Ю. С. ЛОКТЕВА

О ДАЛЬНЕЙШЕМ СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА ПРЕФЕРЕНЦИАЛЬНОГО И ЛЬГОТНОГО ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) был разработан и принят в свете послания Президента Республики Казахстан «Рост благосостояния граждан Казахстана – главная цель государственной политики». При этом глава государства акцентировал внимание на том, что Кодекс «должен способствовать модернизации и диверсификации экономики, выходу бизнеса из «тени», «предусматривать снижение общей налоговой нагрузки для несырьевых секторов экономики, особенно для малого и среднего бизнеса». Глава государства также указывал на то, что «необходимо привести налоговую систему в соответствие с задачами нового этапа развития Казахстана»[1].

Принято считать, что налоговое регулирование является одним из самых эффективных средств управления экономикой[2].

Налог представляет собой активное средство, с помощью которого возможно осуществлять формирование доходов государственного бюджета, целенаправленно воздействовать на экономику, при этом максимально стимулировать производство, а также на социальную сферу[3]. Таким образом, там, где есть налоги и механизм их взимания, не может не существовать такой механизм экономического стимулирования как налоговые льготы.

Принято считать, что налоговая льгота является регулятором так называемой «налоговой справедливости» (всеобщности и равномерности налогообложения[4]), выравнивателем налогового бремени.

В соответствии с принципом равного налогового бремени, который направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства. Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов. Равенство в налогообложении понимается как равномерность налогообложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Главнейшим инструментом выравнивания налогового бремени и служат налоговые льготы. Хотя льготы и не относят к обязательным элементам юридического состава налога, но иногда без предоставления льгот нельзя обойтись, так как в противном случае может нарушаться принцип равного налогового бремени[5].

Статьей 7 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в

---

[1] *Назарбаев Н.Э.* Қазақстан халқының әл-ауқатын арттыру – мемлекеттік саясаттың басты мақсаты / Қазақстан Республикасының Президенті Нұрсұлтан Назарбаевтың Қазақстан халқына жолдауы. Астана: Елорда, 2008. 64 б.; б. 44.

[2] *Гриценко В.В.* Проблемы финансового права России // Материалы международной конференции «Проблемы финансового права». Вып. 1. Черновцы, 1996. 266 с.; с. 180.

[3] Основы государства и права Республики Казахстан: Учеб пособие. Алматы: Жеті Жарғы, 1999. С. 170-171.

[4] *Худяков А.И.* Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: ТОО «Изд-во «НОРМА-К», 2003. С. 96.

[5] Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. 591 с.; с. 117-118.

бюджет» (Налоговым кодексом) предусмотрен один из основополагающих принципов налогообложения – принцип справедливости налогообложения, одним из составляющих которого является запрет на предоставление налоговых льгот индивидуального характера. Однако данный запрет соблюдается не во всех положениях Налогового кодекса. Так, п. 1 ст. 245 Кодекса предусмотрена норма, в соответствии с которой облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке оборот по реализации товаров собственного производства налогоплательщиком, осуществляющим на территории Республики Казахстан деятельность в рамках контракта на недропользование, в соответствии с условиями которого освобождаются от налога на добавленную стоимость импортируемые товары. При этом в соответствии с частью третьей п. 1 этой статьи перечень налогоплательщиков, указанных в данной статье, утверждается Правительством Республики Казахстан. Полагаем, что утверждение перечня таких налогоплательщиков идет в разрез с принципом справедливости налогообложения и создает возможность для совершения коррупционных правонарушений. Определение критериев, которым должны соответствовать лица, которые могут претендовать на то, чтобы воспользоваться льготами налогового характера, должно в обязательном порядке предусматриваться самим Налоговым кодексом.

Таким образом, правовой механизм предоставления налоговых льгот должен быть детально прописан в законе во избежание появления, например, таких негативных явлений от их предоставления, как использование налоговых льгот в целях уклонения от уплаты налогов, коррупции по поводу их предоставления, лоббирования узковедомственных интересов и несправедливости в их предоставлении в целом.

При разработке Правительством Республики Казахстан действующего в настоящее время Налогового кодекса вопрос относительно налоговых льгот и преференций являлся одним из первоочередных. Был проведен анализ действовавших до 01.01.2009г. льгот и преференций по корпоративному подоходному налогу, и рабочей группой – по разработке Налогового кодекса. Было отмечено, что данные льготы (ст.ст.138-140 Кодекса Республики Казахстан от 12.06.2001г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет») показали свою эффективность[6]. Было выдвинуто предложение о предоставлении инвестиционных налоговых преференций на основании закона, а не посредством заключения контракта с уполномоченным органом по инвестициям. По этому поводу, заметим, что такое предложение было небезосновательным. Так, предоставление инвестиционных налоговых преференций Комитетом по инвестициям Министерства индустрии и торговли Республики Казахстан посредством заключения контракта с юридическим лицом Республики Казахстан, осуществляющим реализацию инвестиционного проекта, несколько не соответствовало статье 7, действовавшей ранее Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговому кодексу), в которой закреплялся принцип справедливости налогообложения, под которым Кодексом понималось всеобщность и обязательность налогообложения, а также запрещение предоставления налоговых льгот индивидуального характера. Данный принцип в идентичной редакции предусматривается в ст.7 действующего Налогового кодекса. Также данный порядок предоставления инвестиционных льгот содержал в себе и возможности для совершения коррупционных правонарушений, т.к. полностью зависел от усмотрения уполномоченного органа относительно предоставления или отказе в предоставлении таких преференций.

Как известно, проблема привлечения инвестиций для любого государства всегда актуальна.

Следует отметить, что вопросы совершенствования государственной поддержки инвестиций посредством предоставления инвестиционных преференций являются объектом постоянного пересмотра со стороны руководства нашей страны.

Так, согласно редакции Закона Республики Казахстан от 08.01.2003г. «Об инвестициях», действующей до 1 января 2009г. инвестору – юридическому лицу Республики Казахстан, реализующему инвестиционный проект в приоритетных видах деятельности, могли предоставляться такие виды инвестиционных преференций как инвестиционные налоговые преференции, государственные

[6] http://www.zakon.kz/our/news/news.asp?id=30168635

натурные гранты и освобождение от обложения таможенными пошлинами.

Согласно части 2 ст.138 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 12.06.2001г. инвестиционные налоговые преференции выражались в:

1) освобождении от уплаты корпоративного подоходного налога либо в предоставлении права дополнительных вычетов из совокупного годового дохода налогоплательщиков – юридических лиц, осуществляющих реализацию инвестиционного проекта с целью создания новых, расширения и обновления действующих производств;

2) освобождении таких налогоплательщиков от уплаты налога на имущество по вновь введенным в эксплуатацию фиксированным активам в рамках инвестиционного проекта с целью создания новых, расширения и обновления действующих производств;

3) освобождении от уплаты земельного налога по земельным участкам, используемым для реализации инвестиционного проекта.

Законом Республики Казахстан от 10.12.2008г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» (введен в действие с 01.01.2009г.) инвестиционные налоговые преференции были исключены из перечня инвестиционных преференций, закрепленного ст.13 Закона Республики Казахстан «Об инвестициях», что связано также с приведением данного Закона в соответствии с положениями принятого в этот же день Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» и введенного в действие с 1 января 2009г.

В этой связи Закон Республики Казахстан от 08.01.2003г. «Об инвестициях» в действующей редакции в пп.3) ст.1, определяет инвестиционные преференции как преимущества адресного характера, предоставляемые в соответствии с законодательством Республики Казахстан юридическим лицам Республики Казахстан, осуществляющим реализацию инвестиционного проекта или инвестиционного стратегического проекта. При этом пп.4) этой же статьи закрепляется понятие инвестиционного проекта, под которым понимается комплекс мероприятий, предусматривающий инвестиции в создание новых, расширение и обновление действующих производств, включая производства, произведенные и полученные в рамках договора концессии концессионером (правопреемником). В соответствии с пп.15) ст.1 Закона РК «Об инвестициях» под инвестиционным стратегическим проектом понимается инвестиционные проект, входящий в перечень, определяемый Правительством Республики Казахстан, и способный оказать стратегическое влияние на экономическое развитие Казахстана.

Однако интересно обратить внимание на п.4 ст.14 Закона Республики Казахстан «Об инвестициях», в которой указывается на то, что инвестиционные преференции предоставляются посредством заключения контракта с юридическим лицом Республики Казахстан, осуществляющим реализацию инвестиционного проекта. Таким образом, об инвестиционных стратегических проектах в данном положении ст.14 упоминания нет. Думаем, что некоторая несогласованность между положениями пп.3) ст.1 и п.4 ст.14 Закона Республики Казахстан «Об инвестициях», безусловно, имеется, но полагаем, что все-таки понятием инвестиционный проект охватываются также и инвестиционный стратегический проект, так как пп.15) ст.1 указывается, что инвестиционным стратегическим проектом является инвестиционный проект. При этом считаем, что данное несоответствие в Законе Республики Казахстан «Об инвестициях» следует устранить с целью единообразного толкования его норм и исключения разночтения его положений.

Важно отметить, что Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» также предусматривает в статьях 123-125 положения об инвестиционных налоговых преференциях.

Так, согласно ст.123 действующего Налогового кодекса право на применение инвестиционных налоговых преференций имеют юридические лица Республики Казахстан, за исключением налогоплательщиков, соответствующих одному или более чем одному из следующих условий:

1) налогообложение налогоплательщика осуществляется в соответствии с разделом 5 данного Кодекса;

2) налогоплательщик осуществляет производство и (или) реализацию подакцизных товаров, указанных в подпунктах 1)-4) статьи 279 Кодекса;

3) налогоплательщик применяет специальный налоговый режим, предусмотренный главой 63 Налогового Кодекса.

К объектам инвестиционных налоговых преференций относятся впервые вводимые в эксплуатацию на территории Республики Казахстан здания и сооружения производственного назначения, машины и оборудование, которые в течение не менее трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию, соответствуют одновременно следующим условиям:

1) являются активами, указанными в подпункте 2) пункта 1 статьи 116 Налогового кодекса, или основными средствами;

2) используются налогоплательщиком, применившим преференции в деятельности, направленной на получение дохода;

3) не являются активами, которые в силу специфики их использования имеют прямую причинно-следственную связь с осуществлением деятельности по контракту (контрактам) на недропользование;

4) в налоговом учете последующие расходы, понесенные недропользователем по данным активам, не подлежат распределению между деятельностью по контракту (контрактам) на недропользование и внеконтрактной деятельностью.

Последующие расходы на реконструкцию, модернизацию зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования подлежат отнесению на вычеты в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены, при соответствии таких зданий и сооружений, машин и оборудования одновременно следующим условиям:

1) учитываются в бухгалтерском учете налогоплательщика в качестве основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности;

2) предназначены для использования в деятельности, направленной на получение дохода, в течение не менее трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию после осуществления реконструкции, модернизации;

3) временно выведены из эксплуатации на период осуществления реконструкции, модернизации;

4) не являются активами, которые в силу специфики их использования имеют прямую причинно-следственную связь с осуществлением деятельности по контракту (контрактам) на недропользование;

5) в налоговом учете последующие расходы, понесенные недропользователем по данным активам, не подлежат распределению между деятельностью по контракту (контрактам) на недропользование и внеконтрактной деятельностью.

Применение инвестиционных налоговых преференций осуществляется согласно методу вычета после ввода объекта в эксплуатацию или же методу вычета до ввода объекта в эксплуатацию. Применение метода вычета после ввода объекта в эксплуатацию заключается в отнесении на вычеты первоначальной стоимости объектов инвестиционных налоговых преференций, определенной в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 125 данного Кодекса, равными долями в течение первых трех налоговых периодов эксплуатации или единовременно в налоговом периоде, в котором осуществлен ввод в эксплуатацию. Применение метода вычета до ввода объекта в эксплуатацию заключается в отнесении на вычеты затрат на строительство, производство, приобретение, монтаж и установку объектов преференций, а также последующих расходов на реконструкцию, модернизацию зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования до ввода их в эксплуатацию в налоговом периоде, в котором фактически произведены такие затраты.

Инвестиционные налоговые преференции аннулируются с момента их применения, и налогоплательщик обязан уменьшить вычеты на сумму преференций за каждый налоговый период, в котором они были применены, если в течение трех налоговых периодов, следующих за налоговым периодом ввода в эксплуатацию зданий и сооружений производственного назначения, машин и оборудования, по которым применены инвестиционные налоговые преференции, в любом из следующих случаев:

1) налогоплательщиком допущено нарушение положений пунктов 2-4 статьи 123 Налогового кодекса;

2) наступил случай, когда налогоплательщик, применивший инвестиционные налоговые преференции, или его правопреемник, в случае реорга-

низации такого налогоплательщика, соответствует любому из положений пункта 6 статьи 123 данного Кодекса.

Следует отметить, что в большинстве государств налоговая политика в целом строится в направлении постепенного ограничения налоговых притязаний посредством сокращения общего числа налогов, снижения их размеров и упрощения соответствующих фискальных процедур. Хотя имеются и примеры иного рода, когда государства в силу различных причин ужесточают условия налогообложения, вводят новые налоги и повышают ставки имеющихся, сокращают число налоговых льгот. Впрочем, в современном мире подобная налоговая политика не является типичной[7].

В настоящее время ни для кого не секрет, что в условиях мирового экономического кризиса наблюдается спад инвестиционной активности и предпринимательской деятельности. Главой государства, Правительством нашей Республики предпринимается ряд мер для обеспечения устойчивости экономики и финансовой системы страны.

О действиях казахстанского Правительства всегда положительно отзывалось и продолжает делать это сейчас международное сообщество. По мнению представителей банка JP Morgan, Казахстан готов успешно пройти через период глобальной экономической рецессии[8].

Опрос 134 политиков, финансистов, ученых-экономистов из 21 государства, проведенный независимым аналитическим фондом «Институт посткризисного мира», показал: «антикризисный» багаж мер, накопленный нашей Республикой, – «образец для подражания» для соседей по постсоветскому пространству. Следует отметить, что в период кризиса свои налоговые «подходы» изменили многие страны: к примеру, в России был изменен порядок уплаты НДС (с поквартального на помесячный) и налога на прибыль (с фактической, а не с расчетной). Ставка последнего изменилась с 24 до 20 процентов. В Великобритании в рамках антикризисных мероприятий НДС с 01.12.2008г. был снижен с 17,5 до 15 процентов, а пошлины на алкогольные напитки и табачные изделия выросли на восемь и четыре процента соответственно. Установление повышенной налоговой ставки в 45 % для лиц, чьи доходы превышают 150 тыс. фунтов стерлингов в год, «отодвинулось» на апрель 2011 года. В Германии отменен транспортный налог (его не нужно платить в течение года после покупки нового авто), удвоен фискальный бонус для квалифицированных рабочих на 2 года и урезаны налоги для малых и средних фирм на 7 млрд. евро[9].

Именно по этим причинам и в целях усиления деловой активности, поддержки малого и среднего бизнеса в условиях усиливающегося глобального кризиса был разработан и введен в действие с 1 января 2009 г. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10.12.2008г.

Тем не менее, по словам Президента Республики, «мировой кризис еще раз подтвердил уязвимость нашей экономики». Главой государства также предложены мероприятия по преодолению кризиса, которые включают в себя несколько блоков: резкое снижение налогов для бизнеса; поддержка банковского и реального секторов; системные меры по обеспечению занятости населения и приоритетная реализация инфраструктурных проектов[10].

В этой связи полагаем, что эффективность реализации антикризисной программы Правительства на 2009–2011 годы по каждому из ее направлений – поддержка финансового сектора, строительной отрасли, малого и среднего бизнеса, агропромышленного комплекса, а также инновационно-индустриального развития, а также последовательное решение обозначенных Президентом Республики Казахстан в своем послании народу Казахстана «Через кризис к обновлению и развитию»[11] (Астана, 6 марта 2009 г.) задач по

---

[7] Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М.: Изд-во НОРМА, 203. С. 590.

[8] *Кожамкулов Ж.* Казахстан: ситуация под контролем // Казахстанская правда. 10.04.2009г.

[9] *Байтова А.* Пример фискальный – самый лучший // Казахстанская правда. 09.04.2009г.

[10] Выступление Президента Республики Казахстан, Председателя НДП «Нур Отан» Н. Назарбаева на внеочередном XII съезде партии «Стратегия экономического прорыва. Индустриально-технологическое развитие Казахстана ради нашего будущего» // Казахстанская правда. 16.05.2009г.

[11] Послание Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Через кризис к обновлению и развитию» // Казахстанская правда. 06.03.2009г. №64.

преодолению экономического кризиса, с целью развития предпринимательства, привлечения инвестиций и последовательного достижения экономического роста зависят от дальнейшего совершенствования налогового законодательства и законодательства Республики Казахстан об инвестициях.

Резюме

2009 ж. 1-ші қаңтарында іске асырылған «Салық және бюджетке басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасының Салық Кодексіне байланысты Қазақстанның салықтық және инвестициялық заңдылықтарын дамыту мәселелері қарастырылған, монымен қатар шетелдерде және Қазақстан Республикасында дағдарыстық көріністерді жену жағдайындағы салықтық жеңілдіктер мен инвестициялық преференцианы ұсынудың мәселелері талданады.

Summary

In the article some issues of development of tax and investment legislation of Kazakhstan owing to implementation of the Code of the Republic of Kazakhstan "On Taxes and Other Mandatory Payments to the Budget" since January, 1st, 2009 are considered. The problems of granting tax exemptions and investment preferences in the process of overcoming of the crisis phenomena in the Republic Kazakhstan and abroad are analyzed as well.