахстан перешло на применение идентификационных номеров, которые заменят не только РНН, но и СИК. В Законе РК «о национальных реестрах идентификационных номеров» четко прописано, что с 1 января 2013 года все платежи, исполнение обязательств, в

том числе связанные с налогами, а также другие действия будут осуществляться только при наличии идентификационного номера.

Пунктом 3 статьи 11 Закона Республики Казахстан от 29 июня 1998 года «о платежах и переводах денег» определено, что при осуществлении на территории Республики Казахстан отдельных видов деятельности, установленных Правительством Республики Казахстан, индивидуальные предприниматели или юридические лица, за исключением лиц, применяющих в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан специальный налоговый режим и (или) находящихся в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, обязаны обеспечить установку в местах осуществления своей деятельности оборудования (устройства), предназначенного для приема платежей с использованием платежных карточек, а также принимать платежи с использованием платежных карточек.

Законом Республики Казахстан «о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» от 26.12.2012 г. № 61-V (далее - Закона)[31] введены изменения и дополнения в КоАП РК которые вступили в законную силу с 1 января 2013 года были введены 3 принципиальных новшества:

- введение предупреждения по некоторым статьям КоАП, рассматриваемым органами налоговой службы (88, 88-1, 205, 205-1, 205-2, 206, 206-2, 208, 215);

- исключение должностных лиц из субъекта административной ответственности (статьи 88, 88-1, 166, 205, 205-1, 206, 206-1, 207, 208, 208-1, 210, 211, 215, 218-1 КоАП);

- введение упрощенного порядка уплаты штрафа в случае согласия лица с фактом административного правонарушения, т.е. налогоплательщику направляется извещение (содержащее в себе сведения о дате выдачи, должности, фамилия, инициалы должностного лица, сведения о личности лица, совершившего административную ответственность, статью административного Кодекса, предусматривающую ответственность за данное правонарушение, время и место совершения административного правонарушения, сумма административного штрафа, реквизиты для уплаты штрафа) и в случае согласия с фактом совершения нарушения, налогоплательщик должен будет уплатить штраф в течение десяти рабочих дней. В случае несогласия лица с фактом правонарушения, либо не уплаты штрафа в установленный срок, производство по делу об административном правонарушении производится в общем порядке, предусмотренном КоАП.

Далее также отметим, что основной задачей налоговых органов является обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, обеспечение полноты и своевременности исчисления, удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды, исчисления и уплаты социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования, участие в реализации налоговой политики Республики Казахстан, обеспечение в пределах

своей компетенции экономической безопасности Республики Казахстан, обеспечение соблюдения налогового законодательства Республики Казахстан.

3.2 Совершенствование системы контроля за уплатой налогов

По мере проведения налоговой реформы, в ходе которой сокращается число налогов, снижается налоговая нагрузка, меняются в топовую сторону правила налогообложения, вопросы налогового администрирования и налогового контроля станут выходить на первый план. Устанавливая невысокие налоги, государство вправе жестко требовать их уплаты, поскольку одно только понижение налогов само по себе недостаточно для того, чтобы побудить недобросовестных налогоплательщиков в полном объеме исполнять свои налоговые обязательства. Важно проводить такие мероприятия, способствующие ужесточению налогового контроля.

Дальнейшее совершенствование мер налогового контроля связано с тем, что анализ развития ключевых секторов экономики говорит о том, что страна развивается в 2012 году благоприятно, а текущие республику поступления бюджета равны 4041,4 миллиарда тенге и есть тенденция к увеличению благодаря трехлетним планам по налоговым поступлениям, приведенным ниже.

Нам известно, что бюджет утверждается на три года и поэтому на основе базового сценария макроэкономического развития страны были сформированы следующие параметры республиканского бюджета на 2013-2015 годы.

При этом общие поступления составляют в бюджет: в 2013 году – 4 751 миллиард тенге с ростом к бюджету 2012 года на 502 миллиарда тенге; в 2014 году – 5 031 миллиарда тенге с ростом к прогнозу 2013 года на 280 миллиардов тенге; в 2015 году – 5 424 миллиарда тенге или на 387 миллиардов тенге больше прогноза 2014 года. Прогноз доходов (без учета поступления трансфертов) республиканского бюджета на 2013 год определен в сумме 3 310 миллиардов тенге, с превышением на 274 миллиарда тенге оценки поступлений текущего года.

По оценкам экспертов, в доходах республиканского бюджета 2013 года наибольший удельный вес (97,3 процента) будут занимать налоговые поступления.

В налоговых поступлениях 2013 года значительная доля приходится на поступления по корпоративному подоходному налогу (37,5процента) и по налогу на добавленную стоимость (30,3процента). Прогноз по корпоративному подоходному налогу по ненефтяному сектору на 2013 год основан на прогнозируемом объеме валовой добавленной стоимости и рассчитан в сумме 1 209 миллиардов тенге, что составит 116,2процента к оценке поступления налога в 2012 году или 5,1 процента к ВДС.

Прогнозируемый объем поступлений КПП на 2014 год составит 1 363 миллиарда тенге, на 2015 год – 1 545 мллиардов тенге. В прогнозе также предусмотрено увеличение поступлений в сумме 24 миллиарда тенге за счет улучшения налогового администрирования.

Прогноз по налогу на добавленную стоимость на 2013 год рассчитан на базе прогнозируемого объема валового внутреннего продукта и объема импорта и определен в сумме 977 миллиардов тенге, что составит 115 процентов к оценке 2012 года или 3,4процента к ВВП. Также учтено улучшение администрирования налогов в сумме 33 миллиарда тенге. На 2014 год прогнозная сумма НДС составляет 1 061 миллиард тенге, на 2015 год – 1 198 миллиардов тенге. По поступлениям за использование природных и других ресурсов, в целом, прогноз на 2013 год определен в сумме 210 миллиардов тенге, на 2014 год – в сумме 210 миллиардов тенге, на 2015 год – 210 миллиардов тенге. Прогноз по налогам на международную торговлю и внешние операции на 2013 год определен в сумме 781 миллиард тенге (в 2014 году – 820 миллиардов тенге, на 2015 года – 878 миллиардов тенге), что составит 2,7процента к ВВП. Расчеты составлены в соответствии с прогнозируемыми объемами импорта и экспорта, курсом тенге к доллару США, с учетом действия механизма распределения таможенных платежей в условиях Таможенного союза, взимания ЭТП на нефть. По неналоговым поступлениям прогноз на 2013 год определен в сумме 58,5 миллиардов тенге, что составит 68 процентов к оценке 2012 года.

Снижение неналоговых поступлений в 2013 году против оценки 2012 года связано с поступлением в 2012 году части чистого дохода Национального Банка Республики Казахстан в сумме 18,4 миллиарда тенге и поступлениями разовых платежей в сумме 9,5 миллиардов тенге, которые в 2013 году не планируются[32].

Указанные цифровые материалы позволяют сделать вывод о том, что требуется сделать вывод о том, что требуется значительное количество мер, позволяющие увеличить эффективность контрольных мероприятий в области налогообложения.

В настоящее время главная задача контрольной работы налоговых органов, на решение которой направлены усилия Налогового Комитета Минфина РК, – это задача усиления аналитической составляющей работы налоговых органов, внедрение в практику налогового контроля комплексного системного анализа финансово – хозяйственной деятельности проверяемых объектов. И основной акцент в решении данной проблемы НК МФ РК делает на усилении роли и значимости камеральных проверок, чтобы в перспективе сделать данный вид проверок основной формой налогового контроля. Эта позиция обусловлена несколькими обстоятельствами: во-первых, камеральная проверка является наименее трудоемкой формой налогового контроля, а во-вторых, данными проверками охватываются все 100процентов налогоплательщиков (в то время как выездные проверки налоговые органы имеют возможность проводить лишь у 20-25процентов налогоплательщиков).

Необходимым и перспективным направлением совершенствования процедуры камеральных проверок является внедрение в практику работы налоговых органов автоматизированных систем их сопровождения. В настоящее время разработки в этой области еще только начинаются, однако в

ряде регионов уже накоплен значительный позитивный опыт в этой области. Используемая в этих регионах программа позволяет на основе данных налоговой отчетности выявлять сферы возможных налоговых правонарушений, определять потенциальный размер доначислений и, следовательно, концентрировать внимание проверяющих на соответствующих направлениях проведения проверки.

Важную роль при проведении камеральной проверки играет процесс автоматизации заполнения или формирования налоговой отчетности. Предоставление налоговой отчетности в электронном виде заметно упрощает процедуру проверки и предоставления дополнительных материалов по телекоммуникационным каналам. Таким образом, развитие автоматизации в налоговой сфере является приоритетным направлением. Однако обзор бухгалтерских программ показывает, что их возможности далеко опережают возможности информационных систем налоговых органов, которые продолжают использовать устаревшие технологии.

Совершенствование системы налогового контроля необходимо проводить в том количестве посредством повышения эффективности камеральных проверок, что может существовать достигнуто последующими мероприятиями:

- создание единой информационной базы налоговых органов, включающей данные о налогоплательщиках и социально-экономическом состоянии регионов, среднестатистические данные по отраслям и категориям налогоплательщиков, а также остальные сведения, отражающие деятельность хозяйствующих субъектов;

- разработка методов проведения по отраслям анализа достоверности информации, приведенной в налоговой отчетности;

- разработка действенных методов определения налоговой базы в отношении различных видов деятельности и косвенных параметров, характеризующих деятельность организаций;

- совершенствование порядка определения очередности налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и обнаружение приоритетных отраслей экономики, в отношении которых необходимо разработать методики камеральных проверок;

- создание базы данных налоговых нарушений, обнаруженных в результате проведения камерального контроля, для использования в выездных налоговых проверках и т.д.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Уклонение от налогов любым государстве считается отрицательным явлением. Для того, чтобы решить эту проблему необходимо знать о причинах,вынуждающих уклоняться от налогов. В недавней истории Казахстана было время, когда предприятия реального сектора просто погибли

бы под чрезмерным налоговым гнетом, если бы не уклонение от него. В тоже время не вызывает сомнений, что на весах положительных и отрицательных последствий уклонение от налогов сводится с явным негативом. Поэтому во всем мире разрабатываются различные государственные меры для борьбы с уклонением от налогов. Легко заметить, что если рассматривать эти способы уклонения как единый комплекс, то он покрывает, причем с многократным дублированием, все основные сферы деятельности фирмы. Если уйти от налогообложения не удастся с помощью одного способа, то можно прибегнуть ко второму, третьему, четвертому...

Традиционный путь снижения уклонения от налогов состоит в совершенствовании законодательства и ужесточении контроля за его соблюдением. Однако, как уже сказано, на каждую меру государства недобросовестный налогоплательщик быстро находит ответную. Принципиального же улучшения не происходит.

Поэтому в последние годы экономисты-теоретики все больше возлагают надежды на институциональные методы борьбы с уклонением от налогов. Институциональные методы снижения уклонения от налогов нацелены на создание в обществе таких условий деятельности субъектов экономики, когда сокрытие объектов налогообложения будет коммерчески невыгодно фирме, или же фирма будет прямо заинтересована платить налоги в силу каких-либо связанных с репутацией честного плательщика преимуществ.

В настоящее время поиск институциональных методов борьбы с уклонением проводится весьма активно в целом ряде стран, включая Казахстан. В то ведь время целостная теория (и соответственно - классификация) данных методов еще никак не сложилась. Институциональные методы идут от практики, во многом они фрагментарны. Тем никак не наименее можно назвать последующие направления, в каком месте фуррор теснее наметился: создание условий, подстегивающих контроль одних субъектов экономических отношений за уплатой налогов иными субъектами; повышение роли районных налогов; создание коммерческих льгот для компаний с хорошей налоговой репутацией; повышение налоговой культуры.

Приведем наиболее значимые образцы каждого из названных вариантов.

В последние пять-шесть лет в Республике Казахстан широкое распространение приобрел потребительский кредит. Многие в первый раз получили возможность существовать по привычной для развитых стран схеме - пользоваться благами сейчас, заплатить ведь за их можно позже, однако обязательным условием любого кредита выступает платежеспособность заемщика. Для работающих людей в качестве подтверждения платежеспособности выступает их заработная плата, при этом заработная плата официальная, которую можно подтвердить соответствующей справкой с места работы.

С развитием потребительского кредитования работник из пассивного участника махинаций работодателя по уклонению от налогов превращается в добровольного контролера компании, на котором работает. Действительно, до

тех пор, пока занятый никак не нуждается в получении кредита, он спокойно соглашается на выплату значительной части зарплаты неофициально, «в конверте», фактически пособничая уклонению от налогов. Но как только ему понадобился кредит, возникает заинтересованность в проведении всей суммы заработной платы «по белому». Максимальная сумма кредита рассчитывается исходя из среднемесячного дохода за последние 6 месяцев за вычетом всех обязательных платежей. К выполнению подобной контрольной функции за уплатой налогов работодателем подталкивает работника и другой механизм. Заработная плата работника выступает объектом для исчисления взносов на пенсионное страхование. Несмотря на то что взносы вносятся сейчас, а пенсия станет выплачиваться через десятки лет, работник теснее задумывается о своем будущем. Немногие могут похвастаться накопленной суммой на зажиточную старость. Поэтому государство выступает гарантом обеспеченной жизни в преклонном возрасте.

Взносы на пенсионное страхование начисляются на те доходы сотрудников, которые облагаются единичным социальным налогом. То имеется, укрывая объект обложения от единого социального налога, организация тем самым сокращает необходимую сумму для исчисления взносов в пенсионный фонд своих занятых и уменьшает размер их грядущей пенсии.

Взносы по пенсионному страхованию уменьшают необходимую сумму единого социального налога, которая перечисляется в федеральный бюджет, что также может послужить причиной указания всей суммы заработной платы «по белому» теснее по инициативе самой компании.

Совершенно очевидно, что расширение потребительского кредита и создание накопительной системы пенсионного обеспечения в возможности создадут мощное институциональное давление на компании в направлении отказа от «темных» схем оплаты труда.

Другая из многообещающих форм «самоконтроля» в сфере трудовых отношений - установление реалистического уровня минимальной оплаты труда. Когда МРОТ из условной, заведомо заниженной величины превратится в показатель, отражающий реальную стоимость жизни, указывать в ведомостях заниженные числа зарплаты (и никак не платить налоги) станет невозможным.

Кроме заинтересованных в полной уплате налогов лиц внутри предприятия существуют также и внешние «контролеры» - потенциальные инвесторы. В настоящее время для РК актуальным способом привлечения инвестора является вариант создания совместного предприятия в виде акционерного общества с участием российской стороны (реципиента) и зарубежного партнера (инвестора). В этом случае инициатива, как правило, исходит от реципиента, который пытается заинтересовать потенциального инвестора.

Успех принятия инвестиционного проекта существенным образом зависит от степени удовлетворения требований зарубежного инвестора. В данном случае этапу разработки проекта может предшествовать стадия подготовки инвестиционных предложений (или инвестиционного меморандума). В этот

документ включаются подробные сведения о реципиенте, результатах его деятельности в прошлом, характере выпускаемой продукции, стратегии и тактике поведения на рынке и ряд других данных.

Анализ инвестиционного проекта касается коммерческой, технической, финансовой, экономической и институциональной выполнимости проекта. Финансовый анализ предыдущей работы предприятия и его текущего положения обычно сводится к расчету и интерпретации основных финансовых коэффициентов, отражающих ликвидность, кредитоспособность, прибыльность предприятия и эффективность его менеджмента. Важно также представить в финансовом разделе правдивую финансовую отчетность предприятия за ряд предыдущих лет и сравнить основные показатели по годам. Поэтому фирма-реципиент для привлечения инвестора именно к своему проекту не должна занижать показатели, указываемые в налоговой отчетности; у нее возникает стимул полностью указывать реальную прибыль.

Пример известных компаний («Казахтелеком» и др.), пошедших ради иностранных инвестиций на перевод своего бизнеса преимущественно в «белую» экономику, говорит о значительной силе инвестиционного стимула.

При ведении дел с иностранными предприятиями репутация фирм является немаловажным фактором успеха не только в инвестиционном бизнесе, но и при других видах долговременных взаимоотношений. В целом ряде случаев контракты не будут заключены, если у фирмы плохое реноме. Например, часто репутация оказывает влияние на шансы компании стать поставщиком комплектующих изделий для крупной транснациональной корпорации. В связи с поддержанием авторитета компании даже офшорная деятельность претерпела изменения. В настоящее время вместо офшорных компаний принято открывать «офшорные» фирмы, то есть компании, зарегистрированные в зоне с безупречной налоговой репутацией.

В последнее время усилилась централизация в бюджетной системе РК. Для стимулирования фирмы к уплате налогов, напротив, необходимо сблизить место уплаты налогов с местом их использования, то есть увеличить долю местных финансов в республиканском бюджете, а также публиковать отчет о целевом использовании полученных доходов. Например, если некий район страдает от катастрофического состояния дорог, местные фирмы обычно с большим пониманием относятся к необходимости платить налоги, нацеленные на улучшение транспортной инфраструктуры, которой сами регулярно пользуются, чем к выплате средств в федеральный бюджет.

Расходы, на которые у местных органов власти не хватает средств, можно переложить на предприятия и поставить во взаимосвязь улучшение социальной среды и уровень налогообложения. Показатель стабильности можно определять по проценту заболеваний, по степени криминализации, по уровню образования, состоянию социальной сферы и т.д.

Разделение плательщиков на недобросовестных и добросовестных и создание для последних благоприятных условий составляет в последнее десятилетие один из лейтмотивов взаимоотношений налоговых органов с

налогоплательщиками многих стран. Поэтому в ряде случаев инициаторами подобных схем отношений (добросовестная уплата налогов в обмен на льготный административный порядок) выступают сами фирмы. Так, в частности, в 2010-2012 гг. поступил ряд крупнейших импортеров бытовой электротехники.

Налоговая культура складывается из понимания гражданами всей важности для государства и общества уплаты налогов (как часть политической культуры) и знания своих прав и обязанностей по их уплате (как часть правовой культуры).

Для формирования налоговой культуры в обществе нужно активнее использовать средства массовой информации - телевидение, радио, периодическую печать. Также необходимо уделять внимание разъяснению налогоплательщикам их прав и обязанностей. Для этого уже в школьной программе следовало бы предусмотреть «налоговые дисциплины». Но одной «воспитательной работой» ограничиваться нельзя. Нужны реальные стимулы. Скажем, установление «неписаного правила», закрывающего лицам с дурной налоговой репутацией доступ в Парламент РК и другие высшие органы власти.

Работники налоговых органов со своей стороны должны понимать, что налогоплательщик является партнером государства, и именно на деньги налогоплательщика оно осуществляет свою политику и содержит социальную сферу. Работникам налоговых органов следует с уважением относиться к проблемам добросовестных налогоплательщиков. а наиболее крупные добросовестные налогоплательщики, вероятно, заслуживают и особого льготного статуса.

Представляется, что перечисленные институциональные методы еще только зарождаются, но в перспективе могут повлиять на улучшение ситуации с уклонением от налогов на более глубинном, фундаментальном уровне, чем стандартные методы. Проблема во многом решается посредством контроля работников предприятия и других субъектов экономических отношений за уплатой налогов предприятием, когда внутренние и внешние заинтересованные лица фактически исправляют недочеты законодательства.

Важно, чтобы государство не было сторонним наблюдателем подобных процессов, а активно поддерживало все те рыночные институты, которые стимулируют взаимный контроль субъектов экономики за добросовестной уплатой налогов. Представляется, в частности, что именно поощрение такого контроля составляет одно из важнейших достоинств недавно проведенной пенсионной реформы. Вероятно, государству стоило бы поддержать и нарождающееся потребительское кредитование, ипотеку, прочие виды коммерческой активности, при вовлечении в которые субъекты экономики заинтересованы предавать огласке свои подлинные, а не заниженные доходы.

Повышение роли районных налогов частично устраняет проблему мотивации, ставя в прямую зависимость от налогообложения компании бизнес-привлекательность региона, в нежели компания кровно заинтересована. Налоги перестают смотреться для компании как «потерянные средства», польза от их

уплаты становится зримой. одновременно на «низовом» уровне государственного управления проще решается проблема эффективности. Так, нерациональные траты, например, в поселке городского типа проще обнаружить и устранить, нежели в федеральном бюджете.

Моральные предпосылки уклонения можно нивелировать, повышая налоговую культуру, используя полученные налоговые средства на создание общественных благ, приближенных к налогоплательщикам, документально подтверждая целевое использование завлеченных с помощью налогов средств. опыт остальных стран говорит о том, что модифицирование общественного отношения к налогам может существенно облегчить заключение проблем с уклонением от их. одно дело, когда граждане и компании чуть ли никак не гордятся мастерством обмануть налоговые органы, и совсем другое - когда они, по крайней мере, стыдятся признаваться в нарушениях. Восприятие налоговых нарушений как «порочащего пятна на репутации» способно во многих случаях предотвратить их возникновение.

Очевидно также, что государству целесообразно самыми разными способами поддерживать заботу налогоплательщиков о собственной налоговой репутации. Распределение государственных заказов только среди добросовестных плательщиков, упрощение процедур налоговой отчетности для их ведь, перекрытие стезей к высоким государственным постам для уличенных неплательщиков - система подобных мер обладает столь очевидной важностью, что безусловно заслуживает детального продумывания и активного введения.

Важным дополнением к решению проблем станет тот факт, что в Республике Казахстан была одобрена Концепция перехода к всеобщему декларированию доходов и имущества гражданами и лицами, имеющими разряд на жительство страны, который позволит обеспечить полноту уплаты налогов с доходов и имущества телесных лиц. ожидается, что вступление всеобщего декларирования окажет противодействие теневой экономике, понизит уровень коррупции в государственных органах, расширит налоговую базу для поступления в бюджет налогов с доходов граждан и имущества, а также повысит налоговую культуру налогоплательщиков страны. Введение всеобщего декларирования доходов и имущества потребует реформирования специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса, деревенских, фермерских хозяйств, а также отдельных категорий налогоплательщиков (игорный бизнес, нотариусы и адвокаты). Необходимо ввести благоприятный налоговой режим для объектов налогообложения, занятых в области производства и новых технологий. Мы должны стимулировать участников рынка к конкуренции, а не к поиску способов ухода от налогов.

Анализ налоговых систем различных стран показал ограниченную возможность стандартных мер контрольных функций за уплатой налогов исключительно на государство и решают проблему только в определённой степени. Для этого страны были распределены с точки зрения объективной предрасположенности их налоговых систем к уклонению от налогов. К основным налогам с высокой вероятностью уклонения: налог на доходы

физических лиц, социальный налог – т.е. в основном это прямые налоги, налог на добавленную стоимость, акцизы и т.д. – как видно, это в основном косвенные налоги. В целом, как показало исследование, стандартные меры борьбы с уклонением от налогов не способны перекрыть институциональные слабости экономики. Институциональные меры основаны на создании в обществе таких условий деятельности субъектов экономики, когда сокрытие объектов налогообложения будет невыгодно налогоплательщику, или же будет выгодно платить в силу каких-либо связанных с репутацией честного плательщика обстоятельств. Вместе с тем, на наш взгляд есть основное направление, в котором необходимо двигаться, когда желание налогоплательщика к уклонению от налогов противоречит не только интересам государства, но и интересам его экономических партнёров. И желание последних выступить в качестве контролёра естественно. Как мы знаем, все доходы и выплаты затрагивают чьи-то интересы и находятся под чьим-то наблюдением. Например, сегодня Казахстан наиболее заинтересован в масштабном притоке иностранных инвестиций, а для этого необходимо соблюдать требования по прозрачности финансовой отчётности. Важным фактором становится репутация, поэтому некоторые предприниматели считают выгоднее переплатить государству, чтобы о нём говорили как о добропорядочном налогоплательщике, исправно уплачивающим налоги. Величина заработной платы, с которой исчисляются налоги, непосредственно связана с потенциальными кредитами и будущими пенсиями, поэтому в контроле заинтересованы сами работники. В настоящее время в Казахстане в основном используются стандартные меры, институциональные методы только зарождаются. Естественно, в перспективе они повлияют на улучшение в положении уклонением от налогов на более системном уровне, чем стандартные методы. Поэтому в результате проведённого исследования предложены следующие действия для дальнейшего развития институциональных мер:

1. Необходимо государству планомерно поддерживать и внедрять экономические и правовые институты, направленные на взаимный контроль экономических партнёров за своевременностью и полнотой уплаты налогов.
2. Необходимо исследовать уже используемые институциональные меры и выявлять новые, для того, чтобы эффективно проводить налоговую политику в государстве.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Мачехин В.А. Налоговый Кодекс и налоговое планирование. Законодательство. 2011 - № 10. - с.22.
- 2 Черник Д. Г. Налоги и сборы . Финансы. 2011. № 1. – с. 18-21.
- 3 Байтенова А.К. Налоги и налогообложение. 2011. – с.11.
- 4 Зейнельгабдин А.Б. Финансовая система: экономическое содержание и механизм использования. Алматы, «Каржы-каражат», 2010. – с. 154.

- 5 Брызгалин А. В., Гаджиев Г. а., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. М., 2009. - с.22.
- 6 Идрисова Э.К. Налоговое регулирование предпринимательской деятельности. 2009. - с.22.
- 7 Ельшибеков С.К. Государственное финансовое обеспечение производства общественных товаров и услуг. 2007. - с.22.
- 8 Кожамметова Л.Д. Причины как на ладони (о состоянии налогообложения и налоговой системы в Казахстане). Журнал "Каржы-Каражат". - №3. - 2012. с.12-16.
- 9 Источник: Schnaider F., Enste D. Increasing Schadow Economies All Over the World – Fiction or Reality? A Survey of the Global Evidence of their Size and of their Impact from 2002 - to 2012. <http://www.economics.unilinz.ac.at/Members/Schneider/EnstSchn98.html>. 2013
- 10 Schnaider F., Enste D. Increasing Schadow Economies All Over the World – Fiction or Reality? A Survey of the Global Evidence of their Size and of their Impact from 2002 - to 2012. <http://www.economics.unilinz.ac.at/Members/Schneider/EnstSchn98.html>. 2013
- 11 Князева В.Г., Черника Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран. Москва: Закон и право, ЮНИТИ, 2012. - с. 191
- 12 Крамаренко Т.Н., Зарипова А.Н. Контроль налоговых органов. Астана, Фолиант, 2011. - с. 21
- 13 Беккер Е.Г. Микроэкономические аспекты уклонения от уплаты налогов. М. 2007. - с.22
- 14 Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. — М: Финансы и статистика. 2009. -с .115
- 15 Сердинов Э.М. Международная налоговая конкуренция и планирование налогов. Банковское дело . – 2011. - No 4. – С. 23.
- 16 Лугачев А. Эволюция налоговых систем стран третьего мира.- <http://www.adelanta.ru/rus/go/n/4/3/6> 2012
- 17 Закон РК «О налоговой системе в Республике Казахстан», принятый 24 декабря 1991 года
- 18 Закон Республики Казахстан от 16 июля 1999г. №440-1 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».
- 19 Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 года № 209-ІІ «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)
- 20 Указ Президента Республики Казахстан от 2 апреля 2010 года № 962 "О Концепции формирования и использования средств Национального фонда Республики Казахстан
- 21 Султанов Б. Презентация Министра экономик и бюджетного планирования в Парламенте Республики Казахстан доклада о Бюджетном Кодексе РК 2012 года www.government.kz2013
- 22 Об итогах исполнения государственного бюджета за 2012 год и задачах на первый квартал 2013 года Доклад Министра финансов Республики

- Казахстан на заседании Правительства Республики Казахстан 2 февраля 2013 г
- 23 Презентация отчета об исполнении республиканского бюджета за 2012 год <http://www.salyk.gov.kz/ru/admintax/predpr/Pages/2013.aspx>
 - 24 Дементьева С. Налоговик не бывает бывшим // Двойная запись . – 2011. - No 5.<http://www.2z.ru/dz/dz.pl?page=state&id=1126>
 - 25 Постановление Правительства Республики Казахстан от 30 сентября 2005 года № 969 "О Программе «основные направления экономической политики и организационных мер по сокращению размеров теневой экономики в Республике Казахстан на 2005-2010 годы"
 - 26 Закон РК от 4 июля 2002 года «об органах финансовой полиции Республики Казахстан»
 - 27 Тусупбеков Р.Т. Актуальные проблемы повышения эффективности экономической безопасности Республики Казахстан. Научные труды академии финансовой полиции Республики Казахстан. – астана: «Фолиант», 2010. - С.8.
 - 28 Тусупжанов С.Б. Проблемы использования специальных знаний при расследовании налоговых преступлений // Научные труды академии финансовой полиции Республики Казахстан. – астана: «Фолиант», 2011. – С. 87.
 - 29 Отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 гг. // www.comcon.kz 2013
 - 30 Источник: отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 гг. // www.comcon.kz 2013
 - 31 Источник: отчет о развитии Налоговой системы РК в 2010-2012 гг. // www.comcon.kz 2013
 - 32 Никитин С., Степанова М., Глазова Е. Теневая экономика и налогообложение //Мировая экономика и международные отношения. – 2011. - No 2. – С.30.
 - 33 Налоговый Комитет алмалинского района г. алматы //www.nalog.kz 2013
 - 34 Закон Республики Казахстан «о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» от 26.12.2012 г. № 61-V
 - 35 О предварительных итогах исполнения государственного бюджета за 10 месяцев 2012 года и планах финансирования программ и основных направлений реализации Дорожной карты // www.minfin.kz 2013
 - 36 Конституция Республики Казахстан.- Алматы: НОРМА-К, 2007.- 40 с.
 - 37 Закон РК от 13.04.2005 № 39-III «О социальной защите инвалидов в Республике Казахстан»//Труд в Казахстане, 2005. - №5.- С.15-16.
 - 38 Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 09.05.2005 г.).
 - 39 Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 02.11.2004 г., с изм. от 01.07.2005 г.).
 - 40 Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 06.06.2005 г., с изм. от 01.07.2005 г.).

- 41 Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195
- 42 Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 28.12.2004 г., с изм. и доп., вст. в силу с 30.01.2005 г.).
- 43 Бекряшев А.К., Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность. - М., 2003.
- 44 http://www.i-u.ru/biblio/archive/bekryashev_beloserov_tenevaya_economica/8.aspx
- 45 Голованов Н., Перекислов В., Фадеев В. Теневая экономика и легализация преступных доходов. - СПб: Питер, 2003. - 304 с.
- 46 <http://pravo.eup.ru/Documents/2003-10-06/7A32.asp>
- 47 Гончаренко Л.И. Основы налогообложения/ Л.И. Гончаренко, Д.К. Грунина, Н.П. Мельникова. - М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1998. - 51 с.
- 48 Грунина Д.К. Основы налогового администрирования. - М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2003. - 94 с.
- 49 Жук И.Н., Киреева Е.Ф., Кравченко Е.Ф. Международные финансы. - М.: БГЭУ, 2001. - 149 с.: ил.
- 50 http://www.i-u.ru/biblio/archive/meidunarodnie_finansi/OO.aspx
- 51 Зарицкий Б.Е. Экономика Германии: путь по лестнице, ведущей вниз. - М.: Юристъ, 2003. - 299 с.: ил., табл.
- 52 Измерение ненаблюдаемой экономики. 2003. Руководство. - М.: Статистика России, 2003. - 296 с.
- 53 История налогообложения/ Под ред. А.В. Брызгалина. - М.: «Аналитика-Пресс», 1997. - http://chfp.ru/hist_nal.html
- 54 Кадочников П., Луговой О. Моделирование динамики налоговых поступлений, оценка налогового потенциала территорий. М.: ИЭПП.
- 55 <http://www.iet.ru/special/cepra/otsenka/otsenka.html>
- 56 Красильников О.Ю. Неинституциональная экономика. - Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 2002.- 104 с.
- 57 Латов Ю.В. Экономика вне закона. (Очерки по теории и истории теневой экономики). - М.: Московский общественный научный фонд, 2001. - 236 с. http://ie.boom.ru/Latov/Mono_graph/Contents.htm
- 58 Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. - М.: ИНФРА-М, 2000. - 348 с.
- 59 Налоги и налогообложение. 3-е изд./ Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевой/ - СПб.: Питер, 2003. - 576 с.: ил., табл., прил.
- 60 Налоги/ Под ред. проф. Д.Г. Черника. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002,- С.53-59.
- 61 Налоговое право России/ Отв. ред. Ю.А. Крохина. - М.: Изд-во НОРМА, 2003. - 656 с.
- 62 Олейник А.Н. Институциональная экономика. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 416 с.
- 63 Олсон М. Логика коллективных действий: общественные блага и

- теория групп. - М.: ФЭИ, 1995.
- 64 <http://www.iris.umd.edu/aboutiris.olson.asp>
- 65 Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Изд. 4-е доп. и пере- раб. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2002. - 638 с.
- 66 Платонова Л.В. Налоговая преступность. Социально-психологическая и криминологическая характеристика. - М.: Норма, 2005. - 256 с.
- 67 Природа фирмы: Пер. с англ./ Под ред. О.И. Уильямсона, С.Дж. Уинтера. - М.: Дело, 2001.-360 с.
- 68 Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 256 с.: ил.
- 69 Радаев В.В. Социология рынка: и формирование нового направления. - М.: ГУВШЭ, 2003
- 70 69 Рябушкин Б.Т., Чурилова Э.Ю. Методы оценки теневого и неформального секторов экономики. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 144с.
- 71 Смит А. Исследование о природе и причинных богатства народов. - М., 1935.
- 72 Соро Э. Де. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. - М.: Catallaxy, 1995. - 320 с 72- http://www.liberal.ru/book1_.asp?Num=122
- Сугурин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике.
- 73 Основы государственной экономической политики. - М.: Издательство БЕК, 1997. - С.184-190.
- 74 Циммерман Х. Муниципальные финансы/ Пер. с нем. - М.: Дело и Сервис, 2003. - 352 с.
- 75 Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.1991 г. № 2118-1.
- 76 Методические положения по расчету основных параметров скрытой (неформальной) экономики утв. Постановлением Госкомстата России от 31.01.1998 г. № 7.
- 77 Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность. - М., 2003. - http://www.i-u.ru/biblio/archive/bekryashev_beloseroev_tenevaya_economica/8.aspx
- 78 Голованов Н., Перекислов В., Фадеев В. Теневая экономика и легализация преступных доходов. - СПб: Питер, 2003. - 304 с. - <http://pravo.eup.ru/Documents/2003-10-06/7A32.asp>
- 79 Гончаренко Л.И. Основы налогообложения/ Л.И. Гончаренко, Д.К. Грунина, Н.П. Мельникова. - М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1998. - 51 с.
- 80 Бабанин В.А. Анализ мирового опыта налогового планирования // Финансовый менеджмент. - 2004.-№ 3. - С.77-83.
- 81 Банхаева Ф.Х. Сравнительный анализ налоговых систем и его

значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. - 2001. - V 2. - С.135-137; № 3. - С.93-97.