НАО «Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева»

УДК 336.2 На правах рукописи

**ЖАМИЕВА АЙЖАН ЕРГАЛИКЫЗЫ**

**Модернизация налоговой системы Казахстана в условиях**

**экономической нестабильности**

8D04114 – Финансы

Диссертация на соискание степени

доктора философии (PhD)

Научный консультант

кандидат экономических наук,

профессор

А.О. Жагыпарова

Научный консультант

доктор экономических наук

профессор

Е.Ф. Киреева

(Москва)

Республика Казахстан

Астана, 2025

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ**………………………………………….. | 3 |
|  | **ОПРЕДЕЛЕНИЯ**………………………………………………………… | 4 |
|  | **ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ**………………………………… | 5 |
|  | **ВВЕДЕНИЕ**………………………………………………………………. | 6 |
| **1** | **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ЕЕ МОДЕРНИЗАЦИИ**……………... | 11 |
| 1.1 | Современные научные подходы к содержанию налоговой системы…. | 11 |
| 1.2 | Методология модернизации налоговой системы, отвечающей требованиям экономической устойчивости…………………………….. | 27 |
| 1.3 | Международная практика модернизации налоговых систем на примере стран ОЭСР……………………………………………………... | 39 |
| **2** | **СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КАЗАХСТАНА**…………………………. | 53 |
| 2.1 | Становление налоговой системы Республики Казахстан и ее влияние на экономику……………………………………………………………… | 53 |
| 2.2 | Анализ качественных и количественных характеристик развития налоговой системы Казахстана………………………………………….. | 65 |
| 2.3 | Внешние и внутренние факторы экономической нестабильности налоговой системы Казахстана………………………………………….. | 77 |
| **3** | **ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ НЕСТАБИЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ**…………………………………………………………… | 88 |
| 3.1 | Подходы к формированию оптимальной налоговой системы, соответствующей критериям стабильности экономики……………….. | 88 |
| 3.2 | Прогнозирование налоговых поступлений с использованием математического моделирования………………………………………... | 101 |
| 3.3 | Сервисная модель налогового администрирования и механизм ее реализации………………………………………………………………… | 117 |
|  | **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**………………………………………………….……… | 128 |
|  | **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**………………… | 133 |
|  | **ПРИЛОЖЕНИЕ А** –Акты внедрения………………………………… | 142 |
|  | **ПРИЛОЖЕНИЕ Б** ‒ Статистические данные налоговых поступлений и основных экономических показателей в период с 1993-2023 гг. для построения регрессионного уравнения…………………… | 145 |

**НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ**

В настоящей диссертации использованы ссылки на следующие стандарты:

Конституция Республики Казахстан: принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года.

Кодекс Республики Казахстан. О налогах и других обязательных платежах в бюджет: принят 25 декабря 2017 года, №121-VI.

Предпринимательский кодекс Республики Казахстан: принят 29 октября 2015 года, №375-V ЗРК.

Кодекс Республики Казахстан. О недрах и недропользовании: принят 29 июня 2018 года, №125-VI ЗРК.

Закон Республики Казахстан. О внесении изменений и дополнений в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»: принят 21 декабря 2022 года, №165-VII ЗРК.

Закон Республики Казахстан. О валютном регулировании и валютном контроле: принят 2 июля 2018 года, №167-VІ ЗРК.

Закон Республики Казахстан. О противодействии коррупции: принят 18 ноября 2015 года, №410-V ЗРК.

Постановление Правительства Республики Казахстан. Об определении видов деятельности для целей применения специального налогового режима розничного налога: утв. 22 мая 2023 года, №393.

[Постановление Правительства Республики Казахстан. Об утверждении Правил освобождения от налога на добавленную стоимость импорта товаров: утв. 23 декабря 2008 года, №1229](https://mintax.kz/regulatory-legal-acts-rla/by-laws/the-republic-of-kazakhstan-government-decree-no-1229-dated-23-december-2008) (с учетом изменений и дополнений от 09.08.2017г.)

Приказ Заместителя Премьер-Министра - Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении Правил и срока реализации пилотного проекта по применению иного порядка налогового администрирования лиц, оказывающих услуги с использованием интернет-платформ: утв. 17 января 2023 года, №33 (с учетом изменений и дополнений от 30.11.2023 г.).

Приказ Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении форм налоговой отчетности и правил их составления: утв. 20 января 2020 года, №39 (с учетом изменений и дополнений от 14.12.2023 г.).

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. О некоторых вопросах горизонтального мониторинга: утв. 7 декабря 2018 года, №1060 (с учетом изменений и дополнений от 02.11.2023 г.)

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. О некоторых вопросах налогового и таможенного администрирования: утв. 8 февраля 2018 года, №146 (с учетом изменений и дополнений от 24.10.2023 г.).

Закон Республики Казахстан. О внесении изменений и дополнений в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» и Закон РК «О введении в действие Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»: принят 12 декабря 2023 года, №45-YII.

**ОПРЕДЕЛЕНИЯ**

В настоящей диссертации применяют следующие термины с соответствующими определениями:

**Дискреционная налоговая политика** – сознательные действия государства, направленные на изменение величины государственных расходов или величины собираемых налогов с целью регулирования дефицита государственного бюджета и экономического роста.

**Лжепредпринимательство** –это создание субъекта частного предпринимательства либо приобретение акций (долей участия, паев) других юридических лиц, предоставляющее право определять их решения, а равно руководство им, без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность при условии, если все совершенные сделки преследуют противоправные цели и причинили крупный ущерб гражданину, организации или государству.

**Модернизация** ‒ процесс преобразования объекта, приведение его в соответствие с новыми требованиями и нормами.

**Налоговая система** – это определенная целостность или комплекс, состоящий из совокупности налогов, находящихся во взаимодействии друг с другом с целью обеспечения интересов налогоплательщиков и государства.

**Налоговая политика** – совокупность действий государства в сфере [налогов](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3).

**Налоги** – законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер.

**Недоимки** – исчисленные, начисленные и не уплаченные в срок суммы налогов и платежей в бюджет, в том числе авансовых и (или) текущих платежей по ним, за исключением сумм, отраженных в уведомлении о результатах проверки, уведомлении о результатах горизонтального мониторинга в период обжалования в установленном законодательством Республики Казахстан порядке в обжалуемой части.

**Налоговая задолженность** – сумма недоимки, а также неуплаченные суммы пени и штрафов.

**Налоговое администрирование** ‒ механизм управления налоговыми отношениями, представляющий собой практическое выражение сущности налоговой системы.

**Экономическая нестабильность** ‒состояние, выраженное в ситуации, обусловленной значительными изменениями в макроэкономических показателях, нарушением сложившихся связей в результате внешних или внутренних факторов.

**Экономические кризисы** – спад в экономике, вызванный циклическими или конъюнктурными факторами, крах основной или ряда отраслей национальной экономики.

**Экстерналии** – отрицательные или положительные последствия, возникающие вследствие действий экономического агента, меняющих благосостояние других людей.

**ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ**

|  |  |
| --- | --- |
| РК | – Республика Казахстан |
| СССР | – Союз Советских Социалистических республик |
| СМИ | – средства массовой информации |
| США | – Соединенные Штаты Америки |
| НДС | – налог на добавленную стоимость |
| ООН | – Организация объединенных наций |
| ВВП | – валовый внутренний продукт |
| ВТО | – Всемирная торговая организация |
| ЕАЭС | – Евразийский экономический союз |
| ОЭСР | – Организация экономического сотрудничества и развития |
| НИОКР | – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы |
| НЭП | – новая экономическая политика |
| IRS | – Internal Revenue Service |
| ААА | – наивысший уровень платежеспособности и минимальный риск дефолта |
| АА | – высокий уровень платежеспособности, вероятность дефолта на низком уровне |
| МСБ | – малый и средний бизнес |
| HMRC | – Her Majesty's Revenue and Customs |
| КПН | – корпоративный подоходный налог |
| ИПН | – индивидуальный подоходный налог |
| ЭТП | – экспортная таможенная пошлина |
| МВФ | – международный валютный фонд |
| USD | – United States dollar |
| KZT | – казахстанский тенге |
| СУР | – система управления рисками |
| VAR | – The Vector Auto Regression, модель векторной авторегрессии |
| DSGE | – Dynamic Stochastic General Equilibrium, модель динамической стохастики общего равновесия |
| МРА | – метод регрессионного анализа |
| СЭЗ | – специальная экономическая зона |
| ESG | – Environment, Social, Governance |
| СНР | – специальные налоговые режимы |
| МРП | – месячный расчетный показатель |
| ИП | – индивидуальный предприниматель |
| КГД РК | – Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан |
| ГЧП | – государственно частное партнерство |

**ВВЕДЕНИЕ**

Налоговая система как неотъемлемый атрибут экономической политики государства требует постоянной гармонизации и развития, способствующих обеспечению достаточного объема поступления доходов в бюджеты разных уровней, как в периоды устойчивой экономики, так и в стадии экономической нестабильности. Только гибкая налоговая система сможет оперативно адаптироваться к изменяющимся условиям. Содержание, структуру и качественное функционирование налоговой системы во многом обеспечивает эффективная налоговая политика.

Современные тенденции развития экономики Казахстана, а также проявление ряда негативных факторов объективного характера, в том числе геополитическая ситуация, нарушение цепочек поставки, неблагоприятная конъюнктура на сырьевых рынках и другие факторы неналогового происхождения, приведшие к нестабильности экономической ситуации в стране, вызывают необходимость обновления государственной налоговой политики и, соответственно, модернизации национальной налоговой системы. Обеспечить рост экономики и относительно безболезненно преодолеть период нестабильности позволит результативная модернизация национальной налоговой системы.

По своей природе налоговая система является результатом организации процесса налоговых отношений, находящихся под влиянием ряда специфических факторов, а также одним из важнейших действенных инструментов регулирования социально-экономического развития страны, механизм совершенствования которого заключается в обеспечении эффективности и справедливости. Дискуссия по поводу воздействия налоговой системы на экономический рост имеет свою историю и продолжается до сих пор. Выводы из многочисленных исследований прямо противоположны: от нейтрального или даже отрицательного воздействия налоговой системы на экономический рост до выраженного положительного эффекта не только в краткосрочном, но и в долгосрочном периоде. Теоретические модели и эмпирические исследования предоставляют множество аргументов в пользу обеих точек зрения.

Мировая экономика часто развивается быстрее, чем налоговые законодательства, поэтому налоговая политика должна реагировать и адаптироваться к макроэкономическим факторам и в свою очередь влиять на ключевые отрасли экономики. Современными трендами налоговой политики становятся: введение углеродного налога для борьбы с изменением климата, внедрение цифровых технологий для улучшения сбора налогов. Некоторыми странами планируется введение налога на богатство для сокращения социального неравенства и ужесточение правил налогообложения нерезидентов, особенно в сфере цифровой экономики. Эффективное налоговое администрирование становится необходимым актуальным стимулирующим фактором. Современное регулирование экономических отношений требует гибкой налоговой политики, целью которой является достижение оптимального сочетания интересов государства и интересов налогоплательщиков.

Глава государства Касым-Жомарт Токаев в своем Послании «Экономический курс Справедливого Казахстана» поставил задачу перезагрузки фискального регулирования в новом Налоговом кодексе, поскольку устойчивый экономический рост напрямую зависит от понятной и предсказуемой налоговой политики с полностью обновленным наиболее проблемным блоком – налоговым администрированием [1]. Актуальность темы исследования соответствует документам стратегического характера: Стратегии «Казахстан – 2050», Концепции управления государственными финансами Республики Казахстан до 2030 года в рамках исследования концептуальных вопросов налоговой политики и модернизации налогового администрирования.

Для достижения социально-экономической эффективности необходима модернизация форм и методов налогового регулирования. В этом направлении становится востребованным обновление и совершенствование существующих инструментов налогообложения. Проблема модернизации налоговой системы всегда была и будет актуальной как одна из важнейших проблем финансово-экономического регулирования, ускорения темпов экономического роста, повышения инвестиционной активности. Введение инновационных налоговых механизмов, борьба с уклонением от уплаты налогов, повышение прозрачности финансовых потоков и оптимизация налогового администрирования становятся важными аспектами модернизации. Кроме того, модернизация налоговой системы должна учитывать вопросы социальной справедливости. Введение прогрессивного налогообложения, налога на роскошь и усиление контроля за транснациональными корпорациями могут способствовать сокращению социального неравенства и обеспечению более справедливого распределения налоговой нагрузки. Достижение этих целей требует нахождения эффективных правовых основ налогообложения, оптимального уровня налоговых изъятий, структуры налогов. Вышеуказанные обстоятельства определяют выбор темы, ее актуальность, практическую значимость исследования.

В представленном исследовании, в первую очередь, рассматриваются современные концептуальные подходы к содержанию налоговой системы, а также состояние экономической нестабильности, выступающее драйвером для модернизации налоговой системы. Затем дается оценка налоговой системы Республики Казахстан, раскрываются внешние и внутренние факторы экономической стабильности. В силу того, что сложно в точности предугадать наступление экономического кризиса, нами предлагается математическое моделирование для прогнозирования налоговых поступлений на основе имеющихся статистических данных. В заключение мы попытались разработать концепцию модернизации налоговой системы и предложить механизмы ее реализации, среди которых ключевым считаем совершенствование налогового администрирования.

**Степень научной разработанности.** Проблемам исследования совершенствования налоговой системы посвящены научные труды зарубежных и отечественных ученых. Теоретико-методологическими предпосылками исследования послужили работы основоположников классической экономической теории Smith А., Keynes J.М., Laffer A.B., а также современных зарубежных ученых Stiglitz J.E., Piketty Т., Zucman G., Saez Е., McBride W., [Neumark](https://www.britannica.com/money/author/Fritz-Neumark/2131) F., Л.И. Гончаренко, Е.Ф. Киреевой, В.Г. Панскова и других.

Управление налоговыми отношениями нашло отражение в публикациях казахстанских финансистов С.М. Омирбаева, А.А. Нурумова, А.Б. Зейнельгабдина, Л.М. Сембиевой, А.И. Худякова, М.Т. Оспанова и других учёных. Между тем, в отечественной литературе научных работ, посвященных исследованию теоретико-методологических и методических основ модернизации налоговой системы имеется незначительное количество. Таким образом, в настоящее время в казахстанской экономической и финансовой науке отсутствует целостная и общепринятая концепция, раскрывающая теоретические и методологические основы модернизации налоговой системы, в том числе в период экономической нестабильности.

**Целью диссертационного исследования** является исследование теоретических и методологических основ модернизации налоговой системы в условиях экономической нестабильности и разработка новых параметров взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами, предполагающих возможность внедрения цифрового циклического алгоритма налогового администрирования.

Для достижения цели диссертационного исследования были поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

‒ исследовать содержание, структуру и элементы налоговой системы в контексте современных условий;

‒ определить особенности проявления признаков экономической нестабильности в налоговой сфере;

‒ проанализировать количественные и качественные характеристики налоговой системы Казахстана с целью выявления основных направлений ее модернизации;

‒ выработать рекомендации по модернизации налоговой системы Казахстана в части применения цифровизации в механизме налогового администрирования;

‒ определить основные факторы воздействия при прогнозировании налоговых поступлений в краткосрочном периоде с помощью линейной эконометрической ретроспективной модели.

**Объектом исследования** выступает налоговая система Казахстана и отдельные ее элементы.

**Предметом исследования** является система финансово-экономических взаимоотношений субъектов и объектов налогообложения в аспекте их модернизации в условиях экономической нестабильности.

**Теоретической и методологической основой** послужили труды ведущих отечественных и зарубежных исследователей в области налогообложения, а также нормативно-правовые акты Республики Казахстан, международные исследования, проводимые по методике [Всемирного банка](https://gtmarket.ru/organizations/world-bank). В диссертации использованы публикации в периодических научных изданиях, монографиях, материалах научных конференций, семинаров по исследуемой проблематике.

В качестве методологической базы были использованы отдельные теоретические положения институциональной теории с применением системного, наглядного и синергетического методов, а также метода структурного анализа.

Для сбора и обработки материалов исследования использованы методы обобщения, комплексного анализа, статистические методы обработки информации, экономико-математическое моделирование и др. При проведении анализа применялись специальные приемы и методы анализа, такие как сравнение, группировка, факторный анализ. Также для получения эффективных результатов прогнозирования налогов с целью установления основных факторов воздействия использовались эмпирические исследования, основанные на применении экономико-математического моделирования.

**Информационной базой** исследования послужили статистические данные Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан, Национального банка Республики Казахстан, Всемирного банка и других международных финансовых организаций, публичные отчеты Правительства, Высшей аудиторской палаты Республики Казахстан, ресурсы глобальной сети Интернет, а также результаты проведенных исследований и расчетов.

**Основная гипотеза** научного исследования состоит в выявлении стратегических направлений модернизации налоговой системы, обеспечивающих устойчивый рост экономики, а также трансформации системы налогообложения на основе инкорпорирования искусственного интеллекта при налоговом администрировании.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в формировании новых подходов к модернизации налоговой системы в условиях экономической нестабильности, основанных на разработке механизма налогового администрирования, заключающегося в цифровизации процессов с использованием циклического алгоритма для повышения прозрачности налоговых отношений.

**Основные** **положения, выносимые на защиту**:

1. Обобщены и систематизированы теоретические и концептуальные подходы к модернизации налоговой системы, а именно:

‒ в качестве методологии для развития налоговой системы Казахстана нами была определена институциональная теория, в большей степени соответствующая задачам исследования;

‒ представлена авторская интерпретация определения современной налоговой системы;

‒ уточнено понятие налогового кризиса, как производной формы финансово-экономического кризиса.

2. Проведена оценка современного состояния налоговой системы Республики Казахстан:

‒ выявлена взаимосвязь и взаимообусловленность показателей, характеризующих состояние налоговой системы, и основных макроэкономических и макрофинансовых параметров, отражающих текущее положение национальной экономики.

3. Разработан комплекс рекомендаций по модернизации налоговой системы в условиях экономической нестабильности:

‒ предложен механизм построения партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками посредством внедрения циклического налогового администрирования «Feedback» с целью обеспечения прозрачности;

‒ разработана эконометрическая модель ретроспективного прогнозирования налоговых поступлений в краткосрочном периоде, позволяющая выявить основные факторы влияния расчетных показателей

**Теоретическая и практическая значимость** результатов диссертационного исследования. Теоретические положения и выводы, содержащиеся в исследовании, могут быть использованы в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании дисциплин: «Финансы», «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование», «Налоговое регулирование» и др.

Практические рекомендации, содержащиеся в диссертации, могут быть применены уполномоченными органами в лице Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан при реализации механизма налогового администрирования.

Апробация и внедрение основных положений и результатов исследования (Приложение А). Основные научные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и обсуждались на международных, республиканских и зарубежных научно-практических конференциях.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертационного исследования опубликована 21 научная статья, в том числе 2 статьи в научных журналах, входящих в базу Scopus, 6 статей в журналах, рекомендованных КОКСНВО МНВО РК, 13 статей в материалах международных конференций, из них 3 – в зарубежных.

Основные результаты диссертационного исследования внедрены в Комитете государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан (Акт о внедрении №КГД-01-7/9756, от 11 июня 2024г.), в АО «Товарная биржа «Эстау»» (Акт внедрения №125, от 25 декабря 2024 г).

**Объем и структура диссертации** отражает логическую последовательность и алгоритм поставленных задач и составляет 145 страниц, которая включает введение, три раздела, заключение, список использованных источников.

Диссертация является законченным научным трудом, выполненным соискателем самостоятельно на основе изучения экономической литературы, законов, практики работы налоговых органов.

1. **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ЕЕ МОДЕРНИЗАЦИИ**
   1. **Современные научные подходы к содержанию налоговой системы**

Налоговая система признана одним из наиболее эффективных антикризисных факторов развития национальной экономики. В связи с этим анализ механизма влияния налоговой системы на обеспечение макроэкономической стабильности становится приоритетным направлением современных научных изысканий. Природа и процесс эволюции налоговой системы является одним из дискуссионных вопросов финансовой науки. До настоящего времени отсутствует единство в трактовке основных сущностных характеристик этого понятия. Основная проблема состоит в методологической непроработанности, несмотря на кажущуюся распространенность термина и довольно активное применение его в системе государственного регулирования, макроэкономических исследованиях и прочих официальных источниках.

Анализ специальной литературы позволил сделать вывод о достаточно широком использовании термина для обозначения целого ряда институциональных образований. На основе анализа мировой и отечественной теории и практики налогообложения можно провести систематизацию форм и типов налоговой системы, исходя из различных точек зрений и критериев. Существующее разнообразие подходов подтверждает необходимость и обоснованность дополнительного исследования налоговой системы как автономного явления. В юридической и экономической литературе часто смешиваются понятия «система налогов», «система налогообложения» и «налоговая система», при этом дается одновременно и эквивалентное, и дифференцированное значение, что вносит значительные и весьма ощутимые сложности в практике налогового регулирования. Для преодоления такого разногласия, прежде всего, необходимо различить юридический и экономический подходы [2].

В настоящее время в экономической литературе преобладает узкое, описательное определение понятия «налоговая система». Хотя наиболее эффективным является многосторонний подход при изучении налоговой системы государства с четким представлением структуры и особенностей системы в данный момент времени. Многие ученые согласны что налоговая система состоит из экономической, политической и правовой составляющих, при этом не делят элементы налоговой системы по их принадлежности к соответствующим подсистемам. Безусловно, налоговая система является продуктом налогового законодательства, поскольку она создается посредством законодательных актов, утверждающих соответствующие принципиальные положения, виды налогов, порядок исчисления и уплаты, обязанности для субъектов налогообложения.

Сложность, многоаспектность и наличие значительного разночтения понятия налоговой системы в рамках представленного диссертационного исследования позволило нам рассмотреть его трактовку с точки зрения нескольких подходов (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация подходов к дефиниции налоговая система

|  |  |
| --- | --- |
| Подходы | Определения |
| Экономический | Налоговая система – совокупность инструментов фискальной политики и одновременно метод косвенного регулирования экономических процессов на макроуровне |
| Политический | Налоговая система – основной элемент общественного договора между гражданами и государством, определяющий справедливое распределение доходов и сокращение неравенства |
| Правовой | Налоговая система – совокупность специфических обязательств, в которых одной стороной является государство, а другой – субъект налогообложения |
| Социальный | Налоговая система – инструмент органов власти для нивелирования дифференциации доходов среди разных по своему материальному положению категорий населения |
| Экологический | Налоговая система – средство стимулирования разработки и применения экологически чистых технологий, рационального использования природных ресурсов |
| Примечание – Составлено по источникам [3-5] | |

Первичность экономической составляющей налоговой системы искажает иерархию выполняемых ею функций, превалируя над использованием их политической, экологической и социальной сущности для разрешений противоречий современного общества. Современные тренды в исследовательских парадигмах предполагают включение различных аспектов, таких как «зеленые финансы», «экологизация». Внедрение концепции «зеленой» экономики обосновывает гармоничное сочетание наряду с экономическим подходом в теорию налогов экологического и социального. У существующих налоговых систем имеется значительный недостаток в виде отсутствия ориентиров и стимулов для обеспечения экологического благополучия будущих поколений.

Многие ученые, экономисты, философы и государственные деятели занимались изучением вопроса о возникновении и развитии налогов и налоговой системы. Налоги как обязательная повторяющаяся передача субъектом части своего имущества на общественные нужды существуют ещё с древних времен, также и налоговая система постепенно складывалась в обществе одновременно с развитием государства. Основы исследовательской парадигмы налоговой системы были заложены в работах Адама Смита. Изложенные разработки по содержанию системы налогов А. Смита стали первой научной моделью налоговой системы, содержащей изначальные принципы налогообложения, согласно которым система налогов должна быть справедливой, определённой, удобной и экономной [6]. Естественно, что с тех пор теория и практика налогообложения существенно продвинулись. Однако определенность и единое мнение до сих пор не достигнуты.

Английский экономист Уильям Петти в Трактате о налогах и сборах поднял вопросы о справедливости налоговой системы, считая, что как бы ни был велик налог, если он ложится пропорционально на всех, никто не теряет из-за него какого-либо богатства [7]. Последователи учения А. Смита (Ж.Б. Сей, Д. Рикардо, Дж. Милль) систематизировали и углубили идеи и методологию основополагающих положений классической политической экономии, утверждая, что налоги играют лишь роль источников дохода бюджета государства, весь спор только в прогрессивности или равномерности изъятия налогов [8].

С усложнением экономических отношений в обществе возникла потребность в корректировке классического учения, появились новые научные теории. В начале XX века согласно теории Кейнса налоги должны играть в системе государственного регулирования важнейшую роль. Высокие налоги стимулируют экономическую активность, влияют на сбалансированность в экономике, являясь «встроенными механизмами гибкости» [9].

В противоположность кейнсианской теории М. Фридмен, Р. Лукас, Дж. Мут, А. Лаффер, Дж. Гилдер, разработали неоклассическую модель, исходящую из того, что рынок способен самостоятельно обеспечить высокие темпы развития и соответственно расширить налоговую базу, увеличить доходы государства при минимальных налогах и максимальных налоговых льготах [10].

Появились и другие концепции, разработанные социальными теоретиками (К. Маркс, Сисмонди, Р. Оуэн), защищавшими ведущую роль государства в контроле над средствами производства и необходимость ограничений свободы рыночных отношений [11]. При плановой экономике бюджет страны формировался за счет прямого изъятия государством валового внутреннего продукта, а не за счет налогов. Вопросы налогообложения были вытеснены из общественного сознания, а из системы экономических наук исчезло такое понятие, как теория налогов [12]. В современной евразийской науке понятие «налоговая система» изучают многие ученые, среди которых можно выделить: Е.Ф. Кирееву, В.Г. Панскова, Д.И. Ряховского, Л.И. Гончаренко и многих других. Поиск и предложение определения понятия налоговой системы осуществлялись и отечественными авторами, такими как А.И. Худяков, Ф.С. Сейдахметова, С.М. Омирбаев, А.А. Нурумов, А.Б. Зейнельгабдин, Л.М. Сембиева и многие другие.

Худяковым А.И. использовалось понятие налоговой системы, близкое по содержанию к определению Сейдахметовой Ф.С.: «Налоговая система - это определенная целостность или комплекс, состоящий из совокупности налогов, находящихся во взаимодействии друг с другом с целью обеспечения интересов налогоплательщиков и государства» [13]. Но в своем определении Худяков А.И. уточняет, что составляющие части налоговой системы это - законодательная и нормативная база, методы построения и взимания налогов и других обязательных платежей в бюджет, виды и формы проведения налогового контроля, организации, в функции которых входит взимание налогов и других обязательных платежей [14]. Алибеков С.Т. раскрывает налоговую систему как систему налогов и других обязательных платежей, установленных государством и взимаемых с целью создания централизованного общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов, методов исчисления их уплаты представляют налоговою систему государства [15]. Нурумов А.А., Сембиева Л.М. понимают налоговою систему как совокупность налогов, взимаемых в государстве, форм и методов их построения, органов налоговой службы. [16]. В свою очередь, Омирбаев С.М., Нурхалиева Д.М. и Омарова Ш.А считают, что налоговая система базируется на соответствующих законодательных актах, устанавливающих конкретные методы построения и взимания налогов [17].

Современные зарубежные исследователи Дж. Стиглиц, Т. Пикетти, Г. Цукман и Е. Саез, У. Макбрайд в большинстве своем дают упрощенную трактовку налоговой системы как совокупности налогов, действующих в стране в данный момент времени. Дж. Стиглиц был активным сторонником справедливой и равноправной налоговой системы, не [препятствующей экономическому росту](https://fastercapital.com/content/Economic-growth--Bracket-Creep--Hindering-Economic-Growth-and-Incentives.html) [18]. Т. Пикетти не говорил об изменении сложившейся налоговой системы, предлагал добавлять новые налоги в систему, которая уже облагает доходы [19]. Г. Цукман и Е. Саез в своих исследованиях по растущему разрыву между богатыми и бедными назвали налоговую систему, ранее рассматриваемую как модель распределения богатства нации - «новым двигателем неравенства» [20]. У. Макбрайд выступал за налог как часть идеальной, хотя и политически маловероятной, налоговой системы. Налогообложение более справедливо, если облагает налогом и физических лиц, и компании примерно на одном уровне [21].

Можно провести систематизацию различных теоретико-методологических подходов к определению сущности налоговой системы (таблица 2).

Таблица 2 ‒ Систематизация теоретико-методологических подходов к определению сущности налоговой системы

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Характеристика | Авторы | Определение |
| 1 | 2 | 3 |
| Общие подходы | А. Смит, А. Вагнер, П.А Самуэльсон | Система, оказывающая воздействие на экономические показатели, в интересах государства |
| Т.Ф. Юткина,  В.Г Пансков | Совокупность налогов и сборов как главный источник доходов государства |
| А.А. Нурумов,  С.Т. Алибеков,  Л.М. Сембиева | Совокупность предусмотренных налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов установления |
| И.А. Майбуров,  А.И. Худяков,  Ф.С. Сейдахметова | Взаимосвязь взаимодействующих элементов налоговой системы с целью обеспечения интересов налогоплательщиков и государства |
| Б. Х. Алиев,  А. М. Абдулгалимов | Система общественных отношений, складывающихся в процессе установления, исчисления и уплаты налогов |
| Продолжение таблицы 2 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| Разночтения | Дж. Кейнс | Система, играющая регулирующую роль для субъектов экономики |
| Дж. Стиглиц,  Г. Цукман, Е. Саез | Реструктурированная система, гарантирующая оплату справедливых налогов богатыми плательщиками и корпорациями, и оказывающая поддержку малоимущим слоям населения |
| М.Т. Оспанов | Законодательно установленный перечень всех действующих на данном моменте налогов с указанием плательщиков и объектов обложения, условий и сроков выплаты, методологии расчета и учета |
| Д.Г. Черник | Сложное образование, включающее в себя подсистему налогообложения и подсистему налогового администрирования |
| Е.Ф. Киреева | Совокупность налогов, сборов, пошлин и специальных режимов налогообложения, действующая на основе государственного суверенитета и базирующаяся на правовой основе |
| Примечание - Составлено по источникам [6, с. 10-12; 7, с. 8-10; 8, р. 4-6; 9, р. 6-9; 10, р. 289-290; 11, с. 10-13; 12, с. 79-80; 13, с. 4-9; 14, с. 5-9; 15, с.; 16, с. 12-15; 17, с. 10-13; 18, р. 6-11; 19, р. 3-12; 20, р. 3-12; 21; 22-28] | | |

Термин «налоговая система», с одной стороны, распространен, поскольку используется в нормативных актах, научных исследованиях и в СМИ.

С другой стороны, мало раскрыто, что конкретно понимается под налоговой системой. Следовательно раскрытие данного понятия относится к дискуссионным вопросам и актуальному предмету исследования в сфере теории налогов, как для финансистов, экономистов, юристов, так и для социологов и политологов. Разные авторы вкладывают в термин «налоговая система» различное содержание, то есть применяют данное понятие для обозначения различных общественных отношений. Об этом может свидетельствовать отсутствие единства в дефинициях, предлагаемых разными исследователями [29].

У многих авторов раскрытие сущности налоговой системы носит разнонаправленный характер. На основе анализа существующих подходов к определению роли и значения налоговой системы установлено применение различных понятий: «налоговая система», «система налогообложения», «система налогов». Общие черты определения налоговой системы и, как следствие, с небольшими разночтениями примерно одинаковое понимание его содержания в экономической науке встречаются довольно часто. В то же время некоторые исследователи раскрывают понятие налоговой системы совершенно в другом ключе. Общим для всех исследователей являлся тот факт, что налоговая система представляет собой совокупность различных режимов налогообложения, интегрирующих налоги и сборы, их принципы, правила и процедуры введения, контроля и ответственности, включая налоговое законодательство и налоговые органы. Рассматривая суть подходов, нам бы хотелось выразить свое отношение к этой теме и включить более четко в определение «налоговая система» такие критерии как организационно-институциональный и профессионально-ответственный составляющие. Ученые-экономисты сосредоточены в основном на определении места налоговой системы в системе экономических отношений. В целом признано, что налоговая система – это совокупность различных режимов налогообложения, а в их рамках налогов и сборов, построенных на основании четко сформулированных принципов, правил и процедур их установления, введения в действие, контроля над своевременностью и полнотой уплаты и ответственностью за их неуплату, а также налогового законодательства и налоговых органов. Таким образом исследование вопросов налогообложения имеет более древнюю историю, чем изучение финансов. Точнее исследование проблем финансов началось именно с рассмотрения и описания налогов.

По своей природе налоговая система является результатом процесса становления и развития налоговых отношений, поэтому и определяется многими специфическими факторами. Выбор модели налоговой системы может быть обусловлен как объективными (экономические ресурсы, опыт, условия, приоритеты) так и субъективными (традиции, конкретная специфика) факторами [30]. Концептуальные национальные модели налоговых систем менялись в зависимости от экономической политики государства. Современное состояние экономической политики государства обусловлено определенным этапом, которого общество достигло в своем развитии.

Налог - самый многогранный и чуткий экономический инструмент в руках государства. Государство может регулировать всю экономику, влиять на бизнес и поведение населения посредством налогового механизма, одновременно решая финансов-экономические, социальные и экологические проблемы. Однако неправильное использование налога может вызвать ряд проблем в экономике, когда государство пользуется им недолжным образом. Несмотря на значительное количество научных исследований по проблемам налоговых отношений, действующая нормативная правовая база и правоприменительная практика в налоговой сфере нуждаются в дальнейшей гармонизации и развитии.

За рубежом теоретические положения, разрабатываемые учеными в области налогообложения, традиционно выступали основой фискальной политики этих государств, поэтому их налоговые исследования часто носили прикладной характер. При этом теоретические споры велись не столько о сущности налогов как экономической категории, сколько об их роли и влиянии на экономический рост. Поэтому можно сказать, что история экономического развития большинства стран демонстрирует многогранность структуры и приоритетов налоговой политики с различными целями: стимулирование или ограничение деятельности хозяйственных субъектов, обеспечение доходов бюджета, поддержка интересов общества. Достижение поставленных целей достигалось через варьирование налоговых льгот, поскольку их дифференциация позволяла воздействовать на динамику и структуру производства, капиталовложений и занятости, а также соответствующее распределение доходов [31].

В экономически развитых странах преимущественно прямое налогообложение, в странах со смешанной экономикой - выше доля косвенных налогов. Национальные налоговые системы складывались под влиянием различной политической и экономической конъюнктуры, соотношение прямых и косвенных налогов, определяющее соответствующую модель налоговой системы, зависит от уровня налоговой культуры. Финансовая грамотность и, собственно, налоговая культура непосредственно влияют на увеличение доли прямых налогов поскольку от них зависят эффективность собирания налогов и масштабы уклонения от их уплаты. Изучение моделей национальных налоговых систем позволяет выявить достоинства и недостатки в налогообложении физических и юридических лиц, что может быть полезным для модернизации налоговой системы, сложившейся в стране. Выбор модели налоговой системы зависит от совершенства механизма взимания налогов, уровня жизни основной части населения, уровня налоговой культуры, возможности уклонения от налогообложения, ориентированности общества на решение острых социальных проблем, традиций налогообложения, а, следовательно, и соответствующего комбинирования прямых и косвенных налогов, поскольку косвенные налоги по механизму взимания и контроля проще чем прямые и не предусматривают сложного налогового администрирования.

И государство, и население должны работать над повышением доверия к налоговой системе, обеспечением прозрачности расходования налоговых поступлений и налоговой грамотностью общества, чтобы налогообложение было не просто обязательством, а осознанной практикой, ведущей к увеличению налоговых поступлений, снижению уровня теневой экономики, росту экономической стабильности и, в конечном счете, к эффективному функционированию всей налоговой системы страны.

В развивающихся странах налоговая культура находится на довольно низком уровне. В развитых странах декларирование доходов является неотъемлемой составляющей гражданского менталитета и этические нормы ориентированы на публичное осуждение тех, кто скрывает доходы.

В зависимости от структуры прямых и косвенных налогов в общем объёме налоговых доходов, от манипулирования налоговыми и неналоговыми доходами, в мировой практике выделяют несколько базовых моделей налоговых систем (рисунок 1).

По нашему мнению, к общеизвестным в мировой практике базовым моделям налоговых систем, следует добавить такие виды как исламская модель, активно развивающаяся в последние годы и оффшорная модель, помогающая распространению бизнеса по всему миру.

Базовые модели налоговых систем

Англосаксонская

Евро континентальная

Латино американская

* стабильная экономика
* низкая инфляция
* устойчивая валюта
* высокий уровень доходов граждан
* высокий уровень инфляции
* низкий уровень жизни
* дефицит бюджета
* социальная направленность экономики
* страховые взносы - 46% бюджета

Преимущественное налогообложение физических лиц прямыми налогами при низких косвенных налогах

* налоговая нагрузка и на юридические, и на физические лица
* значительная доля косвенных налогов
* косвенное налогообложение – до 40 %
* высокий уровень налогообложения предприятий

США, Канада, Австралия, Великобритания

Франция, Испания, Германия, Нидерланды

Боливия, Чили, Перу, Бразилия, *Казахстан*

*Оффшорная*

Андорра, Монако, Панама, Бермуды, Сейшелы

* привлечение иностран ного капитала
* расширение экспорта
* рост валютных доходов

*Исламская*

Турция, Бахрейн, Катар, Кувейт, Йемен, Ливия, Судан, Малайзия

Государство - не имеет права тратить собранные средства, не учитывая интересы верующих

* каноны исламской религии
* закят, ушр - особые налоговые механизмы, обеспечивающие её социализацию

Смешанная

Италия, Япония, Россия, Армения Кыргызстан

Белоруссия

* диверсификация структуры доходов бюджета
* манипуляция налого выми и неналоговыми доходами
* средний уровень налоговой нагрузки
* значительная часть бюджета – ненало говые поступления
* преобладание прямых налогов
* низкие [налоги](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3)
* упрощенная [отчётность](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D0%BE%D1%82%D1%87%D1%91%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C)
* возможность скрыть владельцев бизнеса

Рисунок 1 ‒ Базовые модели налоговых систем

Примечание ‒ Составлено по источникам [32, 33]

Англосаксонская модель развивалась во взаимодействии прецедентов и статутов, ориентировалась на гармоничное сочетание интересов государства и населения. В евроконтинентальной модели преимущественно используются косвенные налоги, в сравнении с ними доля прямых налогов значительно меньше. Кроме того, налогоплательщики оплачивают достаточно высокие отчисления на социальное страхование. Латиноамериканская модель разработана для условий инфляционной экономики, косвенные налоги составляют основу налоговой системы, поскольку прямо коррелируют с изменением цен и защищают бюджет от инфляции. В исламской модели нет формальной налоговой системы, но вопрос об обязанностях богатых в отношении бедных занимает центральное место, согласно религиозным канонам, богатство не подлежит равномерному распределению, но каждый мусульманин имеет право получить часть его, чтобы достигнуть определенного уровня жизни. Смешанная модель, собравшая черты вышеназванных моделей, создана для предотвращения зависимости бюджета от какого-то отдельного налога. При этом ничто не мешает использовать черты присущие какой-то определенной модели. К примеру, в исламском налогообложении можно обратить внимание на социальную направленность с целью снижения обременительности налогообложения для социально незащищенных слоев населения. Кроме того, довольна интересна практика взимания налогов с доходов физических лиц, основанная на семейном налогообложении, применяемая в евроконтинентальной модели.

*Изучив существующие национальные и межнациональные модели налогообложения, мы пришли к выводу, что налоговую систему Казахстана можно причислить, в отличие от большинства налоговых систем стран постсоветского пространства, относящихся к смешанной модели, к латиноамериканской модели. Казахстанская налоговая система создавалась максимально приближенной к международным принципам налогообложения, в то время как для остальных стран базой для формирования налоговых систем выступала система налогообложения СССР, созданная еще в 1990 г.*

Бывшие союзные республики после распада СССР создавали свои налоговые системы в основном повторяя российскую, по причине того, что местные власти, по существу, не имели достаточных навыков и времени на изучение налоговых систем зарубежных стран. Казахстан в данном случае выбрал за основу западное налоговое законодательство. Преимуществом латиноамериканской модели является широкий круг плательщиков косвенных налогов и условно-добровольный характер взимания, недостатком – социальная несправедливость. В Казахстане косвенные налоги находясь в прямой зависимости от изменения цен, защищают таким образом бюджет от инфляции и составляют до 60% бюджета, включая долю НДС и акцизов более 30% [34]. Многие ученые экономисты, анализируя пути реформирования налоговых систем, сходятся во мнении, что, налоговые реформы в Казахстане значительно опережают их проведение в других странах евразийского пространства. Важно понимать, что налоговую систему как научную категорию следует отличать от обиходного понимания налоговой системы, как следствия фактически сложившихся условий налогообложения на конкретной территории. Так, по мнению Всемирного банка, ежегодно составляющего рэнкинг наиболее эффективных налоговых систем стран мира, лучшие налоговые системы обладают такими характеристиками как удобство, прозрачность и высокая скорость администрирования. Один из важнейших показателей Всемирного банка - индикатор Paying Taxes, призванный оценить удобство налоговой системы государства определяет ее как комбинацию четырех параметров (рисунок 2).

Индикатор Paying Taxes, оценивающий налоговую нагрузку среднестатистического предприятия

Налоговая

нагрузка - отношение суммы налогов, уплачиваемых предприятием к общей сумме доходов

(средний мировой показатель – 40,5%.)

Удобство уплаты налога -

затраты времени плательщиков на выполнение налоговых обязательств

(средний мировой показатель – 234 часа в год)

Процедуры после отчетности -

срок возмещения НДС, время для корректировки деклараций, сроки проведении проверки

(max - 100 баллов)

Количество платежей - число налогов, уплачиваемых организацией в год

(средний мировой показатель – 23,1 платежей)

Рисунок 2 – Содержание индикатора Paying Taxes

Примечание – Составлено по источнику [35]

По данным отчета Всемирного банка совокупная налоговая нагрузка на бизнес в Казахстане в 2020г. считается одной из самых низких среди стран евразийского пространства [35]. К слову, при всех подходах оптимальная налоговая система должна соответствовать принципам:

‒ удобство налогоплательщиков в части расчета и уплаты налогов;

‒ справедливость, равные условия для всех налогоплательщиков, при этом не допуская уклонения от уплаты налогов;

‒ привлекательность для инвестирования и развития бизнеса при четком ориентировании на фискальных функциях;

‒ легитимность, четкое разграничение налоговой оптимизации от криминального уклонения от налогов [36].

Удобная, справедливая, гибкая налоговая система и достаточно отлаженный ее механизм, учитывающий требования к построению и функционированию, определяют необходимые условия для эффективного налогообложения. Посредством налогов государство воздействует на участников экономических отношений и определяет границы их дозволенного поведения. При этом развитие системы происходит неравномерно, в зависимости от условий состояния, а также сложности процедуры принятия законов, действующих в стране. Как итог, возникает задержка обратной связи, поступающей от налоговых органов и налогоплательщиков, и реакцией законодательной системы, регулирующей налоговую систему. То есть налоговая система, являясь инертной, всегда будет нуждаться в улучшении, модернизации. Человеческое общество не статично в своем развитии. Поэтому налоговая система всегда будет нуждаться в ее совершенствовании постоянно требуя корректировки и доработки с учетом современных тенденций общественного развития. [37].

Для более полного раскрытия содержания налоговой системы, исходя из проведенного анализа различных подходов, ее можно рассматривать с нескольких точек зрения:

‒ экономической;

‒ организационной;

‒ системной;

‒ институциональной (рисунок 3).

Структурный подход

Системный

подход

Институциональный подход

Налоговая система

Макроуровень

Мезоуровень

Микроуровень

Подсистема налогового законодательства

Подсистема налоговых органов и налогоплательщиков

Подсистема налогового администрирования

Налог

Принципы взимания

Методы взимания

Субъекты налогообложения

Объекты налогообложения

совокупность законодательно установленных налогов, сборов и платежей, уплачиваемых плательщиками, для функционирования государства и обеспечения им социальных гарантий

Экономический подход

Рисунок 3 – Содержание налоговой системы согласно разным подходам

Примечание - Составлено по источникам [38-40]

В экономическом аспекте раскрывается сущность налоговой системы как совокупности налогов, сборов и платежей, уплачиваемых плательщиками в порядке и на условиях, определенных законодательством, для обеспечения функционирования государства и предоставления каждому гражданину социальных гарантий. В этом смысле к настоящему времени сложились два основных концептуальных подхода к налогообложению. Согласно первому - физические и юридические лица должны уплачивать налоги, пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства. Второй подход предполагает зависимость налога от размера получаемого дохода, т.е. физические и юридические лица, имеющие более высокие доходы, выплачивают большие налоги и наоборот. Современные налоговые системы используют обе концепции налогообложения, в зависимости от экономической и социальной целесообразности. Согласно структурному подходу, налоговая система состоит из трех уровней: государственный (макроуровень), региональный (мезоуровень) и местный (микроуровень) [41]. Налоговая система, обладающая интегративным свойством по отношению к составляющим ее компонентам, складывается под влиянием налоговой политики государства, проводимой в конкретный момент времени. Эффективность налоговой системы во многом определяется рациональной организацией ее структур.

Системный подход раскрывает налоговую систему как устойчивую совокупность элементов, находящихся во взаимодействии под воздействием процессов, функционирующих внутри нее и приводящих к определенным результатам в экономике страны. Свойства налоговой системы не присущи ее элементам в отдельности, а возникают благодаря объединению этих элементов в единую, целостную систему, приводящему к синергетическому эффекту [42]. Применение системного подхода в управлении налоговой системой дает возможность учитывать интересы всех участников налоговых отношений [43]. Системный подход к раскрытию содержания налоговой системы состоит в отражении взаимосвязи, взаимообусловленности, то есть в систематизации и упорядочении их работы. При данном подходе можно выделить именно налоговую синергию, когда совокупность взаимосвязанных во времени действий, направленных на достижение целей, образуют цепную реакцию взаимодействий внутренних составляющих налоговой системы [44].

При институциональном подходе раскрывается механизм функционирования институтов, их основные принципы и устройство, порядки и процедуры. Иными словами, налоговая система состоит из институтов в виде норм, правил, проявления трансакционных издержек, формирования системы контроля в виде налогового администрирования, центральным среди которых выступает, собственно, сам налог. Налоговая система находится во взаимодействии с внешней средой, это означает что любые изменения во внешней среде, как положительные, так и отрицательные, существенным образом влияют на состояние налоговой системы в целом и на ее элементы (рисунок 4).

*На основании вышеизложенного,* *мы предлагаем трактовку налоговой системы государства как взаимосвязанной многокомпонентной системы ключевых элементов, взаимодействующих с внешней средой и характеризующих сущность взаимоотношений между государством и социумом при изъятии налогов, сборов и других платежей в государственный бюджет, к которым относятся налоговое законодательство, налоговые платежи, налоговые органы и, что особенно важно, организация налогового администрирования. В нашем определении ключевым выступает не только «бюджет государства», то есть тесная взаимосвязь понятий «налоги и бюджет», но и налогоплательщики.*

Внешняя среда

Экономический рост

Экономическая нестабильность

Налоговые льготы для инвесторов и инноваций

Налоговые льготы для пострадавших отраслей

Введение прогрессивного налогообложения

Повышение налогов для высокодоходных групп

Фокус на стимулировании инвестиций

Фокус на краткосрочной поддержке и стабилизации

Цель в пополнении бюджета для долгосрочных проектов

Цель в стабилизации бюджета и смягчении экономического спада

Улучшение налоговых условий для экспорта

Отсрочки по уплате налогов для бизнеса

Рост налоговых поступлений

Снижение налоговых поступлений

Введение экологических налогов

Снижение приоритета экологических налогов

Налоговая нагрузка - стабильная

Налоговая нагрузка - снижается

Рисунок 4 – Внутренние и внешние взаимосвязи элементов налоговой системы, их взаимодействие с внешней средой

Примечание – Составлено автором

Взаимодействие налоговой системы с внешней средой в различные периоды экономического цикла различное, так в период роста налоговая политика направлена на создание устойчивого фундамента для экономики, а в период нестабильности — на стабилизацию социально-экономической ситуации и предотвращение последствий. Успешное управление этим взаимодействием требует гибкости налоговой политики, учета текущих вызовов и особенностей внешней среды. Далее, с позиции теории налоговой системы, Казахстану целесообразнее использовать институциональную теорию, поскольку используемые в ней модели наиболее полно раскрывают сущность современной отечественной налоговой системы. В институциональном подходе представлена оптимальная, раскрывающая содержание налоговой системы концепция, поскольку основная суть ее не просто в создании норм и правил, а в обеспечении механизма реализации и в обратной связи. Если эти нормы и правила в полной мере будут отработаны, обеспечена прозрачность, транспарентность системы, то снизятся и трансакционные издержки, и, соответственно, будет результативным и эффективным налоговое администрирование, сочетающее интересы государства, налоговых органов и налогоплательщиков.

[Модель принципал-агент](https://ru.wikibrief.org/wiki/Principal-agent), являющаяся ключевой концепцией институционализма рационального выбора, в рамках налогообложения может быть использована для объяснения того, почему необходимо постоянное совершенствование налогового администрирования с целью понимания ситуаций управления между неравными [акторами](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%BA%D1%82%D0%BE%D1%80_(%D0%BE%D0%B1%D1%89%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5_%D0%BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%B8)). Поскольку данная концепция предполагает, что принципал, обычно находящийся в высшей иерархической позиции и ожидающий решения поставленной задачи в своих интересах, вступает в договорные отношения со второй стороной, агентом, выполняющим поручение и находящимся в нижней иерархической позиции, но владеющим большей информацией чем принципал и пользующимся этой информацией в своих собственных интересах. Проблемы возникают из-за асимметричного распределения информации в пользу агента. Последнее позволяет агенту преследовать свои собственные интересы и проявлять оппортунистическое поведение - уклоняться - за счет интересов принципала. Проблема принципала состоит в том, как контролировать и ограничивать уклонение агента, что является ключевой целью налогового администрирования [45].

Также эффективность налоговой системы можно оценить через внешние эффекты (экстерналии) - отрицательные или положительные последствия, возникающие вследствие действий экономического агента и изменяющих благосостояние других людей. Повышение налоговой нагрузки повлечет за собой с одной стороны увеличение доходов бюджета, с другой – рост теневой экономики за счет уклонения части налогоплательщиков от налогообложения [46]. Следующим положением институциональной теории, раскрывающим содержание налоговой системы, можно назвать «проблему безбилетника», из-за наличия которой налоговая система страны не может обеспечить высокую собираемость налогов. Все заинтересованы в создании эффективной налоговой системы, однако присутствует и уклонение, и недоначисление налогов [47]. Здесь возникает вопрос налоговой культуры, если большинство членов общества осуждает неплательщиков налогов, то при одинаковой интенсивности принуждения к их уплате процент неплательщиков в таком обществе будет ниже, чем в обществе, где уклонение от налоговых выплат считается доблестью. Решение людей об уплате налогов зависит не только от величины налоговой ставки, но и от тех ценностей, которыми они руководствуются. Кроме неформальных институтов, на поведение людей оказывают влияние и институты формальные. Эффективность налоговой системы определяется не только соответствующими законами, но и силой государства, то есть его способностью принудить граждан к их исполнению.

Институты, существующие в обществе, создают стимулы, которые влияют на поведение людей. Они снижают издержки выбора в условиях неопределенности, позволяют структурировать затраты на функционирование в рамках системы. Попытки извне внедрить чуждые правила будут неудачны, если они идут вразрез с культурой общества и существующими неформальными практиками. Институциональная концепция налоговой системы, заключающаяся в формировании благоприятной среды, как для государства, так и для налогоплательщиков через законы, эффективный порядок существования субъекта как экономического и налогового агента - очень удобна. Институционализм, впервые предложенный Т.Б. Вебленом, эффективно интегрирует теоретические концепции и прикладные исследования, его методологический потенциал значительно превышает возможности других методов экономического анализа [48]. Налоговая политика по своей природе предрасположена к институциональному подходу, в ней присутствуют институт власти и институт собственности, субъекты налогообложения и типы их экономического поведения, организации и нормы, стратегии и инструменты. Налоги, налоговая система в целом, в свою очередь, одни из важнейших государственных институтов, от эффективности деятельности которых зависит формирование конкурентоспособной экономики, создание финансово-экономических условий социального развития общества и повышение благосостояния населения. Эта особенность может быть наилучшим образом реализована при исследовании налоговой системы, являющейся одним из динамичных экономических институтов, который за последние годы претерпел достаточно интенсивное развитие в экономике Казахстана. В результате анализа различных методологических подходов к изучению сущности, форм и видов налоговой системы, было установлено, что институциональная теория максимально отвечает целям и задачам исследования. Институционализм является наиболее перспективным направлением исследований через раскрытие прикладных аспектов, изучение возможности применения теоретических концепций для анализа налоговых сценариев, выработки практических рекомендаций, составления прогнозных сценариев и пр.

Что касается экономической нестабильности, то она вследствие недостаточной проработанности экономических и правовых норм, возникающих в результате неустойчивости социально-экономического развития тесно взаимосвязана с институциональной теорией. Практически все социально-экономические процессы могут характеризоваться нестабильностью на фундаментальном уровне. В первую очередь по причине того, что экономическое развитие имея циклический характер по определению нестабильно. Обычные проявления экономической нестабильности могут не представлять угрозы для функционирования национальной социально-экономической системы. Риски возникают в случае кризиса и могут проявляться в различных формах, и по-разному оказывать влияние на функционирование налоговой системы (рисунок 5).

Финансовая нестабильность

Бюджетная нестабильность

Макроэкономическая нестабильность

Социально-экономическая нестабильность

Производственная нестабильность

Внешне экономическая нестабильность

валютная волатильность, инфляция, кризисы в банковской системе, отток капитала

снижение уровня жизни населения, рост безработицы, увеличение социальной напряженности

Спад производства, сокращение объемов выпуска продукции, снижение конкурентоспособности

дефицит госбюджета, рост госдолга, несбалансированность доходов и расходов

резкие изменения

уровня ВВП, инвестиционной активности и потребительского спроса

колебания цен на экспортные товары, зависимость от мировых рынков, санкции или торговые ограничения

Налоговая система

Рисунок 5 – Воздействие экономической нестабильности на налоговую систему

Примечание - Составлено по источнику [49]

Таким образом, экономическая нестабильность, принимая различные формы, оказывает дифференцированное воздействие на налоговую систему. Все формы экономической нестабильности формируют многогранные угрозы для стабильности налоговых поступлений и эффективности налогового администрирования. Учитывая взаимосвязь данных факторов, важно своевременно разрабатывать и внедрять механизмы, направленные на снижение их негативного влияния и обеспечение устойчивости налоговой системы в условиях экономической нестабильности.

*Делая выводы по параграфу, с целью раскрытия содержания понятия «налоговой системы» были проанализированы различные теоретико-методологические подходы и концепции, в результате чего установлено, что приемлемой методологией для исследования современной налоговой системы Казахстана является институциональная теория. На основе институционального анализа изучены содержание, структура и особенности национальных налоговых систем, проведена их систематизация и выявлены особые формы – исламские и оффшорные налоговые системы, а также определено, что казахстанская модель налоговой системы тяготеет к латиноамериканской модели. Было определено, что налоговая система представляет собой систему ключевых элементов, характеризующих сущность взаимоотношений между государством и социумом в процессе изъятия налогов, сборов и других платежей в бюджет, таких как налоговое законодательство, налоговые органы и важная часть ее - налоговое администрирование, поскольку налоговая система как абстракция реализуется на уровне администрирования, что выступает как реальное выражение сущности налоговой системы. Таким образом для достижения эффективности, адаптивности, прозрачности налоговой системы необходимо рассмотреть условия и предпосылки ее модернизации в условиях нестабильности.*

* 1. **Методология модернизации налоговой системы, отвечающей требованиям экономической устойчивости**

Теоретические и эмпирические работы зарубежных учёных и исследования экспертов международных организаций представляют налоговую модернизацию как трансформацию налоговой системы в целом, путем введения новых налогов и отмены старых, изменения налоговых ставок, определения субъектов и объектов налогообложения, а также реформирование системы налогового администрирования [38, с. 3-336]. Следует различать налоговую модернизацию, как полное преобразование социально-экономической политики государства посредством пересмотра доктрины налоговой политики от периодического изменения существующих положений налогового законодательства. Налоговая модернизация осуществляется комплексно для отдельных элементов налоговой системы в оговоренных длительных временных рамках, а изменения в налоговый кодекс, обычно ежегодные, производятся с целью его усовершенствования. Изменения стратегии согласно новой концепции налоговой политики, внедряемые для приведения налоговой системы в соответствие с политическими, социальными и демографическими условиями, отличаются от внесения изменений и дополнений в налоговое законодательства, направленных на незначительное совершенствование налоговой системы, при налоговой модернизации. Причинами проведения налоговой модернизации могут быть как внешние факторы, такие как процессы интеграции в различные экономические союзы, и экономический спад вследствие экономического кризиса, так и внутренние противоречия, возникающие между финансовыми потребностями государства и неспособностью налоговой системы выполнения своей фискальной функции. Налоговая система довольно быстро реагирует на изменение экономической конъюнктуры, поскольку находится под непосредственным влиянием общего состояния экономики, которое в настоящее время характеризуется высокой степенью неопределённости и финансовой нестабильностью. Современные вызовы обуславливают обязательные последовательные изменения, порой диктующие необходимость модернизации экономики и отдельных ее составляющих.

Налоговая система, как наиболее эффективный элемент экономики, нередко подвергается трансформационным воздействиям в целях ускорения и/или обновления экономического роста. В череде задач, поставленных главой государства, красной строкой проходит необходимость вхождения Казахстана в категорию индустриально развитых стран, добиться результатов конца 1980-х гг., когда по индексу человеческого развития в составе СССР мы находились на 25 месте среди стран мира. В 2022 г. Казахстан поднялся на 56 c 59 места согласно Отчету о развитии человечества ООН и вошел в категорию стран с очень высоким уровнем развития. По мнению ведущих ученых, развивающиеся страны должны проходить этап «догоняющей»[[1]](#footnote-1) модернизации. Необходимость модернизации вызвана наряду с политическими реформами и конкурентоспособностью актуальностью восстановления национальной экономки после кризисных потрясений [50].

Текущий экономический кризис, обусловленный геополитическими проблемами, энергетическим кризисом в Европе, привел к снижению объемов производства, сокращению экономического оборота и свёртыванию деловой активности, что стало основными причинами падения доходов государственного бюджета. Последствия кризиса обусловили необходимость адаптации всех сфер экономической жизни к изменениям макроэкономических условий, корректировки налогообложения, поскольку сократились налоговые базы и соответственно упали налоговые поступления [51].

Важность исследования проблем модернизации связана с необходимостью повышения темпов и эффективности социально-экономических преобразований в стране, что наиболее актуально в условиях экономической нестабильности, когда высокая волатильность финансовых рынков, бюджетные и денежные дисбалансы, непредсказуемость многих экономических процессов сдерживают поступательное развитие экономики [52]. Рыночной экономике, вследствие ее цикличности, присуща экономическая нестабильность как состояние, выраженное в ситуации, обусловленной значительными изменениями в макроэкономических показателях, нарушением сложившихся связей в результате внешних или внутренних факторов. Помимо снижения ВВП, нестабильности цен и инфляции важным выражением экономической нестабильности является изменение курса национальной валюты, приводящее к убыткам хозяйствующих субъектов, особенно если они вовлечены во внешнеэкономическую деятельность, что в свою очередь влечет за собой сокращение доходов госбюджета [53].

В 2000-2007 гг., 2010-2014 гг., 2017-2019 гг. Казахстан можно было охарактеризовать значительной экономической стабильностью, что было обусловлено высокими ценами на нефть, притоком иностранных инвестиций, реформами в финансовом секторе. Что привело к росту экономики, составлявшем в среднем 10% в год, приведшему к значительному улучшению уровня жизни населения, снижению внешнего долга. Налоговая система характеризовалась высоким уровнем собираемости налогов, введением плоской шкалы подоходного налога, внедрением системы электронных счетов-фактур НДС, усилением налогового администрирования. Также для привлечения иностранных инвестиций были введены фискальные стимулы, заключающиеся не только в снижение налогов, но и в увеличении государственных расходов, для стимулирования экономического роста. Налоговая система в годы экономической нестабильности, озвученные Международным финансовым фондом (2008-2009 гг., 2015-2016 гг., 2020-2021 гг.) определялась сокращением налоговых поступлений не только за счет падения цен на нефть, но и снижением экономической активности. Для компенсации потерь доходов Правительством были усилены меры по сбору налогов, включая проверки и штрафы для уклоняющихся от уплаты налогов, повышен налог на добычу полезных ископаемых. В целом, налоговая система Казахстана адаптировалась к периодам стабильности и нестабильности, внося коррективы для обеспечения достаточных налоговых поступлений и поддержки экономического роста.

Во время экономического кризиса модернизацию налоговой системы проводить сложнее, чем в период стабильности, правительству следует найти баланс между необходимостью увеличения налоговых поступлений в госбюджет и стимулированием инвестиций, чтобы организовать эффективную, устойчивую и справедливую налоговую систему. Налоговая модернизация также может быть использована для сокращения классового неравенства путем прогрессивного налогообложения и финансирования социальных программ.

Для Казахстана актуальна налоговая модернизация, стимулирующая долгосрочную устойчивость экономики путем снижения зависимости от сырьевой направленности экономики. Анализируя прошедшие мировые кризисы за период с 2008 по 2022гг. можно увидеть, что существует временной лаг отставания налоговой системы от начала проявления экономического кризиса, то есть первоначально идет падение производства, способствующее в дальнейшем росту недоимки в бюджет налогов и других обязательных платежей (рисунок 6).

Рисунок 6 - Влияние мировых кризисов 2008 г., 2014 г., 2019 г. на макроэкономические показатели Казахстана

Примечание - Составлено автором по источникам [54, 55]

Влияние кризиса на реальный сектор экономики приводит, в последующий год, к снижению деловой активности, недостатку ликвидности, замедлению экономического роста и как следствие к падению налоговых поступлений в бюджет. Необходимо отметить, что в 2009 и 2014 гг. Национальным Банком РК были проведены девальвации национальной валюты для поддержания казахстанского экспорта из-за падения мировых цен на нефть и газ, формирующих более 40% бюджета страны [56].

Экономический кризис как неизбежная часть экономического цикла представляет собой значительное падение деловой активности, затрагивающее производство и реальный сектор экономики. В свою очередь финансовый кризис является кризисом неплатежей, охватывающим финансовые рынки, кредит и денежное обращение, государственные и корпоративные финансы [57]. Наложение экономических и финансовых последствий приводит к проявлению финансово-экономического кризиса, объединяющего два вышеперечисленных вида кризисов, перетекающих из одного в другой. По данным экономистов из разных стран финансовые кризисы вызывают более серьезные и затяжные спады, чем экономические: сокращение объема производства 6% ВВП против 3% ВВП соответственно [58]. Так, мировой финансово-экономический кризис 2008 года, начавшийся как финансовый [ипотечный кризис в США](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BF%D0%BE%D1%82%D0%B5%D1%87%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%BA%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D1%81_%D0%B2_%D0%A1%D0%A8%D0%90_(2007)), затем трансформировался в экономический кризис, затронувший все страны.

*Налоговая система как наиболее уязвимая часть финансовой системы, являясь связующим звеном между финансовой системой и реальным сектором экономики также подвержена влиянию кризисов и ощущает двойное воздействие, и здесь уместно ввести понятие налогового кризиса.*

*Налоговый кризис как производная форма от финансово-экономического кризиса, характеризуется отраслевыми показателями в части недоимок, ростом налогового бремени, снижением налоговых баз и поступлений, ростом теневой экономики.* Выход из финансово-экономического кризиса дает возможность наладиться и налоговой системе, и увеличиться налоговым поступлениям в государственный бюджет. Налоговая система способна создать благоприятные условия для экономического роста, позволяя нивелировать последствия кризиса, поэтому в период экономического спада налоговая модернизация приобретает особое значение [59].

В долгосрочной перспективе роль налогов как инструментов решения важнейших стратегических экономических и социальных задач, как условия финансового обеспечения инновационного развития только возрастет, поскольку оптимизация налоговых механизмов обладает значительным потенциалом как драйвер устойчивого развития экономики и способствует социально-экономической и политической стабильности в стране [60].

На развитие налоговой системы страны также оказывают влияние исторические события. При исключительных моментах развития страны, таких как экономический кризис, распад государства, становление рыночных отношений, власти вынужденно проводят реформирование налоговой системы в сторону установления максимального числа налогов, с высокими налоговыми ставками. Так, до 1991 года в Казахстане налоговая политика строилась на базе классовой идеологии, поэтому серьезная проработка теоретических основ налогообложения отсутствовала. При переходе к рыночной экономике налоговая система создавалась практически с нуля, определялись принципы ее построения, порядок взимания и зачисления налогов, сборов и платежей. В дальнейшем государством постоянно проводилось налоговое реформирование для упрощения налоговой системы. В настоящее время в Казахстане действуют 12 налогов, в то время как в 1991 году было более 40 видов налогов [61].

Ежегодно изменения в Налоговый кодекс вносили в большей степени с фискальной целью, для обеспечения бюджетной стабильности, экономический рост был на втором месте. Наблюдался стабильный рост номинального ВВП, при этом доля налогов в ВВП снижалась, так же, как и налоговое бремя. Данные факторы выступили обоснованием для перезагрузки налоговой политики и создания обновленной налоговой системы [62].

Налоги с экономической точки зрения являются особым универсальным инструментом, способствующим наполняемости бюджета для государства, уменьшению социальной несправедливости между самыми обеспеченными и самыми бедными гражданами, препятствует образованию монополий, способствует развитию экономики за счет привлечения инвестиций и создания благоприятных условий для развития предпринимательства, а значит, росту благосостояния граждан [63].

Налоговая система является искусственно созданной системой, соответственно, она ограничена в саморегулировании, поскольку регулируется через законодательные акты. Если налоговое законодательство станет более эффективным, что создаст благоприятный инвестиционный климат, будет отмечен рост предпринимательства, будут создаваться новые рабочие места и целые производства, расти экономика и благосостояние граждан.

Современная экономика требует от государства не многомиллиардных вложений в модернизацию производств, а лишь модернизации налоговой системы для создания условий эффективной работы. К сожалению, в условиях кризиса этого может быть недостаточно. Изменение налоговой системы наряду с прочим должно быть направлено на приведение ее в соответствие с демографическими, институциональными и политическими условиями, поэтому налоговую модернизацию следует рассматривать намного шире, чем просто изменения налогового законодательства. И такой подход более оправдан, так как обеспечивает преемственность и непрерывность как в теории, так и в практике реформ.

Модернизация как процесс создания новых институтов и форм, а, следовательно, на их основе новых социально-экономических, организационно-правовых, общественных и информационных отношений, имеет плюсы и минусы применения.

Первый недостаток модернизации - восприятие ее обществом как ломки волевым решением аппарата управления устоявшихся форм существующих отношений и структур, что в свою очередь может повлечь за собой множественные локальные кризисы, такие как изменение устоявшихся порядков, массовые социальные протесты, сокращение рабочих мест, упадок традиционных производств. Вторым изъяном модернизации можно назвать восприятие ее как западной концепции, имея в виду ее цель в виде достижения лучших западных образцов управления [64].

Налоговую систему можно модернизировать различными методами: повышением/понижением налоговых ставок, балансированием интересов государства, налогоплательщиков и других экономических субъектов, взаимодействующих во внешней среде. В условиях экономической стабильности модернизация налоговой системы будет направлена на упрощение и оптимизацию налоговой системы с целью стимулирования экономического роста и привлечения инвестиций. Тогда инструменты налоговой модернизации будут способствовать увеличению предпринимательской активности, сокращению бюрократии и повышению конкурентоспособности экономики. К таким мерам можно отнести: упрощение налоговых процедур, снижение налоговых ставок, устранение избыточных или устаревших налоговых обязательств.

В обратном случае, в условиях экономической нестабильности налоговая модернизация должна быть направлена на обеспечение финансовой устойчивости государственного бюджета через увеличение налоговых поступлений. Здесь инструменты налоговой модернизации используются с целью стабилизации экономики в периоды кризиса, обеспечения достаточного финансирования социальных программ, поддержки национальной безопасности. Эти меры включают: повышение налоговых ставок, расширение налоговых баз, ужесточение контроля за уклонением от уплаты налогов. Таким образом, модернизация налоговой системы и в условиях стабильности, и нестабильности обеспечивает эффективное функционирование налоговой системы для достижения экономических целей государства.

*Таким образом, под модернизацией налоговой системы, исходя из ее многокомпонентности, мы понимаем комплексную, то есть одновременную и параллельную, цикличную, то есть последовательную и возобновляемую ее реорганизацию, центральным элементом которой выступает подсистема налогового администрирования (рисунок 7).*

*Многокомпонентность налоговой системы представляет собой интегрированность ряда элементов, представленных на рисунке 4, во внешнюю среду. Реорганизация налоговой системы осуществляется с учетом влияния как внутренних, так и внешних факторов макроэкономической конъюнктуры. Последовательность и процесс возобновления корректировки налогового регулирования мы представляем как цикличный алгоритм.*

Методами налоговой модернизации, получившими распространение в последнее время являются - внедрение механизмов зеленого налогообложения, предназначенного для поощрения экологически чистой деятельности посредством экономических стимулов; гармонизация налоговых систем во избежание проблемы международного двойного налогообложения; продвижение политики расширения прав налогоплательщиков и отказ от налоговых стимулов и налоговых каникул.

*Нало говая модерни зация*

Реформа налогового администриро вания

Налоговые инновации

Пересмотр состава и структуры налогов

Сервисная модель налогообложения

100% цифровизация

Усиление прогрессивного налогообложения

Социальная направленность налогов

Зеленое налогообложение

Стабильное, понятное налоговое законодательство

Гармонизация налоговых систем

Кризис финансовой системы

*Кризис налоговой системы*

Рост налоговой нагрузки на экономику

Сокращение объемов налоговых поступлений

Сокращение налоговой базы

Изменения внешней среды

Устойчивый рост

Стагнация

Рост недоимки по налогам

Рост теневой экономики

*Нестабиль ность экономической среды*

Рисунок 7 - Предпосылки и факторы модернизации налоговой системы Казахстана

Примечание - Составлено автором

Любой применяемый инструмент налоговой политики трансформируется при различных условиях. Так зеленое налогообложение в период экономической стабильности ориентировано на стимулирование использования экологически чистых технологий, включая льготы для компаний, инвестирующих в проекты по снижению углеродного следа, налоговые скидки на использование альтернативных источников энергии, а также штрафы для предприятий, нарушающих экологические нормы. Такие меры помогают создать благоприятную среду для развития зеленой экономики и улучшения экологической обстановки.

В периоды экономической нестабильности государство через зеленые налоги может укреплять свою финансовую базу облагая экологически вредные виды деятельности дополнительными платежами за выбросы загрязняющих веществ, поскольку платы за эмиссию в окружающую среду не так эффективны, так как предприятиям дешевле уплатить штраф, чем инвестировать в модернизацию производства. Этими дополнительными мерами возможно не только повышение доходов бюджета, но и стимулирование компаний к переходу на более экологически чистые технологии и процессы.

В отличие от установившихся тенденций в развитой мировой экономике, в Казахстане сложилась экспортно-сырьевая модель экономики, подразумевающая что основная часть доходов бюджета формируется в добывающей отрасли. Что подтверждается высокой долей налоговых поступлений корпоративного подоходного и рентного налога, уплачиваемых предприятиями сырьевого сектора в формировании бюджета. В структуре экспорта преобладают сырьевые ресурсы, а также наблюдается зависимость экономики от внешних цен на нефть и металлы. Все это указано в отчётах МВФ, Всемирного банка, а также Азиатского банка развития. Более половины экономики составляют секторы с большим воздействием на окружающую среду ‒ нефтедобыча, энергетика и металлургия, поскольку привлекательность этих секторов связана с заинтересованностью инвесторов в быстрой окупаемости вложенных средств, тогда как обрабатывающей промышленности свойственна длительная окупаемость с более высоким риском, существенно снижающая ее инвестиционную привлекательность.

В настоящее время экологические проблемы становятся настоящим вызовом современности, побуждая перемены многих традиционных технологий и темпов развития в направлении экологизации экономики. Инструменты налогового регулирования призваны обеспечить совокупность стимулов для решения экологических проблем. Реализация экономических задач страны должна сочетаться с экологическими приоритетами, то есть экономические мероприятия должны давать и экологические выгоды. В этом направлении в мире многие действующие экономические инструменты уже показали свою эколого-экономическую эффективность. Здесь возрастает роль налоговой системы, стимулирующей рост обрабатывающих отраслей и инфраструктуры, обеспечивающей эффективное использование природного сырья и высокую добавленную стоимость товаров и услуг, получаемых на его основе, ограничивая развитие природоэксплуатирующих и загрязняющих отраслей [65]. Налоговая модернизация в части зеленого налогообложения играет важную роль в обеспечении устойчивого экономического роста и решении экологических проблем, независимо от текущего состояния экономики.

Усиление интеграционных процессов, появление новых бизнес-моделей, развитие информационно-коммуникационных технологий, увеличение операций транснациональных организаций стимулируют формирование условий для борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией, с мошенничеством и уклонением от уплаты налогов. Казахстан стремится снизить противоречия между интеграцией экономики и локальным характером налогообложения, выраженные в расхождении в налоговых законодательствах, разнице в налоговых ставках, различиях в налоговых политиках через достижение налоговой гармонизации в рамках ВТО, ЕАЭС, ОЭСР [66].

Процесс гармонизации требует пересмотра многих положений казахстанского законодательства так как регулирование налогообложения не ограничивается нормами отечественного Налогового кодекса. Мировая интеграция диктует новые решения проблем обеспечения нейтральности налогообложения доходов от капитала. Налоговая конкуренция и налоговая гармонизация развивают поиск возможностей соблюдения одновременного баланса национальных и международных интересов [67].

Ориентируясь на перспективы развития партнеров, Казахстан являясь членом международных наднациональных и межнациональных союзов и организаций, старается оптимально сочетать интересы и обязательства перед ВТО с правилами ЕАЭС, внося поправки в целях урегулирования ввоза и вывоза товаров в рамках Таможенного союза, включая гармонизацию ставок акцизов и дальнейшее совершенствование системы взимания НДС во взаимной торговле, в том числе с применением информационных технологий. Модернизация налоговой системы через гармонизацию в условиях экономической стабильности отличается от модернизации в условиях экономической нестабильности. Так при устойчивом росте экономики меры будут включать в себя:

- унификацию налоговых ставок для аналогичных видов деятельности и доходов в разных странах;

- устранение возможностей и исключений, ведущих к неравенству в налогообложении;

- внедрение системы прозрачного администрирования налогов;

- повышение квалификации налоговых органов для улучшения механизмов взимания налогов.

При стагнации экономики модернизация налоговой системы будет включать следующие меры:

- налоговую политику, корректирующую налоговые ставки и льготы для стимулирования экономического роста;

- поддержку социально уязвимых слоев населения через налогообложение;

- содействие инвестициям в инфраструктуру и образование;

- совершенствование механизмов поддержания платежеспособности для предотвращения массовых неплатежей налогов во время кризисов.

Использование мирового опыта модернизации экономики на основе политики двойного выигрыша позволит не только повысить экономические показатели, но и существенно улучшить условия жизни людей. Необходима экономическая заинтересованность, включающая все возможные механизмы, в том числе экономические стимулы наряду с неукоснительными экологическими требованиями. Для Казахстана это центральная задача современного инновационного развития.

Все эти мероприятия приведут к повышению собираемости налогов благодаря улучшенному контролю за импортом и экспортом, сокращению затрат бизнеса за счет ускорения таможенных процессов, снижению контрабанды, стимулированию экономического роста путем облегчения торговли. Наряду с понятием налоговой модернизации в широком смысле слова имеют место локальные изменения элементов налоговой системы, которые связаны с модернизацией и трансформацией отдельных элементов налоговой системы. Иногда проведение налоговой модернизации вызывается возникшими противоречиями между возросшими потребностями в налоговых доходах и доходах и неспособностью действующей налоговой системы их обеспечить. Необходимость проведения налоговой модернизации объясняется эффектами, которые изменения системы налогообложения могут оказать на различные стороны жизни, среди которых - экономический рост, обеспечение стабильных доходов бюджета, преодоление неравенства и перераспределение доходов [68].

Модернизацию налоговой системы как правило рассматривают как ограниченный во времени комплекс кардинальных преобразований налоговых отношений на основе масштабной перестройки, действующий налоговой системы и изменение механизма управление ею в целях приведения этой системы соответствие с новыми потребностями социально экономического развития страны и новым курсом налоговой политики. По нашему мнению, налоговую систему можно модернизировать не только повышением/понижением налоговых ставок, но и сбалансированием интересов государства, налогоплательщиков и других экономических субъектов, взаимодействующих во внешней среде (рисунок 8).

Направления и методы налоговой модернизации

Повышение / Понижение налоговых ставок

Улучшение налогового администрирования

Увеличение / Сокращение количества налогов

Политика расширения прав налогоплательщиков

Сервисно-ориентированная модель налогообложения

Отказ от налоговых стимулов, преференций и налоговых каникул

Рисунок 8 ‒ Налоговая модернизация: направления и методы

Примечание - Составлено по источникам [69, 70]

Данный рисунок 8 вполне четко показывает, что существует несколько направлений и методов налоговой модернизации, эффективных в различных состояниях экономики страны. Так в условиях экономической нестабильности государству целесообразнее модернизировать налоговую систему, не повышая или понижая налоговые ставки, а создавая оптимальные условия налогового администрирования для обеспечения эффективного ведения бизнеса и создания условий для привлечения капитала через упрощение налогового права, принятие клиентоориентированной модели налогообложения, полной автоматизации налоговых процессов. Без сомнения, политика повышения налоговых ставок встречает противодействие со стороны налогоплательщиков, выражающееся в уклонении от налогообложения и процветании «теневой экономики». Современный мировой экономический кризис показал необходимость быстрейшей модернизации экономики путем увеличения инвестиций, социальных расходов, но без увеличения налоговой нагрузки. Следовательно, политика максимальных налогов не подходит для современного периода развития национальной экономики, несмотря на отрицательное влияние факторов мирового экономического кризиса.

Формат проведения модернизации налоговой системы, применяемый при стагнации экономики, заключается в ослаблении налогового бремени для бизнеса путем сокращения числа налогов и налоговых ставок, но при этом вынужденном сокращении социальных расходов. Таким образом происходит стимулирование инвестиционной активности, так как сокращается количество налогов, снижаются ставки, повышаются налоговых льготы. Данная форма налоговой политики не проводится в «чистом» виде, поскольку государство, не сокращая расходы на социальные программы, может просто выделять необходимые ресурсы за счет накопленных резервных фондов.

В таких условиях более правильным будет модернизировать налоговую систему путем проведения политики разумных налогов, сохраняющей баланс между интересами государства и налогоплательщиков, что позволит и стимулировать экономику и сохранить величину социальных расходов. Поскольку налоговая среда имеет возможность активного воздействия на социально-экономические процессы в обществе, при модернизации необходимо обеспечить понимание того, решению каких стратегических либо тактических задач налоговая система может способствовать. При этом для качественного планирования и проведения налоговой модернизации необходимо обеспечить следующие условия:

- адекватная оценка внешней среды;

- оценка внутренних экономических факторов и потенциала для налогообложения;

- наличие административных условий;

- особенности культуры уплаты налогов;

- наличие качественного статистического аппарата, позволяющего своевременно и качественно фиксировать показатели и индексы, отражающие ход реформы [71].

Если раньше налоговая модернизация была прерогативой только национального правительства, то сейчас в современном глобальном мире требуется координация и согласованность действий с международными объединениями, правительствами других государств и транснациональными организациями [72].

Модернизация налоговой системы – это обновление, происходящее в соответствии с новыми требованиями и нормами, изменение работы системы в заданном направлении, а не просто улучшение того, что есть [73]. Через совершенствование налогового администрирования, нацеленного на построение адекватной налоговой системы, можно сделать ее предельно нейтральной, имеющей простые и прозрачные процедуры, позволяющие выяснить, функционирует ли она так, как была задумана [74].

На сегодняшний день наблюдается явная фискальная направленность отечественной налоговой системы, не учитывающая налоговый потенциал регионов. Наряду с этим налоговое бремя можно квалифицировать как умеренное по отношению к другим национальным экономикам. Для создания предпосылок сбалансированного развития отечественной экономики и изменения её структуры необходимо осознавать, что экстренных антикризисных мер недостаточно, необходима существенная модернизация налоговой системы [31, с. 3-190]. Казахстану чтобы сравняться с развитыми странами, находящимися уже на постиндустриальной стадии в своем развитии, нужно эффективно осуществлять не только экономическую модернизацию, но и трансформацию налоговой системы. Осознание государством важности создания эффективной конкурентоспособной налоговой системы, стремление реформировать её для комфортного ведения бизнеса и привлечения капитала, и как следствие, развития экономики, сейчас является главным трендом государственной экономической политики. Приоритетом развития стран становится превращение страны в «центр притяжения капитала», то есть органы власти стараются создать условия для притока иностранного капитала. Причем условия создаются, не только для привлечения иностранных инвестиций, но и для стимулирования отечественных компаний не уходить в другие экономики.

*Резюмируя вышесказанное, по нашему мнению, базируясь на концепции циклического развития экономики следует ввести понятие налогового кризиса, производного от финансово-экономического и характеризующегося снижением показателей налоговой системы с временным отставанием от результатов экономического кризиса.*

*Налоговая система является основополагающим и производным элементом любой национальной (региональной) экономики, в связи с чем реформирование налоговой системы можно достичь вследствие модернизации налогового администрирования. Мы предлагаем рассматривать налоговую модернизацию в виде совокупного изменения элементов налоговой системы, включая налоговое администрирование, предполагая, что реформировать налоговую систему следует исходя из преобразования макроэкономической конъюнктуры как в отрицательную, так и положительную сторону, то есть должна быть постоянная корректировка налоговой политики.*

* 1. **Международная практика модернизации налоговых систем на примере стран ОЭСР**

Реформирование налоговых систем в странах ОЭСР является процессом изменения налоговой политики с целью повышения экономической эффективности и справедливости налогообложения. Недавние реформы налоговой системы в США привели к снижению налоговых ставок для корпораций и богатейших граждан, что способствовало увеличению инвестиций и экономическому росту. Однако, критики данной модернизации апеллируют усилением социального неравенства в обществе и снижением доходов государственного бюджета. В Европе реформы налоговой системы проводятся с целью справедливого распределения налогового бремени между различными группами населения и борьбы с уклонением от уплаты налогов, путем замещения устаревших налоговых инструментов новыми, более прозрачными и эффективными. В целом, реформирование налоговых систем за рубежом является сложным и длительным процессом, требующим учета всех экономических, социальных и политических аспектов, а также комплексного подхода. Налоговым системам разных стран несмотря на существенные различия, присущи некоторые общие элементы, включая налоги на доходы физических лиц, налоги с продаж и налоги на прибыль корпораций. В последние годы за счет роста реальных доходов и расходов, выросли налоговые ставки и, соответственно, правительства зарубежных стран прибегли к новым и более эффективным налоговым инструментам, в числе которых можно назвать НДС, заменивший налог с продаж и налог с оборотов [75]. Также во многих развитых странах становится преимущественным прямое налогообложение физических лиц, причем демографические тенденции, заключающиеся в старении трудоспособного населения, диктуют необходимость повышения налогов на заработную плату.

Серьезным вызовом для налоговых администраций стало развитие [электронной коммерции](https://www.britannica.com/money/e-commerce), усугубляемое анонимностью покупателей и продавцов, возможностью ведения бизнеса из оффшорных налоговых гаваней [76]. Налоговая модернизация, направленная на преодоление противоречий в национальной экономике и учитывающая интересы международного сотрудничества, адаптирует налоговые механизмы посредством изменения структуры налоговых поступлений и совершенствования системы налогообложения. Однако лишь в некоторых странах был найден наиболее эффективный вариант налогообложения, преодолевающий конфликт интересов государства и налогоплательщиков. С целью создания оптимального инвестиционного климата и сочетания интересов государства и бизнеса изучаются лучшие мировые практики внедрения инновационных налоговых технологий.

Разумное применение зарубежного опыта налоговой модернизации может быть одним из факторов совершенствования налоговой системы в Казахстане. Вместе с тем нельзя игнорировать и национальную специфику экономического развития. Безусловно, модернизация налоговой системы в рамках государственного реформирования маловероятна без мер по рационализации налогообложения реального сектора экономики. Налоговая оптимизация крайне эффективна особенно в нестабильные, критические периоды экономического развития. Не менее оптимизация налогообложения эффективна и для каждого отдельно взятого этапа бизнес-процессов предприятий, что помогает избежать непомерного налогообложения и улучшить финансовые результаты. Как показывает опыт ряда стран, успешных в части модернизации экономики, главной задачей государства становится создание и поддержка на рынке конкурентной среды, в результате субъекты, не желающие соответствовать времени, будут вынуждены уйти с рынка. Для создания конкурентной атмосферы следует внедрить двухэтапную программу действий.

На первом этапе предполагается применение мер, направленных исключительно на перераспределение налогового бремени между налогоплательщиками, между отраслями и секторами экономики, по видам налогов. Соответственно, по завершению данного этапа общий объем налоговых доходов, поступающих в бюджетную систему, может остаться неизменным; при расширении налоговой базы ожидаемыми темпами, может наблюдаться увеличение. Второй этап заключается в существенном увеличении доходов государственного бюджета вследствие роста экономической активности в стране, привлечения к налогообложению ранее не выявленных доходов, в том числе по отдельным видам деятельности, повышения налоговой дисциплины и эффективности работы государственных налоговых органов [77].

В развитых странах модернизации налоговых систем проводятся последовательно и непрерывно на протяжении всей истории развития, в то время как в постсоветских странах, сначала национальные налоговые системы формировались, и лишь затем реформировались. Эволюция мировой и отечественной налоговых практик начиная с 1930-х гг. проходили разнонаправленно. Стимулирование частного предпринимательства, индустриализации в 50–70-е гг. прошлого столетия проводилось с применением универсальных налоговых рычагов, в том числе через предоставление налоговых льгот инвесторам, предприятиям добывающих отраслей, транспорту, авиастроению, при экспорте продукции и услуг, на проведение НИОКР [78]. Далее в начале 80-х гг. во многих странах была осуществлена либерализация систем подоходного налога, были расширены налогооблагаемые базы, снижены налоговые ставки и ограничены льготы. Систему косвенного налогообложения реформировали через усиление роли налога на добавленную стоимость (НДС), которым в 70–80-е гг. заменили налог с оборота, было проведено уменьшение таможенных пошлин и снижение уровня акцизных сборов. В начале 90-х гг. налоговые реформы были направлены на ускорение накопления капитала и стимулирование деловой активности, через снижение ставок корпоративного налога. Выделились группы стран, осуществляющих фискальное реформирование в двух направлениях:

- европейские страны, в основном акцентирующие внимание на косвенном налогообложении;

- США, Австралия, Япония и другие страны направившие усилия на преобразование прямого налогообложения [79].

В республиках бывшего Советского Союза создание налоговых систем и их дальнейшее реформирование в 90-х годах ХХ века проводились в условиях экономического спада, высокой инфляции, безработицы и падения доходов населения. Только через десять лет наметились позитивные тенденции экономического роста. Развитие интеграции на межгосударственном уровне повлекло за собой новую волну реформирования в сторону гармонизации национального законодательства и налоговых систем. Появились общие направления налоговых реформ, выраженные в согласовании налоговой политики различных государств мира, унификации структуры и принципов налогообложения [80, 81] (рисунок 9).

*1920–1930 гг.*

Становление подоходно-прогрессивного налогообложения

*1945–1950 гг.*

Совершенствование национального и международного налогового законодательства

*1950–1970 гг.*

Стимулирование частного предпринимательства и НИОКР

*1980-е гг.*

Реформирование косвенного налогообложения

Стимулирование деловой активности через снижение налогового бремени

Создание налоговых систем постсоветских стран

*1920-е гг.*

НЭП; «Щадящий» налоговый режим

*1930-е гг.*

Переход к плановому хозяйствованию; Единый платеж - отчисления от прибыли

Гармонизация налоговой политики

Оптимизация налоговой нагрузки для бизнеса

Антикризисные налоговые меры, направленные на стабилизацию экономики

Цифровизация налогового администрирования и борьба с офшорами

Цифровизация налогового администрирования

*1990-е гг.*

*2001-2008 гг.*

*2009-2014 гг.*

*2015–2019 гг.*

*2020–2024 гг.*

Налоговые стимулы для возобновляемой энергетики

Адаптации к глобальным изменениям в налоговой сфере

Рисунок 9 – Периодизация налоговых реформ в зарубежных и

постсоветских странах

Примечание - Составлено по источнику [80]

Правительствами разных стран в настоящее время сформирована задача по оптимизации налоговых систем в направлении снижения издержек налогового администрирования, установления налоговых льгот по созданию благоприятного инвестиционного климата и последующего привлечения зарубежных инвестиций, уменьшения налогового бремени, поддержки малого и среднего предпринимательства и т.д. При этом налоговые системы развитых западных стран имеют общие и особенные черты по ряду базовых параметров: по уровням налоговой системы, по характеру и методу налогообложения, по составу местных налогов, по степени самостоятельности органов местного самоуправления в вопросах установления местных налогов. Большинство зарубежных специалистов сходится во мнении, что текущие налоговые новации по-прежнему необходимо ориентировать на достижение паритета фискальной и регулирующей функции налогов посредством четырех основных экономических задач налогового регулирования на современном этапе:

* упрощения налоговой системы;
* снижения налогового бремени и его наиболее эффективное межотраслевое перераспределение;
* создания демократических и вместе с тем эффективных процедур налогового администрирования;
* формирования действенного налогового механизма социально-экономического прогресса [82].

Во многих промышленно развитых странах мира, входящих в состав Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР), деятельность которых направлена на реализацию принципов демократического управления и рыночной экономики, поддерживают активные отношения с другими странами мира. Через налоги перераспределяется до половины всего общественного продукта, произведенного не только непосредственно на территории ОЭСР, но и корпорациями этих стран за рубежом. Фактически через налоги государственные органы имеют возможность регулировать и управлять производственными, финансовыми и инвестиционными процессами.

Особенные моменты в построении налоговых систем промышленного развитых стран связаны с различным уровнем финансово-экономической положения, соотношением прямого и косвенного налогообложения, источниками обложения, степенью проникновения налоговой культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплиной, мерами ответственности за нарушение налогового законодательства. Вместе с тем, важнейшим определяющим фактором в развитии налогообложения промышленно развитых стран является интеграция мировой экономики. Налоговые реформы отражают стремление к экономическому единению стран, недопущению двойного налогообложения и расширению международных хозяйственных связей.

В настоящее время развивается мировая система единого налогового процесса, охватывающего территории развитых стран и деятельность корпораций и граждан этих стран на территории других стран. Анализ налоговой политики промышленно развитых стран свидетельствует, что одной из главных закономерностей на этапе преодоления последствий мирового финансового кризиса является изменение ставок по таким налогам, как налог на прибыль, НДС, подоходный налог, акцизные платежи.

*Налоговые реформы выступают ключевым звеном экономической политики, поскольку налоги являются инструментом, обладающим быстрой реакцией и в сторону стимулирования экономического роста, и в сторону его торможения. Зарубежный опыт проведения реформ позволяет сделать вывод, что именно от налоговой модернизации возможно получить относительно быстрый ответный результат (feedback), поскольку налоговые реформы максимально влияют на все сферы и дают незамедлительный эффект. Следовательно, из всех инструментов модернизации налоги оцениваются как наиболее результативные.* Также налоговые реформы являются показателем эффективности работы государственного управления, другими словами Президент, как инициатор налоговой реформы, может как выиграть, так и проиграть выборы.

Налоговая система США считается достаточно успешной и поддерживающей высокий уровень демократических и политических свобод, а также является достаточно сложной и многогранной, что приводит к сложностям в реализации налоговых обязательств и контролю за их соблюдением. Штаты США имеют свои собственные налоговые органы, которые отвечают за сбор и учет налоговых платежей внутри штата. В каждом штате могут быть свои особенности налогового законодательства и налогового администрирования (таблица 3).

Таблица 3 – Опыт налоговой модернизации в США

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Цель | Формы/инструменты | Результат/эффект |
| 2001, 2003гг. | Дж. Буш.  Стимулирование экономического роста | Закон об экономическом росте и *налоговых льготах* | Выгода налогоплательщиков с высокими доходами. Увеличение дефицита бюджета |
| 2010-2012гг. | Б. Обама.  Всеобщая медицинская помощь за счет охвата страховкой всего населения США | *Закон о помощи американским налогоплательщикам*. Закон о доступном медицинском обслуживании | Финансовая помощь бедным слоям населения.  Сокращение [дефицита бюджета](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.8ca6ab63-64620eb5-5957f7e2-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/United_States_federal_budget#Deficits_and_debt) и уменьшение [неравенства доходов](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.8ca6ab63-64620eb5-5957f7e2-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/Income_inequality_in_the_United_States) |
| 2017г. | Д. Трамп.  Создание условий для форсированного роста экономики | Закон о *снижении налогов* и создании рабочих мест | Снижение федеральных налогов, рост расходов бюджета, что увеличило дефицит федерального бюд жета и государственный долг |
| 2020г. | Дж. Байден.  Повышение [национальной минимальной заработной платы](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.7398e22c-646210b2-2667b6f4-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/Minimum_wage_in_the_United_States), списание задолженности по студенческому кредиту | [Американский план спасения](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.7398e22c-646210b2-2667b6f4-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/American_Rescue_Plan_Act_of_2021) после пандемии COVID19 | Повышение налогов для частных лиц и корпораций с более высокими доходами.  Введение полного и немедленного списания капиталовложений |
| Примечание - Составлено по источнику [83] | | | |

Федеральная налоговая служба США (IRS) отвечает за сбор и учет налоговых платежей, проводит налоговые проверки и расследования налоговых преступлений, осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства, проводит судебные процессы по делам налоговых преступлений. Ключевые направления всех фундаментальных налоговых реформ включают в себя в итоге совершенствование процедур налогового администрирования. IRS в 2022 году разработали план по модернизации компьютерной системы, обслуживания клиентов и поиска новых кадров, чтобы изменить двухуровневую налоговую систему, следящую за налогообложением среднего класса, и часто упускающую махинации богатых американцев [84].

Изменения, вводимые в Налоговый кодекс, свидетельствуют об усложнении налогообложения, влияющего и на национальную экономику, и на отдельные группы населения. Исходя из этого стимулирование экономики страны, грамотное финансовое обеспечение и защита населения от высокой налоговой нагрузки выступают основным стимулом модернизации налоговой системы. Закон о налоговой реформе 2017 года определил переход США от глобальной системы налогообложения к территориальной через внесение фундаментальных изменений в налогообложение ТНК, чтобы устранить международный налоговый демпинг. В целом, налоговое администрирование в США характеризуется высокой степенью профессионализма, эффективным использованием средств автоматизации и цифровизации, а также строгим контролем за соблюдением налогового законодательства.

Германия с высоким уровнем экономического развития и благосостояния жителей страны отличается весьма непростой налоговой системой и одними из самых высоких налогов в Европе (таблица 4).

Таблица 4 – Опыт налоговой модернизации Германии

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Цель | Формы/инструменты | Результат/эффект |
| 1998г. | Г. Шредер.  Всеобъемлющая модернизация страны | Сокращение государственных расходов на социальные программы  *Сокращение налогов, в том числе и на крупные доходы* | Недовольство значительной части традиционного элек тората, рассчитывающего на перераспределение богатств от богатых к бедным |
| 2005г. | А. Меркель.  Новая социальная рыночная экономика | *Снижение подоходных налогов*  *Существенные налоговые льготы для семей с детьми* | Увеличение разрыва между доходами богатых и бедных, миграционный кризис, безработица ниже 6% |
| 2021г. | О. Шольц.  Инвестиции в новые технологии и модернизация стареющей инфраструктуры | *Ведение налоговых льгот для пенсионеров и студентов*  Отказ от новых долгов и ограничение государственных расходов  Внедрение общеевропейской системы страхования от безработицы | Снижение финансовой нагрузки граждан на фоне резкого роста цен, увеличение минимальной заработной платы и социальных выплат Программа перевооружения бундесвера на 100 миллиардов евро |
| Примечание - Составлено по источникам [85-87] | | | |

Для налогоплательщиков предусмотрено множество правил и процедур для сокращения налоговых издержек и облегчения процедуры уплаты налогов. Налоговое администрирование и налоговый контроль характеризуются строгим надзором за соблюдением налогового законодательства, активным использованием средств автоматизации и цифровизации, а также постоянным совершенствованием налоговой политики для обеспечения более эффективного и справедливого налогообложения [88]. Введение единого налогового кодекса, значительно упростившего систему налогообложения, стало фундаментальным опытом налоговой модернизации Германии. Кроме того, увеличение налоговых поступлений в бюджет и сокращение количества налоговых нарушений были достигнуты за счет совершенствования механизмов налогового администрирования.

В настоящее время интенсивно внедряются цифровые технологии в налоговую отчетность и администрирование, что упрощает процедуры сдачи налоговой отчетности. В целом, опыт налоговой модернизации Германии показывает, что реформы в этой области могут значительно улучшить условия для бизнеса, повысить доходы государства и повысить доверие налогоплательщиков к системе налогообложения.

Налоговая система является основой стабильности любой национальной экономики. Создание налоговой системы модернизационного типа требует всестороннего экономического анализа перспектив каждого предпринимаемого шага и его возможных последствий. Модернизация налогообложения в рамках общей модернизации экономики страны предполагает значительное снижение налоговой нагрузки на прибыль субъектов хозяйствования и повышение степени нейтральности и транспарентности налоговой системы.

Модернизация французского налогообложения в первую очередь определяется правилами ОЭСР со специфической практикой и прецедентным правом. Оказывая влияние на личные финансы людей, налоговые реформы часто вызывают споры и протесты среди населения. Поэтому согласование государственных, общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников экономической деятельности составляет основу современных налоговых преобразований. Если не достичь сбалансированности интересов государства и налогоплательщиков в ходе проводимой модернизации налоговой системы, то это может стать причиной ее отмены.

С помощью достаточно эффективных налоговых инструментов, внедренных в результате «перестройки Саркози» Франция стала одной из самых привлекательных стран для инвестиций, имея при этом сложную в административном плане налоговую систему. Высокие ставки некоторых налогов нивелируются вычетами, скидками, льготами, что в конечном счете приводит к более низким базам обложения, чем в странах с более низкими налоговыми ставками.

По данным Всемирного банка уровень жизни в стране в 2022г. повысился в сравнении с 2017г. на 1,6%, чему способствовали не только рост покупательской способности населения и снижение безработицы, но и некоторые меры налогового порядка, таких как введение моратория на уплату налогов и социальных взносов предпринимателями, снижение налогов на производство (таблица 5).

Таблица 5 – Опыт налоговой модернизации Франции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Цель | Формы/инструменты | Результат/эффект |
| 2007 | Н. Саркози«Фран цузская перестройка» | *Налоговые льготы бизнесу и наиболее обеспеченным гражданам через «налоговый щит» (ограничение высшей ставки налогообложения в 50%), отмена практики авансовой оплаты налогов на предприятии* | Рост бюджетного дефицита и госдолгаДестабилизация социальной обстановкиЛиберализация рынка трудаКризис государствен ных финансов |
| 2012 | Ф. Олланд  Программа бюджетной стабильности | Пакт ответственности и солидар ности, повышение обязательных отчислений (налогов и социальных взносов), *введение налога на финансовые операции, освобождение от 50% налогов на пассивный доход иностранных граждан на 8 лет* | Рост безработицыСнижение рейтинга (Standard & Poor's) с ААА до АА |
| 2017 | Э. Макрон  Трансформация страны «через диалог» | Сбалансированность финансов, социальная справедливость, децент рализация, отказ от власти корпора ций и *упразднение налога на богатст во, на бизнес, на жилье, на домохозяй ства, введение фиксированной ставки налога 30% на доход с капитала, повышение экологических налогов, налогов на дизтопливо* | Рост уровня инфляции, связанный с ростом цен на энергоносители Стагнация экономики  Увеличение госрасходов Повышение минимальной зарплаты |
| Примечание - Составлено по источникам [89, 90] | | | |

Макрон, выступающий за климатическую повестку объявил о налоговых льготах при условии инвестиций в зеленые технологии в рамках законопроекта о «зеленой промышленности». Повышение налогов на топливо наряду с ущемлением прав работников в пользу работодателей и пересмотра бюджетной сферы для достижения экономического роста, привело 2018г. к [бунту «желтых жилетов](https://www.bbc.com/russian/news-46493139)[[2]](#footnote-2)», что заставило власти Франции свернуть налоговую реформу [Макрона](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B0%D0%BA%D1%80%D0%BE%D0%BD,_%D0%AD%D0%BC%D0%BC%D0%B0%D0%BD%D1%8E%D1%8D%D0%BB%D1%8C), взамен предложив другие меры для смягчения экономического давления на население.

На сегодняшний день практически во всех странах мира правительства стремятся к оптимизации национальных систем налогообложения. Налоговое законодательство разных стран имеет свои особенности, содержит различные положения, которые обусловлены ее национальными интересами. Экономически развитые страны, налоговые системы которых уже были сформированы ко второй половине XX в., накопили достаточный теоретический и практический опыт реформирования и модернизации налоговой системы, который представляет интерес при решении современных проблем, вызванных кризисными явлениями в экономике.

Налоговые системы зарубежных стран существенно отличаются друг от друга по основным экономическим показателям, соотношению прямых и косвенных налогов, уровню налоговой культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины, мерам ответственности за нарушение налогового законодательства, источникам налогообложения. Эти особенности налогов в каждой отдельно взятой стране зависят от многих факторов: экономических, политических, демографических, социальных, играют решающую роль в процессе перераспределения валового внутреннего продукта и национального дохода страны [91].

Среди стран с развивающимся рынком Чили - член ОЭСР, характеризуется, как и Казахстан экономикой, зависимой от экспорта сырья. При этом доходы населения выше казахстанских примерно в два раза, инфляция составляет 12,8% против 20,3% в Казахстане. Причина более успешного развития заключается в качестве экономических институтов. По Индексу экономической свободы Чили занимает 20 место, Казахстан находится на 64 позиции, по ведению бизнеса на 31 позиции против 70 позиции [92].

За последние 20 лет у власти находились и представители левой коалиции, и социалисты, и консерваторы, но основы экономических свобод, заложенные при Пиночете, практически не были затронуты. Экономика Чили, которую называли «экономическим чудом», в среднем росла в три раза быстрей всей Южной Америки. Причина – экономические реформы при Пиночете, сделавшие экономику Чили одной их самых открытых в обеих Америках. Но сырьевая направленность, как причина периодических кризисов и социальное неравенство являются основанием для общественного недовольства, проявляющегося в протестах населения (таблица 6).

Таблица 6 – Опыт налоговой модернизации Чили

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Президент | Формы/инструменты | Результат/эффект |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2006г. | [М. Бачелет](https://infoteach.ru/%D0%9C%D0%B8%D1%88%D0%B5%D0%BB%D1%8C_%D0%91%D0%B0%D1%87%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D1%82). | Пенсионная реформа на средства от экспорта сырья | Сокращение бедности  Улучшение школьного образования |
| 2010г. | [С. Пиньера](https://infoteach.ru/%D0%9F%D0%B8%D0%BD%D1%8C%D0%B5%D1%80%D0%B0,_%D0%A1%D0%B5%D0%B1%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C%D1%8F%D0%BD) | Модернизация и совершенствование социально-экономической модели развития страны | Массовые студенческие протесты с требованием реформы системы образования  Значительный экономический рост, обусловленный высокими ценами на медь |
| 2014г. | [М. Бачелет](https://infoteach.ru/%D0%9C%D0%B8%D1%88%D0%B5%D0%BB%D1%8C_%D0%91%D0%B0%D1%87%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D1%82) | *Налоговая реформа*  *Введение умеренного прогрессивного налога на прибыль* | Замедление экономического роста, вызванное низкими мировыми ценами на медь  Политические скандалы |
| Продолжение таблицы 6 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 52018г. | [С. Пиньера](https://infoteach.ru/%D0%9F%D0%B8%D0%BD%D1%8C%D0%B5%D1%80%D0%B0,_%D0%A1%D0%B5%D0%B1%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C%D1%8F%D0%BD) | [Конституционный](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.c6a69884-6464aab0-ce153829-74722d776562/https/www.merriam-webster.com/dictionary/constitutional) референдум  *Сокращение налоговых вычетов для корпораций* | [Экономическое неравенство](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.c6a69884-6464aab0-ce153829-74722d776562/https/www.britannica.com/topic/income-inequality) - причина массовых протестов  Рецессия экономики |
| 2022г. | [Г. Борич](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.96555c45-64647f1b-52e81122-74722d776562/https/en.wikipedia.org/wiki/Gabriel_Boric) | *Повышение налога на элитную недвижимость*  *Повышение бюджетной и налоговой прозрачности* | Отсутствие значительных улучшений экономического положения страны |
| Примечание - Составлено по источникам [93, 94] | | | |

В структуре валовой добавленной стоимости Чили около 26% приходится на добычу полезных ископаемых, в то время как в Казахстане эта цифра близка к 30%. Однако в Чили минимальные экспортные барьеры и практически отсутствует протекционизм, соответственно в список импортеров входит более 150 стран. Главные проблемы чилийской экономики – зависимость экономики от цен на медь, обеспечение внутреннего рынка продовольственными товарами и преобладание сырья в структуре экспорта. Вместе с тем Чили по степени проработанности налогового законодательства, организации деятельности налоговых органов, технической оснащенности процесса сбора налогов, по оценкам международных экспертов, опережает не только развивающиеся, но и ряд стран Европы.

Япония в период реформ характеризовалась низкой налоговой нагрузкой, облегченным налоговым режимом, стимулирующими сверхбыстрый рост инновационных технологий. В период модернизации налоговой системы правительство страны ограничило текущее потребление, все ресурсы перераспределялись на поддержку экономики, инвестирование в инновации. На начальной стадии модернизации широко использовались индикативные и прямые планы, внедрялось государственно-частное партнерство, создавались точки сверхбыстрого роста – свободные экономические зоны.

В рамках которых проводилось преференциальное налогообложение стратегических отраслей, освобождение от налога на доход от прироста капитала, снижение налогов на 80% на капиталовложения в НИОКР, льготное налогообложение иностранных специалистов. Япония постепенно перешла от жестко фиксированного валютного курса к либерализации валютного регулирования, но не в последовательном режиме, а с жесткой фиксацией курса в кризисные годы. Широко применялись специальные вычеты из налогооблагаемой прибыли от экспорта патентов и ноу-хау, отменены импортные таможенные тарифы по стратегическому оборудованию. Специфическим инструментом налоговой политики Японии можно назвать резервные фонды, исключаемые из прибыли, подлежащей налогообложению, образуемые для помощи развивающимся отраслям промышленности [95].

Налоговая модернизация во всех рассмотренных странах главным образом затрагивает налоговое администрирование как наиболее социально выраженную сферу управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к уменьшению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, затрудняют межбюджетные отношения регионов с федеральным центром и, в итоге, усиливают социальную напряженность в обществе, создавая ощущение несправедливости налогообложения.

Налоговая система, ее сложность, уровень автоматизации налоговых процессов, эффективность работы налоговых органов в целом обуславливают выбор применяемой модели налогового администрирования в каждой конкретной стране. Кроме того, социально-экономические факторы, как уровень доходов и социальных выплат могут влиять на размер расходов налоговых органов, характеризующий эффективность налогового администрирования, являющегося важным фактором для обеспечения сбора налоговых доходов и контроля за задолженностью по налоговым платежам.

Существует несколько моделей налогового администрирования, имеющих свои преимущества и недостатки, выбор ее зависит от специфики национальной экономики, политической ситуации и налоговой системы (таблица 7).

Таблица 7 - Модели налогового администрирования в разных странах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Модель | Страны | Наименование |
| Централизованная модель | Франция, Италия, Испания, Чили, Казахстан | Главный налоговый орган управляет всеми налогами и сборами на всей территории страны |
| Децентрализованная модель | США, Германия, Швейцария | Взимают налоги и ведут контроль за их уплатой различные уровни власти |
| Смешанная модель | Япония, Китай, Россия | Налоговые органы ведут и централизованный, и децентрализованный контроль |
| Социальная модель | Финляндия, Швеция, Дания | Налоги используются для финансирования социальных программ и услуг |
| Модель налогового района | Гонконг, Сингапур, Багамы | Налоговые ставки намного ниже, чем в других странах, чтобы привлечь инвестиции |
| Примечание - Составлена на основании источника [96] | | |

Организация и автономия налоговых органов сильно различаются. В некоторых странах налоговые службы, действующие на национальном уровне, также несут ответственность за таможенные и даже неналоговые функции, собирают социальные взносы. Методы управления налогами различаются: удерживаемый налог, предварительно заполненная декларация, декларация; например, в одной половине государств-членов ОЭСР подоходный налог рассчитывается налоговой администрацией, в другой - самим налогоплательщиком. Выбор этих условий сильно влияет на количество претензий и споров и, следовательно, на связанные с ними расходы, что является показателем эффективности национального налогового администрирования.

В Италии налоговое администрирование осуществляется при помощи национальной налоговой службы (Agenzia delle Entrate), созданной в 2000 году в результате реформы системы налогового управления. Одним из важных методов налогового администрирования в Италии является система автоматического сбора налогов, позволяющая налоговым органам собирать налоги напрямую из банковских счетов налогоплательщиков. С помощью данной системы сократилась сумма задолженностей по налогам и снизились расходы налоговых органов, затраченные на сбор налогов. Налоговыми нарушениями занимается специальный отдел полиции (Guardia di Finanza), принудительным взысканием долгов по налогам и социальным платежам занимается специальная государственная организация (Equitalia), а информационной обработкой данных занимается отдельное агентство (Sogei).

Налоговое администрирование в Великобритании осуществляется национальной налоговой службой - Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), ответственной за сбор налоговых платежей, проведение налоговых проверок и борьбу с налоговыми преступлениями. Активно используются средства цифровизации, так с 2019 года большинство компаний обязаны представлять отчетность в электронном виде, а в 2023 году запланирован полный отказ от бумажных деклараций. HMRC применяет аналитику данных и машинное обучение для выявления нарушений налогового законодательства и проводит регулярные налоговые проверки и аудиты у юридических лиц. Налоговое администрирование в Великобритании характеризуется сильным уклоном от налоговых преступлений, высоким уровнем прозрачности и открытости налоговых процессов, в том числе активным использованием цифровых технологий для повышения эффективности налогового контроля и уменьшения бюрократических барьеров для налогоплательщиков [95].

Методы, применяемые в зарубежных странах, могут представлять интерес с точки зрения его применения в Казахстане. Так, в известной своими эффективными методами налогового администрирования Японии широко применяются высокотехнологичные системы автоматической обработки налоговых деклараций и других документов, и используются методы налоговых проверок для улучшения соблюдения налогового законодательства. В свою очередь лидером в использовании информационных технологий в налоговом администрировании являются США также, а также в области применения автоматического обмена информацией между странами для борьбы с уклонением от уплаты налогов. Германия имеет высокую степень автоматизации налоговых процессов и использования электронных систем для подачи налоговых деклараций, а также методов налоговых проверок для борьбы с налоговыми преступлениями. Великобритания известна своей системой самооценки налоговой базы, что позволяет налогоплательщикам самостоятельно подавать налоговые декларации и указывать размер своих доходов и налоговых обязательств. Использование опыта других стран может быть полезным для улучшения системы налогового администрирования в Казахстане, однако перед применением таких методов следует тщательно изучить их особенности и приспособить их к собственным социально-экономическим условиям и культурным особенностям Казахстана [97].

Разумное использование зарубежного опыта в сочетании внешней и внутренней налоговой политики, направленных на предотвращение уклонения от налогов, развитие высокотехнологического производства и улучшение национальной экологической безопасности позволит Казахстану не только компенсировать потери от финансового кризиса, но и заложить основы формирования принципиально нового подхода к построению налоговой системы. *Резюмируя вышесказанное, с целью раскрытия содержания понятия «налоговой системы» нами были рассмотрены некоторые теоретико-методологические концепции, и приемлемой методологией для исследования современной налоговой системы Казахстана как наиболее соответствующей задачам исследования, была выбрана институциональная теория. Посредством институционального анализа были исследованы и систематизированы содержание, структура и особенности национальных налоговых систем, и определена принадлежность казахстанской модели налоговой системы к латиноамериканской модели.*

*Было предложено определение налоговой системы как взаимосвязанной совокупности ключевых элементов, характеризующих сущность взаимоотношений между государством и социумом в процессе изъятия налогов, сборов и других платежей в бюджет, и налоговое администрирование является важнейшей ее частью, представляющей практическое выражение сущности налоговой системы.*

*Для достижения эффективности, адаптивности и прозрачности налоговой системы были рассмотрены условия и предпосылки ее модернизации.* *По нашему мнению, согласно концепции циклического развития экономики, следует ввести производное от финансово-экономического кризиса явление налогового кризиса, характеризующегося снижением основных показателей налоговой системы с некоторым отложенным эффектом от показателей экономического кризиса.*

*Налоговая система как основной элемент общей национальной экономической системы может быть реформирована посредством модернизации налогового администрирования. Мы предлагаем рассматривать налоговую модернизацию в виде совокупного одновременного изменения параметров налоговой системы, включая налоговое администрирование, как механизм реализации института налога. Для модернизации Казахстанской налоговой системы и, соответственно, налогового администрирования необходимо изучение, систематизация и анализ существующего мирового опыта в целях обеспечения наиболее эффективного применения.*

*Влияя на личные финансы граждан, реформы налоговой системы часто становятся предметом жарких дебатов и вызывают негативную реакцию в обществе. Поэтому достижение компромисса между государственными, общественными, корпоративными и индивидуальными экономическими интересами является ключевым условием успешного проведения современных налоговых преобразований. Недостаточное уравновешивание этих интересов в процессе модернизации налоговой системы может привести к ее отмене.*

*Исходя из вышеизложенного, мы пришли к выводу, что налоговые реформы выступают ключевым звеном экономической политики поскольку налоги ‒ это инструменты, обладающие наиболее быстрой реакцией как в сторону стимулирования экономического роста, так и в сторону его торможения. Опыт стран ОЭСР в проведении реформ показывает, что в результате налоговой модернизации возможно получить относительно быстрый ответный результат (feedback) вследствие того, что налоговые реформы оказывают максимальное влияние практически на все сферы и дают, как правило, быстрый эффект. Налоги в сравнении со всеми инструментами модернизации оцениваются как наиболее результативные, а ключевые направления всех фундаментальных налоговых реформ базируются, в итоге, на совершенствовании процедур налогового администрирования.*

1. **СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КАЗАХСТАНА**
   1. **Становление налоговой системы Республики Казахстан и ее влияние на экономику**

Наличие национальной налоговой системы, состоящей из таких обязательных элементов как налоговое законодательство, система налогов и налоговая служба, составляет основу государственного суверенитета. На момент создания и развития налоговой системы независимого Казахстана приоритетной задачей считалось создание благоприятных финансовых условий для становления рыночной экономики, привлечения зарубежных инвестиций, в первую очередь, в сырьевой сектор экономики, являющийся главным фактором роста экономики того периода. Необходимость оперативного и коренного преобразования действовавшей при социалистическом укладе налоговой системы была обусловлена формированием рыночных отношений, радикальным изменением экономической политики. В начале 90-х годов казахстанскими властями было решено формировать налоговую систему по образу американской модели. В структуре налоговых отношений налоги, административно-командной системы, заменили налогами рыночного уклада (налог на имущество, налог на использование минеральных ресурсов и др.).

Значительные изменения в политике, экономике, социальной сфере вызвали необходимость модернизации налоговой системы для преодоления ею существующих институциональных рудиментов [96, с. 13-21]. Это, во-первых, фискальная направленность, преобладающая над стимулирующей и подавляющая развитие экономики Казахстана. Во-вторых, отсутствие механизмов управления нестабильностью налоговой системы. Иностранные инвесторы, заинтересованы в государстве – надежном партнере.

Отсутствие гарантий делает рискованными вложения в экономику Казахстана в долгосрочном периоде. Одной из приоритетных задач стратегии становления и развития Казахстана, как суверенного государства было создание благоприятного бизнес-климата, где налоги выступали бы не только как источник пополнения государственного бюджета, но и как инструмент, стимулирующий инвестиции. Налоговая система суверенного Казахстана начала развиваться в условиях экономического кризиса. Государство через налоговую систему сдерживало нарастание бюджетного дефицита, обеспечивало функционирование всего хозяйственного аппарата страны, финансировало неотложные государственные потребности.

С принятием суверенитета в декабре 1991 г. одним из первых был принят Закон «О налоговой системе в Республике Казахстан», унифицирующий налоги для формирования единой налоговой системы и способствующий установлению рыночной экономики. В 1995 г. Президентом был принят Указ «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», заменивший Закон «О налоговой системе в Республике Казахстан», содействующий стабилизации рыночных отношений и повлиявший на снижение налогового бремени. Указ в 1997 г. был заменен законом, задачей которого было приблизить налоговое законодательство к мировым стандартам и оптимизировать количество налогов [98]. Развитие и реформирование налоговой системы Казахстана осуществлялось исходя из опыта развитых стран и адаптации их к условиям современной внешней среды. Эволюцию налоговой системы независимого Казахстана условно можно разложить на шесть этапов на основе принципа историзма и последовательности внесения изменений в налоговое законодательство и с учетом соответствующих редакций Налогового кодекса (таблица 8).

Таблица 8 - Этапы реформирования налоговой системы Казахстана

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Основное направление этапа | Количество | | | Характеристика этапа |
| налоги | сборы | платежи |
| Первый этап (1991-1993)  Формирование и зарождение налоговой системы Казахстана как суверенного государства | 18 | 20 | 6 | Разработка законодательства о налогах и сборах, его корректировка с учётом полученного опыта в условиях транзитивной экономики |
| Второй этап (1994-1997)  Начало налоговой реформы | 8 | 8 | 1 | Формирование системы налогов, адаптированных к условиям развивающейся рыночной экономики |
| Третий этап (1998-2002)  Становление налоговой системы | 9 | 13 | 20 | Качественные преобразования в системе налогов |
| Четвертый этап (2003-2009)  Реформа, направленная на диверсификацию экономики. | 11 | 11 | 15 | Стимулирование инвестиций и конкурентоспособных экспортноориентированных производств |
| Пятый этап (2009-2017)  Концептуальная проработка налогового законодательства | 12 | 13 | 23 | Развитие и систематизация налогового законодательства, интеграция национальной налоговой системы в мировую |
| Шестой этап  (2018- по настоящее время)  Принятие нового Налогового кодекса, предусматривающего концепцию приоритета налогоплательщика | 12 | 6 | 12 | Налоговые законодательные инновации, в том числе преференции торговым интернет-площадкам, инвесторам, МСБ |
| Примечание - Составлено на основе источника [97, с. 5-16] | | | | |

Первый Налоговый кодекс был принят в 2001 г. на фоне активного роста экономики. Он расширял налогооблагаемую базу и усиливал контроль над налогоплательщиками. В 2008 г. в новой редакции Налогового кодекса внимание было акцентировано на увеличении налоговых сборов за счет стимулирования деловой активности путем снижения налоговых ставок. В 2017г. был принят новый Налоговый кодекс, в который в 2023г внесли значительные изменения. Следует отметить, что прежние версии Налогового кодекса ставили во главу угла увеличение доходов бюджета и обеспечение бюджетной стабильности, то есть основным назначением налоговой политики было выполнение фискальной, а не стимулирующей функции налогов. Новая модель налоговой политики должна быть понятной, стабильной и обеспечивающей справедливое распределение национального богатства, с упором на целенаправленное поддержание приоритетных отраслей экономики.

Государство, манипулируя различными элементами налоговой системы (субъекты и объекты налогообложения, налогооблагаемая база, налоговые ставки, налоговые льготы), стимулирует или сдерживает различные направления и сферы предпринимательской деятельности. Одной из задач налоговой политики является значительное снижение налогового бремени налогоплательщиков за счет уменьшения ставок по основным налогам. Налоговое регулирование, представляющее собой один из элементов налогового менеджмента и выступающее связывающим звеном между налоговым планированием и налоговым контролем, должно уравновесить интересы всех субъектов налоговых отношений [99].

Проведенные налоговые реформы позволили Казахстану занимать высокие позиции в ежегодном рейтинге Мирового Банка «Doing Business» по показателю «Paying taxes» (лучшим показателем было 13 место в 2012 г., когда показатели налогообложения значительно улучшились после реформы 2009 г.) [100] (рисунок 10).

Рисунок 10 – Уровень Республики Казахстан по показателю «Paying taxes»

Примечание - Составлено по источнику [101, 102]

В последние годы Казахстан устойчиво занимает места в середине рейтинга, что ниже прошлых результатов. На снижении рейтинга сказалось ухудшение показателей по нескольким основным факторам, кроме показателя «Общая налоговая ставка». В ходе проведенных реформ были пересмотрены налоговые ставки, так корпоративный подоходный налог (далее - КПН) был снижен до 20%, НДС – до 12%, индивидуальный подоходный налог (далее - ИПН) – до 10% и расширены стимулирующие меры, сформирована гибкая, адаптивная налоговая политика [103].

Если сравнивать налоговую нагрузку в Казахстане (28,4% в 2021 г.) с аналогичной нагрузкой зарубежных стран, то можно заметить, ее относительно невысокий уровень (таблица 9). Так, в США налоговая нагрузка находится на уровне 36,6% от ВВП страны, в Китае – 59,2%, в Германии – 48,8% [104].

Таблица 9 – Динамика налоговых ставок (1991–2023)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | НДС | КПН | Соц. налог | ИПН |
| 1991 | 28 | 25-70 | 37 | 5–30  (прогрессивная шкала) |
| 1992 |
| 1993 |
| 1994 | 20 | 30 | 10-60 |
| 1995 | 10-30 | 21 | 5-40 |
| 1998 | 5-30 |
| 2001 |
| 2002 | 16 | 9,5 |
| 2004 | 15 | 5–20 |
| 2005 | 20–7  (регрессивная шкала) |
| 2006 |
| 2007 | 14 | 10 |
| 2008 | 13 | 13-5 |
| 2009. | 12 | 5-20 | 11 |
| 2018 |
| 2019 |
| 2020 | 9,5 |
| 2021 |
| 2022. |
| 2023 |
| Примечание – Составлено на основе источника [98, с. 1-3] | | | | |

Низкая налоговая нагрузка является конкурентным преимуществом страны, позволяющим создать благоприятный предпринимательский климат. Прозрачность налогового режима способствует минимизированию элементов теневой экономики: неформальной занятости, экономической преступности, нелегального вывоза капитала, выступающих значительными угрозами для экономической безопасности страны. В условиях замедления роста мировой экономики увеличения поступлений в бюджет можно добиться через расширение налоговой базы, ограничения числа налоговых вычетов и других льгот, создания стимулов для выхода бизнеса из тени [105].

Ставки НДС изменялись наиболее часто, при этом, как и ставки КПН и ИПН, в сторону снижения. В условиях кризиса на мировых финансовых рынках руководствуясь долгосрочными стратегическими планами Казахстан пошел на радикальное снижение налогов. В 2007г. ставка ИПН, а в 2009г. ставки НДС, КПН были снижены и сохраняются на том уровне и в настоящее время. Означенные меры были направлены на создание благоприятной экономической среды, оптимальное сочетание интересов государства и налогоплательщиков, обеспечение стабильности налогового законодательства. Влияние снижения налоговых ставок НДС, КПН и ИПН на поступление сумм перечисленных налогов в доходы государственного бюджета представлено на рисунке 11.

Рисунок 11 – Влияние изменений ставок НДС, КПН и ИПН на объемы поступлений в бюджет

Примечание - Составлено на основе источников [55; 98, с. 1-3]

Более низкие ставки корпоративного налога чаще характеризуют развивающиеся государства. Налоговая ставка выступает в качестве инструмента стимулирования бизнеса, ввиду отсутствия других ключевых факторов успешного предпринимательства, таких как стабильная макроэкономическая ситуация, развитая инфраструктура, отвечающая потребностям экономики, и институты развития экономики – как правило, отсутствуют. Государству необходимо управлять финансово-экономическими отношениями на макроуровне посредством системы налогового менеджмента, рыночными методами и инструментами. Проблемы национальной экономики и соответственно интересы бизнес-структур требуют сотрудничества и открытого диалога налоговых органов с экономическими субъектами.

В этом смысле наиболее существенными аспектами налогового администрирования, вызывающими обеспокоенность как иностранных, так и отечественных инвесторов, выступают бессистемное применение законов и криминализация некоторых налоговых нарушений. Эффективное решение проблем транспарентности налоговых взаимоотношений позволит создать в ближайшие годы наиболее благоприятные условия для иностранных инвесторов [106]. Специфика налоговой системы в годы становления Казахстана не позволяла качественно планировать финансы на макро и микроуровне даже в краткосрочном периоде. Правительство не могло обеспечить полный контроль за уплатой налогов всеми хозяйствующими субъектами. Ответственные налогоплательщики несли чрезмерно высокое налоговое бремя, в результате чего становились неконкурентоспособными или уклонялись от налогов. Налоговая система с непомерно высокой налоговой нагрузкой спровоцировала развитие теневой экономики, бегство капитала за границу, формирование отрицательного инвестиционного климата в стране и, как следствие, снижение темпов экономического роста. В то время как укрепление реального сектора экономики дало бы позитивный мультипликативный эффект на другие сферы жизнедеятельности общества, что в конечном счете привело бы к появлению новых рабочих мест и повышению благосостояния граждан. За период 2010-2023 гг. казахстанская экономика достигла следующих показателей функционирования налоговой системы и социально-экономического развития (таблица 10).

Таблица 10 – Основные показатели экономического развития РК (2010–2023)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2010 год | 2013 год | 2016 год | 2019 год | 2020 год | 2022 год | 2023 год |
| ВВП (трлн. тенге) | 21,5 | 35,3 | 46,2 | 69,5 | 70,1 | 101,5 | 120,6 |
| ВВП (млрд USD) | 148,0 | 236,6 | 137,3 | 181,7 | 171,1 | 224,3 | 264,3 |
| Темп экономического роста (%) | +7,3 | +6,0 | +1,1 | +4,5 | -2,6 | +3,1 | +5,1 |
| Дефицит (-) \профицит бюджета (% к ВВП) | 2,5 | 2,1 | -4,4 | -0,4 | -3,3 | -5,9 | -6,8 |
| Инфляция (%) | 7,8 | 4,8 | 8,3 | 4,9 | 7,5 | 16,8 | 9,8 |
| Курс валюты (тенге за 1$) | 147,8 | 153,8 | 353,7 | 385,8 | 412,9 | 460,5 | 456,3 |
| Цена на нефть ($ за баррель) | 71 | 111 | 56 | 67 | 46 | 80 | 77 |
| Удельный вес налоговых поступлений в бюджете (%) | 68,2 | 74,9 | 64,7 | 72,2 | 59,0 | 74,9 | 75,9 |
| Трансферты из Национального фонда (трлн тенге) | 1,2 | 1,4 | 2,7 | 3,1 | 4,77 | 4,03 | 4,1 |
| Среднеотраслевая налоговая нагрузка (%) | 23,9 | 25,2 | 23,0 | 29,4 | 28,4 | 24,1 | 24,0 |
| Доля налоговых поступлений в ВВП | 13,65 | 13,54 | 13,04 | 13,26 | 12,2 | 14,62 | 15,68 |
| Задолженность по налогам и сборам (млрд тенге) | 199 | 64,1 | 183,5 | 206,3 | 217,1 | 54,9 | 76,3 |
| Уровень МЗП относительно прожиточного минимума (тенге) | 1,1 | 1,02 | 1,0 | 1,4 | 1,3 | 1,7 | 1,7 |
| Уровень бедности (%) | 6,5 | 2,9 | 2,5 | 4,3 | 5,3 | 5,2 | 5,1 |
| Коэффициент Джини | 0,278 | 0,276 | 0,278 | 0,29 | 0,291 | 0,285 | 0,291 |
| Индекс удовлетворенности жизнью (%) | - | - | - | 60,0 | 63,5 | 41,3 | 41,8 |
| Уровень безработицы (%) | 5,8 | 5,2 | 5,1 | 4,8 | 4,8 | 4,9 | 4,7 |
| Объем прямых иностранных инвестиций ($ млрд.) | 6,24 | 6,61 | 5,29 | 6,47 | 4,5 | 7,5 | 7,6 |
| Доля государственного долга к ВВП (%) | 10,7 | 12,6 | 19,7 | 19,9 | 23,4 | 24,4 | 22,8 |
| Доля суммы, направляемой на погашение госдолга в расходах бюджета (%) | 2,1 | 9,7 | 11,8 | 12,9 | 12,0 | 15,5 | 19,0 |
| Доля потребительских кредитов населения в ссудном портфеле банковского сектора (%) | 13,1 | 19,5 | 27,8 | 30,5 | 30,0 | 31,7 | 35,0 |
| Доля проблемных кредитов в общем портфеле БВУ (%) | 23,7 | 31,2 | 8,1 | 8,9 | 9,4 | 3,4 | 3,1 |
| Примечание - Составлено на основе источников [54; 55; 107] | | | | | | | |

Сырьевой характер экономики Казахстана, с одной стороны, обеспечил довольно высокую экономическую динамику в период высоких темпов роста (максимальный ВВП на душу населения 13,7% в 2001 г.). Также Казахстан перенес с положительным трендом экономического роста несмотря на снижение экспортных цен на сырье мировую экономическую рецессию 2009 г. С другой стороны, ресурсный характер экономики привел к структурным дисбалансам, таким как переоценка обменного курса и инфляция, анализ макроэкономических показателей выявил диспропорции между развитием добывающего и обрабатывающего секторов промышленности, сферы услуг и аграрного сектора. Даже на фоне сокращения объёмов производства в обрабатывающей промышленности и сельском хозяйстве объем ВВП увеличивался благодаря росту цен на нефть. Доминирующая роль сырьевой структуры в генерировании экономического роста просто не дала возможности качественно диверсифицировать отрасли экономики.

Экономическая нестабильность проявляется неодинаково в разные периоды. Показатели экономической нестабильности в экономике страны, в частности, характеризующие уровень жизни населения, уровень социальной напряженности, состояние инвестиционного климата, степень долговой нагрузки государства и населения, демонстрируют различные последствия. После кризисов (2010 г., 2016 г., 2020 г.) экономика испытывает значительное давление: ухудшается уровень жизни, растет социальная напряженность, инвестиционный климат ослабевает, а долговая нагрузка увеличивается. В периоды относительной стабильности (2013 г., 2019 г.) наблюдаются улучшения, но без долгосрочного роста доходов населения.

Так в уровень бедности, характеризующий долю населения, чей семейный доход находится ниже определённого абсолютного уровня снизился с 6,5% в 2010 г. до 2,5% в 2016 г, а затем снова вырос до 5,3% после кризиса 2019 г. Уровень инфляции показал минимальное значение в 2013 г., максимальное значение в 2022 г., что повлияло на уровень бедности и безработицы. В 2023 г. экономика пострадала от санкций, введенных в 2022 году, и геополитической напряженности, в частности реальные доходы населения снизились, уровень бедности начал расти из-за инфляции, рост безработицы был ограниченным за счет мер поддержки, но появились новые формы скрытой безработицы. Также в 2023 г. вырос государственный долг до 22% от ВВП из-за необходимости финансирования дефицита бюджета, кредитная нагрузка населения достигла критического уровня, увеличилась доля просроченных платежей, отток капитала усилился, прямые инвестиции снизились до минимального уровня.

Выбранный диапазон с 2010 г. по 2023 г. позволил сравнить динамику и структуру налоговых поступлений в государственный бюджет в периоды экономического роста, кризиса и стагнации (таблица 11). В качестве базового выбран 2010г. как год, когда восстановилась экономика Казахстана после кризиса 2008 г. и началось нарастание темпов экономического развития.

Предшествующий спаду рост экономики Казахстана до 2013 года в большей степени объясняется высокими ценами на нефть.

Таблица 11 – Динамика и структура налоговых поступлений в государственный бюджет за 2010-2023 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид налога | 2010 год (базовый) | | | 2013 год | | | | 2016 год | | | | 2019 год | | | | 2023 год | | | |
| млрд. тенге | $ млн. 147,8 | Удельный вес, % | млрд. тенге | $ млн. 153,8 | Удельный вес, % | Темп роста (%)  к 2010г | млрд. тенге | $ млн. 353,7 | Удельный вес, % | Темп роста (%)  к 2010г | млрд. тенге | $ млн. 412,9 | Удельный вес, % | Темп роста (%)  к 2010 г | млрд. тенге | $ млн. 456,3 | Удельный вес, % | Темп роста (%)  к 2010 г |
| Налоговые поступления - всего, в т.ч. | 2934,1 | 19,9 | 100 | 4779,0 | 31,1 | 100 | 162,9 | 6023,3 | 21,3 | 100 | 205,3 | 9216,5 | 22,3 | 100 | 314,1 | 18912,2 | 41,4 | 100 | 544,6 |
| КПН | 837,2 | 5,7 | 28,5 | 1032,7 | 6,7 | 21,6 | 123,4 | 1437,4 | 5,1 | 23,9 | 171,7 | 1974,8 | 4,8 | 21,4 | 235,9 | 5045,7 | 11,1 | 26,7 | 502,7 |
| ИПН | 312,3 | 2,1 | 10,6 | 493,1 | 3,2 | 10,3 | 157,9 | 691,8 | 2,4 | 11,5 | 308,1 | 876,3 | 2,1 | 9,5 | 280,6 | 1992,4 | 4,4 | 10,5 | 537,9 |
| Соц. налог | 253,8 | 1,7 | 8,7 | 380,5 | 2,5 | 8,0 | 149,9 | 530,4 | 1,9 | 8,8 | 209,1 | 696,6 | 1,7 | 7,6 | 274,5 | 1321,3 | 2,9 | 7,0 | 420,6 |
| НДС | 677,2 | 4,6 | 23,1 | 1327,7 | 8,6 | 27,8 | 196,0 | 1496 | 5,3 | 24,8 | 220,9 | 2693,1 | 6,5 | 29,2 | 397,7 | 5674,1 | 12,4 | 30,0 | 737,9 |
| Акцизы | 61,4 | 0,4 | 2,3 | 103,7 | 0,7 | 2,2 | 168,9 | 204,9 | 0,7 | 3,4 | 333,7 | 343,4 | 0,8 | 3,7 | 559,3 | 840,2 | 1,8 | 4,4 | 1268 |
| Налоги на собственность | 148,4 | 1,0 | 5,1 | 193,4 | 1,3 | 4,1 | 130,3 | 274 | 1,0 | 4,5 | 184,6 | 395,5 | 0,9 | 4,3 | 266,5 | 488,9 | 1,1 | 2,6 | 229,4 |
| Другие платежи | 643,8 | 4,4 | 21,9 | 1247,9 | 8,1 | 26,1 | 193,8 | 1388,8 | 4,9 | 23,1 | 215,7 | 2236,8 | 5,4 | 24,3 | 347,4 | 3549,6 | 7,8 | 18,8 | 451,4 |
| Примечание - Составлено по источнику [55] | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

До 2010 г. в Казахстане наблюдался относительно постоянный рост экономики, добыча и экспорт углеводородных ресурсов обеспечили хорошие макроэкономические показатели: значительный профицит консолидированного бюджета, быстрый рост золотовалютных резервов и средств в Национальном фонде. Негативные признаки воздействия глобального финансового кризиса 2008г. были ослаблены путем реализация Государственной программы форсированного индустриально-инновационного развития РК на 2010-2014 гг., с помощью которого планировалось отойти от сырьевой направленности экономики Казахстана. Промышленное производство увеличилось на 10%, объемы обрабатывающего производства на 20%. В 2010г. внесены поправки в Закон «О налогах и других обязательных платежах», направленные на повышение инвестиционной привлекательности золота, изменение ставок КПН, налога на добычу полезных ископаемых, налога на транспортные средства, акцизов на табачные изделия, установление ставок платы за использование радиочастотного спектра для оказания услуг сотовой связи [97, с. 3-266].

В 2013 г., 2016 г., 2020 г. после экономического, финансового и эпидемиологического кризисов произошло сокращение спроса и снижение цен на казахстанскую продукцию, ориентированную на внешний рынок. Как следствие, фактически номинальное значение ВВП складывалось ниже одобренного прогноза. Все это повлияло на качество исполнения доходов бюджета.

Анализируя показатели налоговых поступлений, можно сделать вывод, что кризис 2013 г. не закончился в 2014 г., он продолжал свое проявление вплоть до 2020 г. Каждый негативный фактор только усугублял экономическую ситуацию. В 2022 году в силу усложнения геополитической ситуации в мире, перестройки мировых финансовых институтов, трансформации процессов внешней торговли из-за разрушения логистических цепочек произошло снижение темпов экономического роста [108].

На формировании доходов бюджета отражается и снижение курса национальной валюты. Это объясняется спецификой, связанной с наличием Национального фонда. В период низких цен на нефть поступления в Национальный фонд от нефтяного сектора сокращаются, поэтому ослабление казахстанской валюты относительно твердых валют, в которых деноминированы финансовые инструменты, являющиеся средством размещения основной части активов фонда, обеспечивает повышение инвестиционного дохода в тенге посредством их переоценки. Рост инвестиционного дохода, в свою очередь, позволяет обеспечивать перечисление повышенных объемов трансфертов в бюджет [109]. Таким образом, девальвация тенге выступает фактором и условием стабильности формирования доходов государственного бюджета (рисунки 12, 13).

Хотелось бы отметить, что фактический рост налоговых поступлений в национальной валюте не отражает реальной картины, поскольку в 2016 г. была проведена девальвация тенге, следовательно график, основанный на расчетах в долларовом эквиваленте, более реально отражает сложившуюся картину.

Рисунок 12 – Налоговые поступления, $млн.

Рисунок 13 - Налоговые поступления, млрд тенге

В результате проводимых реформ формирование налоговых поступлений в бюджеты всех уровней в Казахстане в общем виде характеризуются целостностью и целевой направленностью, более чётким определением состава, структуры и взаимосвязями налоговых поступлений. Это относится, прежде всего, к соотношению между отдельными видами налогов и влиянию их динамики на состояние национальной экономики. В связи с этим, анализ и оценка структуры налоговых поступлений позволяет выявить степень их воздействия на экономику. Как показывает проведенный анализ в условиях экономического кризиса, обусловленного пандемией COVID19, неустойчивыми стали состав, структура и объемы налоговых поступлений. Иными словами, в зависимости от приоритетов стратегии развития страны, современного состояния национальной и мировой экономики, внешнеэкономической конъюнктуры и многих других факторов структура налоговых поступлений претерпевает существенные изменения. В целом, проводимые налоговые реформы могут дать позитивные результаты и положительный эффект только через определенный период.

Анализ динамики налоговых поступлений в государственный бюджет РК за 2013–2023 гг. показал, что объём основных налогов, выступающих определяющим источником пополнения доходов бюджета государства, неуклонно растет (исключением являются показатели 2015 и 2020 гг., обусловленные кризисными явлениями в экономике в эти периоды). Суммы поступлений таких налогов, как корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог и социальный налог за 10 лет увеличились более чем в два раза. В то же время величина НДС и акцизов увеличились кратно, что составило 374,1 и 704,7% соответственно (рисунок 14).

Рисунок 14 - Динамика налоговых поступлений в государственный бюджет за 2013-2023 гг., млрд. тенге

Примечание – Составлено на основе источника [55]

В результате проведенного исследования, выявлено что влияние налоговых поступлений для бюджета не столь существенно против движения цен на энергоресурсы. В 2022 г. план по налоговым поступлениям выполнен на 104%, где в основном перевыполнение произошло за счет НДС увеличившегося на 26% вследствие:

- увеличения оборотов по реализации товаров, работ и услуг в сравнении с аналогичным периодом прошлого года на 29%;

- увеличения объема импорта из третьих стран на 36% или на $7,4 млрд.;

- снижения сумм возврата НДС на 19% [104].

Наряду с этим наблюдается невыполнение плановых поступлений КПН и экспортной таможенной пошлины (далее ЭТП) на сырую нефть. Неисполнение плана по КПН связано со снижением сумм заявленных авансовых платежей на 33% по 615 крупным налогоплательщикам (что составляет треть плательщиков КПН в республиканский бюджет) по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. Неисполнение плана по ЭТП на сырую нефть связано с отрицательным трендом курса тенге к доллару, а также уменьшением фактически сложившейся ставки ЭТП от прогнозного показателя, рассчитываемого в зависимости от стоимости нефти марки «Brent» по специальной формуле. К слову, размер ЭТП на вывозимые светлые нефтепродукты в 2023г. сравняли с размером ставки ЭТП на сырую нефть [108]. В 2023 году фактические налоговые поступления составили 96,1% плановых показателей, за счет неисполнения республиканского бюджета, в то время как поступления в местные бюджеты были исполнены на 111,2%. В значительной степени невыполнение плановых показателей произошло за счет снижения поступлений КПН (при плановых 5 трлн., поступило 3,9 трлн.).

Формально бюджет Казахстана растет с каждым годом. В период с 2013г. по 2023 г. бюджет Казахстана увеличился в четыре раза: с 4,7 триллионов тенге в 2013 г. до 18,9 триллионов тенге в 2023г. Этот результат был фактически нивелирован за счет снижения покупательной способности тенге по отношению к доллару в три раза. Динамика налоговых поступлений в государственный бюджет представлена в пересчете на доллары по официальному курсу Национального Банка Республики Казахстан на соответствующую дату (рисунок 15).

Рисунок 15 - Динамика налоговых поступлений в государственный бюджет за 2013–2023 гг., $ млн.

Примечание – Составлено на основе источников [55; 107]

График (рисунок 15) демонстрирует, что в долларах США налоговые поступления в государственный бюджет Казахстана только в 2022г. восстановились после падения 2015 г. При этом сложно говорить о сохранении объемов финансовой поддержки социальной и транспортной инфраструктуры, бизнеса, промышленности на уровне начала прошлого десятилетия. Казахстан - страна с растущим населением. С 2013 г. по 2023 г. количество граждан страны выросло на 3 миллиона человек с 17 млн. до 20 млн. человек [110].

Соответственно величина налоговых поступлений в пересчете на душу населения в долларовом эквиваленте будет с отрицательной динамикой: в 2013 г. – $1835, в 2022 г. - $1656. Таким образом фактически наблюдается снижение социальной значимости бюджета, сокращение финансирования на направления образования, социального обеспечения, здравоохранения, которые составляют 52% расходов государственного бюджета. Причиной чего, по нашему мнению, является то, что ключевой целью налоговой политики выступал не качественный рост экономики и ее диверсификация, а достаточность поступлений в бюджет.

Последняя крупная налоговая модернизация проходила в 2009 году, когда ставка КПН была снижена до 20%, НДС до 12%, ставки ИПН и социального налога перешли на плоскую шкалу. Изменения в Налоговый кодекс должны были улучшить условия ведения бизнеса, повысить инвестиционную привлекательность Казахстана и вывести бизнес из «тени». Однако в настоящее время наблюдается тенденция к снижению налоговой нагрузки, так в период 2010–2022 годов данный показатель варьировался от 23 до 29%, тогда как в странах ОЭСР в среднем она составляет 35%. *То есть снижение налогового бремени должно было оказать положительный эффект на расширение налоговой базы и привести к росту налоговых поступлений в бюджет, чего на практике не произошло. Трансформации экономики не произошло, внешние инвестиции также поступали в основном в сырьевые секторы экономики. Показатели доли МСБ в ВВП Казахстана увеличились только за счет изменения методики государственной статистики. Причинами можно назвать снижение эффективности налогового администрирования и выраженный дестимулирующий характер обилия налоговых льгот, что стало основанием для перезагрузки налоговой политики.*

* 1. **Анализ качественных и количественных характеристик развития налоговой системы Казахстана**

Состояние налоговой системы любой страны на разных этапах развития может быть обусловлено необходимостью пополнения бюджета или стимулированием экономических процессов. В конечном счете целью является эффективное функционирование налоговой системы, обеспечивающее выполнение возложенных на нее функций. Оценка эффективности существующей налоговой системы проводится посредством анализа качественных и количественных характеристик налоговой системы исходя из соответствия принципов ее построения и выполняемых ею функций на каждом этапе развития страны, включая периоды экономической нестабильности.

Согласно международным стандартам, налоговые поступления в Казахстане можно определить как низкие, не диверсифицированные и волатильные, так как доля налогов в ВВП снижена, налоговая структура в значительной степени зависит от поступлений НДС и КПН, генерируемых небольшой группой крупных налогоплательщиков ограниченных секторов экономики. Вопросы планирования налоговых поступлений в бюджет всегда актуальны в силу постоянных изменений факторов и показателей, влияющих на их величину. Налоговые доходы выступают главным ресурсом государства, следовательно, их планирование является ключевым в механизме налогового регулирования. Показателем, позволяющим оценить, насколько эффективно выполняется планирование, является собираемость налогов (таблица 12).

Таблица 12 - Динамика собираемости налогов в государственный бюджет Республики Казахстан за 2010–2023 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2010 год | 2013 год | 2016 год | 2020 год | 2023 год |
| Плановые показатели, млрд. тенге | 2596.5 | 4671.6 | 7075.2 | 8965,5 | 19676,4 |
| Фактические поступления, млрд. тенге | 2934,1 | 4779,0 | 8561,0 | 9216,5 | 18912,2 |
| Собираемость налоговых платежей, % | 113,0 | 102,3 | 121,0 | 102,8 | 96,1% |
| Примечание - Составлено на основе источника [55] | | | | | |

Проведенный анализ показал незначительное, но все-таки расхождение фактических параметров от прогнозных как в сторону перевыполнения, так и недовыполнения плановых показателей. Причиной чего является зависимость плановых цифр не только от состояния экономики и усилий уполномоченных органов, но и от того, насколько точны были расчеты и прогнозы, реальны и выполнимы позиции плана. Более половины прироста налоговых поступлений приходилось на Национальный фонд. Невыполнение плана в 2023 году обусловлено недостаточностью поступлений налога на добычу полезных ископаемых, КПН, НДС на импорт, ЭТП на сырую нефть. Недопоступление КПН произошло по причине того, что авансовые платежи оказались на 23% ниже запланированных. НДС на импорт сократился из-за зависимости от ввоза продукции из стран Евразийского экономического союз, снизившегося на 8%. Также фактическая ставка таможенной пошлины на экспортируемую нефть сложилась ниже прогнозируемой на 9%. При этом был перевыполнен план по импортным таможенным пошлинам и НДС на товары внутреннего потребления [111]. В последние десятилетия экономика Казахстана развивалась относительно быстрее, чем страны ОЭСР, так как темп роста ВВП на душу населения составлял 6,9%, что превышает средний показатель по ОЭСР. Однако несмотря на относительный рост ВВП на душу населения, экспорт нефти, входящий в данный показатель, искажает доходы среднестатистического жителя Казахстана.

Косвенные налоги более устойчивы к сменам фаз экономического цикла, что зачастую приводит к их широкому использованию и проявлению негативных последствий. Важно придерживаться баланса прямых и косвенных налогов, причем пропорции могут меняться и в периоды кризиса, и в периоды экономического роста. Это перманентный процесс, когда через балансирование корреляцией прямых и косвенных налогов, достигается стимулирование экономики, когда через налоги государство воздействует на ту ли иную сферу [112].

Представленные статистические данные о соотношении прямых и косвенных налогах в государственном бюджете подтверждают данный принцип. Соотношение прямых и косвенных налогов, приближенное к пропорции 68:32, соответствует принципу «Золотое сечение»[[3]](#footnote-3) или закономерности «число Фибоначчи». Этот принцип вполне может быть применен и к сфере налогообложения [113] (таблица 13).

Таблица 13 - Поступление прямых и косвенных налогов в государственный бюджет за 2010-2023 гг., млрд. тенге

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид налога | 2010 год | | 2013 год | | 2016 год | | 2020 год | | 2023 год | |
| млрд. тенге | % | млрд. тенге | % | млрд. тенге | % | млрд. тенге | % | млрд. тенге | % |
| Налоговые пос тупления, в т. ч. | 2934,1 | 100 | 4779,0 | 100 | 8561,0 | 100 | 9216,5 | 100 | 18912,2 | 100 |
| Прямые налоги | 2195,4 | 74,8 | 3347,6 | 70,0 | 5595,8 | 71,8 | 6180,0 | 67,1 | 12633,7 | 66,8 |
| Косвенные налоги | 738,7 | 25,2 | 1431,4 | 30,3 | 2965,2 | 28,2 | 3036,5 | 32,9 | 6278,5 | 33,2 |
| Примечание - Составлено на основе источника [55] | | | | | | | | | | | |

В Казахстане преимущество отдается прямым налогам как основному источнику налоговых поступлений в бюджет. Их доля в течение 2010–2023 гг. колебалась от 66.8 до 74.8% от совокупной суммы налоговых поступлений, в то время как доля косвенных налогов в структуре налоговых поступлений в течение последних лет находилась в пределах от 25.2 до 33,2%. Такой вариант налоговой политики правительства можно объяснить тем, что он больше соответствует регуляторной направленности налоговой политики, а не фискальной, то есть влияет на экономический рост. Кроме того, темпы роста косвенных налогов на протяжении всего изучаемого периода превышают темпы роста прямых налогов. Оптимизация соотношения прямых и косвенных налогов может обеспечить эффективность налоговой политики и сбалансированность государственного бюджета. За счет управления этой пропорцией государство способно осуществлять регуляторное воздействие на национальную экономическую систему. Налоговая система большинства стран мира, строится на сочетании прямых и косвенных налогов, каждое государство индивидуально регулирует уровень их сочетания, отвечающий состоянию национальной экономики, социальным задачам, отчасти определяемых национальной историей и менталитетом. Более динамичный рост косвенных налогов характерен для периодов мировых экономических кризисов и основан на намеренном вмешательстве государства в налоговую систему путем принятия точечных мер, а также изменений бюджетных расходов с целью воздействия на макроэкономические показатели. Следует принимать во внимание, что изменение показателей происходит с определенным временным лагом [114].

Роль прямых и косвенных налогов в макроэкономическом регулировании значительно различается. В отличие от прямых налогов, находящихся в прямой зависимости от доходов и реагирующих на колебания экономического цикла, косвенные налоги более устойчивы к фазам экономического цикла, обеспечивая налоговые поступления в периоды спада экономики. Так в условиях пандемии, приведших к сокращению ВВП, росту безработицы, снижению потребления и сопровождающихся снижением поступлений прямых налогов, некоторые страны повысили ставки косвенных налогов в качестве меры антикризисного налогового регулирования [115].

Рисунок 16 – Темпы роста налоговых поступлений в бюджет Казахстана за 2013-2023 гг.

Примечание – Составлено на основе источника [55]

По результатам проведенного анализа наблюдается превышение темпов роста косвенных налогов над темпами роста прямых налогов на протяжении всего изучаемого периода. Тем самым выявляя факт финансово-экономического давления на доходы потребителей. Исследование структуры и взаимосвязи налоговых поступлений позволяет выявить влияние и степень воздействия их динамики на состояние национальной экономики. Состав, структура и объемы налоговых поступлений становятся неустойчивыми в условиях экономического кризиса [116]. В зависимости от приоритетов стратегии развития страны, современного состояния национальной и мировой экономики, внешнеэкономической конъюнктуры и других факторов структура налоговых поступлений претерпевает существенные изменения [117] (таблица 14).

Таблица 14 - Динамика налоговых поступлений в общей сумме доходов государственного бюджета Республики Казахстан за 2010–2023 гг., %

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2010 год | 2013 год | 2016 год | 2020 год | 2023 год |
| Темп роста доходов государственного бюджета | 129,1 | 96,1 | 124,6 | 113,8 | 123,1 |
| Темп роста налоговых поступлений | 131,7 | 116,7 | 123,3 | 92,9 | 127,4 |
| Удельный вес налоговых поступлений в общей сумме доходов государственного бюджета | 68,3 | 74,9 | 65,8 | 58,9 | 75,9 |
| Примечание - Составлено на основе источника [55] | | | | | |

Анализ приведенных данных свидетельствует, что налоговые поступления занимают 59–76% общей сумме доходов государственного бюджета. В 2020 г. наблюдалось увеличение доходов государственного бюджета на 13,8% и одновременное снижение налоговых поступлений на 7%. Сокращение налоговых поступлений в данном периоде было вызвано замедлением деловой активности предпринимательского сектора после выхода из локдауна. Доля налоговых поступлений в совокупных доходах государственного бюджета в 2020 г. сократилась до 59%, что вызвано ростом удельного веса трансфертов и неналоговых поступлений за счет возросших дивидендных выплат национальных компаний и поступлений от приватизации государственного имущества [118].

Совокупный вес косвенных налогов в структуре всех доходов бюджета составляет третью часть налоговых поступлений, вследствие роста внутреннего производства товаров и услуг, импорт НДС на ввезенные товары и услуги достигает 60% в общей структуре поступлений от этого косвенного налога. На КПН в 2023г. пришлось 26% доходной части, причем три четверти приходится на крупный бизнес, финансовые результаты которого зависят от мировых цен на сырье: металлы и энергоносители, кроме нефти. Ко всему прочему все налоги от нефтедобывающих компаний (кроме поступающий в местные бюджеты) направляются в Национальный фонд РК [119]. Структура налоговых поступлений за 2023 г. при формировании доходной части государственного бюджета показывает значительную долю КПН, НДС и налогов от международной торговли. В совокупности они обеспечили около 70% от общего объема бюджета (рисунок 17).

Рисунок 17 - Структура налоговых поступлений в государственный бюджет Казахстана за 2023 г., %

Примечание – Составлено на основе источника [55]

В структуре налогов наиболее значимые поступления в государственном бюджете обеспечиваются НДС. На его долю приходилось 29% всех налоговых поступлений государственного бюджета, с акцизами доля косвенных налогов занимает 34%. Согласно исследованиям, у стран с более развитым экономическим уровнем жизни, прямые налоги с физических и юридических лиц составляют большую часть бюджета [119, с. 126-136]. Увлечение подъемом ставок НДС и акцизов может привести к сокращению доходов населения, и в итоге доходов бюджета. Рост поступлений НДС при неизменных ставках означает увеличение покупательской способности и улучшение уровня жизни населения.

Мировая экономика замедляется, что повышает риски снижения доходов бюджета в 2023 году. Прогнозы МВФ о развитии мировой экономики в 2023 году на уровне 2,7% не оправдались и составили 3%, но все равно ниже 3,8% доковидного периода. Большинство практиков-экономистов перенесли ожидания замедления глобального ВВП до 2,6% на 2024 год. Это ставит под сомнение ориентиры для цен на нефть и обменного курса USD/KZT за 2023 год. Соответственно, это повлияло на объем изъятий из Национального фонда, так вместо запланированных 2,2 трлн. тенге размеры гарантированного трансферта составили 4.1 трлн. тенге [117, с. 62-65].

В 2022г. впервые за последние годы налоговые поступления в Казахстане превысили прогнозы, что было обеспечено высокими ценами на нефть, обменным курсом доллара США и экономической активностью бизнеса. С целью сохранения темпов экономического роста Президентом в Послании народу Казахстана от 1 сентября 2023 г. был провозглашен курс на обновление политики налогообложения [1]. Поскольку даже при низких налоговых ставках собираемость и продуктивность налогов тем не менее остается низкой, что указывает на неэффективность действующего налогового администрирования.

Понимание природы и механизма влияния основных макроэкономических показателей, их изменения в зависимости от общего экономического фона позволяет сформировать ожидания и примерный прогноз налоговых поступлений. В связи с чем крайне важно выявить взаимосвязи, установить причины динамики налогов и возможность наступления налоговых рисков.

Динамика суммарных налоговых отчислений в консолидированный бюджет отражает результат существенного сокращения поступлений от добычи полезных ископаемых. Это подтверждает достаточно серьезную ресурсную зависимость казахстанской экономики. Наряду с этим, на увеличение суммы НДС, поступившей в бюджет, повлияли такие факторы как рост инфляции и прирост торгового оборота. Важной причиной, повлиявшей на увеличение поступлений акцизов, стала потребительская активность населения. Однако главным положительным эффектом послужило изменение ставок на подакцизную продукцию [120]. Вышеперечисленные факторы нашли отражение в изменении структуры доходов государственного бюджета и налоговых поступлений при условии их общего роста (рисунок 18). Снижение удельного веса социального налога произошло по причинам структурной безработицы, снижения темпов деловой активности, надвигающейся рецессии на мировых рынках, вызванных мерами противодействия короновирусной эпидемии. Это объясняется тем, что, когда налоговое законодательство сравнительно стабильно, значительные отклонения фактических налоговых поступлений от плановых величин объясняются рядом причин, в числе которых изменения в налоговой базе, уровне собираемости, результативности фискальных органов и соблюдении налоговой дисциплины, что является показателем эффективности налогового менеджмента.

Рисунок 18 - Структура налоговых поступлений в государственный бюджет за 2010 и 2023гг, %

Примечание – Составлено на основе источника [55]

Индикаторы налоговой безопасности государства, характеризующие соответствие между количеством собираемых налогов при одновременном росте ВВП страны и выполнении расходных обязательств государства, целесообразно применять для количественной оценки влияния налоговой системы на национальную экономику. Несмотря на стабильный рост номинального ВВП, налоговые поступления к ВВП снижались и их динамика имела высокую волатильность. В 2010 г. трансферты из Национального фонда составили 28% госбюджета. В 2020 г. размер гарантированного трансферта вместо запланированных 2,7 трлн. тенге составил рекордные 4,7 трлн. тенге, в 2022 г. зафиксировано использование средств Национального фонда в объеме $8,8 млрд. (4,03 трлн. тенге). Все это свидетельствует о том, что Национальный фонд продолжает быть «подушкой безопасности», не выполняя сберегательную функцию (таблица 15).

Таблица 15 – Структура и динамика налоговых поступлений в доходах бюджета и в ВВП за 2013-2023 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Налоги, трлн. тенге | Темп роста налогов к прошлому году, % | Удельный вес налогов в бюджете, % | Трансферты из Нацфонда,  трлн тенге | ВВП, трлн.  тенге | Доля налогов в ВВП, % |
| 2013 | 4,78 | 116,7 | 74,9 | 1,4 | 35,3 | 13,5 |
| 2014 | 5,12 | 107,0 | 73,4 | 1,6 | 40,8 | 12,5 |
| 2015 | 4,88 | 95,5 | 67,1 | 2,1 | 40,9 | 11,9 |
| 2016 | 6,02 | 123,3 | 65,8 | 2,7 | 46,2 | 13,0 |
| 2017 | 6,81 | 113,1 | 60,0 | 4,2 | 51,9 | 13,1 |
| 2018 | 7,89 | 115,8 | 73,0 | 2,6 | 61,9 | 12,7 |
| 2019 | 9,22 | 116,8 | 72,1 | 3,1 | 69,5 | 13,3 |
| 2020 | 8,56 | 92,9 | 58,9 | 4,77 | 70,1 | 12,2 |
| 2021 | 10,72 | 125,3 | 67,4 | 4,55 | 82,2 | 13,0 |
| 2022 | 14,84 | 138,4 | 74,9 | 4,03 | 101,5 | 14,6 |
| 2023 | 18,91 | 127,4 | 75,9 | 4,1 | 120,6 | 15,7 |
| Примечание – Составлено на основе источников [55; 107] | | | | | | |

Несмотря на стабильный рост номинального ВВП, доля налоговых поступлений в ВВП снижалась и их динамика имела высокую волатильность. С 2013 по 2023 год соотношение налогов и ВВП включая поступления в Национальный фонд снизилось с 24–26% до 16-21%. Без учета поступлений в Национальный фонд доля налогов не превышала 15% от ВВП, что свидетельствует о низкой налоговой нагрузке и минимальной потребности в налоговом планировании для хозяйствующих субъектов. В развитых странах, где налоги составляют 40–50% от ВВП налоговая нагрузка считается высокой, и тогда налоговое планирование становится важнейшим элементом финансово-плановой работы на предприятиях всех размеров и форм собственности [121]. Даже в странах, сопоставимых по уровню дохода на душу населения данный показатель, значительно выше. К примеру, в Чили отношение налоговых поступлений к ВВП составляет 22%, в Турции – 23%, в Латвии – 31%.

На протяжении последних лет доля трансфертов из Национального фонда в доходах бюджета свидетельствует о сильной зависимости бюджетного процесса от этого источника и от стабильности его пополнения, он является основным источником пополнения республиканского бюджета по линии трансфертных доходов. При этом наблюдается тенденция роста как абсолютного объема трансферта из Национального фонда, так и его доли в трансфертах, а также доли данного источника в доходах республиканского бюджета в целом.

Растущие трансферты в бюджет из Национального фонда, функционирующего в условиях снижения притока поступлений от предприятий нефтяного сектора после падения цен на нефть в 2014г., способствуют сокращению его объема.

Бюджетный дефицит за исследуемый период углубился с 0,7 до 1,8 трлн тенге, несмотря на положительную динамику доходов государственного бюджета с 6,4 трлн в 2013 году до 24,9 трлн тенге в 2023 году, поскольку в равной степени выросли и расходы – с 6,9 до 26,8 трлн тенге. Прирост доходов в основном связан с увеличением трансфертов из Национального фонда на поддержку развития экономики и уровнем деловой активности предприятий.

Динамика бюджетного дефицита Казахстана за 2013–2023гг. не имела четкой тенденции, что свидетельствует об отрицательных сдвигах в экономике. Во многом это зависит от увеличения суммы на обслуживание государственных заимствований. Объем госдолга, покрывающего дефицит бюджета за 10 лет вырос почти в шесть раз, что привело к росту расходов на его погашение и обслуживание. Динамика некоторых показателей бюджетной безопасности иллюстративно изображена на рисунке 19.

Рисунок 19 – Динамика основных показателей эффективности налоговой политики Казахстана в течение 2013–2023 гг.

Примечание – Составлено на основе источника [55; 107]

Рост доходов госбюджета в 2023 году является следствием сохранившегося импульса постковидного восстановления, когда стремительно росла деловая активность населения. Такие показатели доходов теперь могут повториться скорее всего после следующего кризиса. Увеличение расходов государственного бюджета как одного из показателей, необходимых для исчисления индикаторов налоговой безопасности вызван не только расходами на обслуживание и погашение госдолга, но и увеличением расходов на развитие социальной сферы, образование и здравоохранение. Их доля составляет 26% от всех расходов, 92% прироста расходов пришлось на госдолг, потребовавший привлечения новых займов на 1,9 трлн. тенге. Поступления государственных займов в сумме 5,3 трлн. тенге, за минусом их погашения 2,4 трлн. тенге были направлены на финансирование дефицита бюджета. Бюджетный профицит наблюдался в 2013-2014 гг., в 2018 г., 2022 г.

Уровень трансфертов из Национального фонда, характеризующий зависимость бюджета от трансфертов растет в годы экономического кризиса, как ответ на спад доходов бюджета, для поддержки экономики и выполнения социальных обязательств государства. В 2024 г. объем трансфертов из Нацфонда в бюджет достиг 5,6 трлн. тенге, что было связано с сокращением налоговых поступлений.

В целом за годы независимости налоговая система Казахстана прошла несколько реформ, целью которых было стимулирование экономической активности и потребления, посредством снижения налогового бремени, что должно было привести к увеличению поступления налогов в бюджет. Однако низкая эффективность налогового администрирования и выраженный дестимулирующий характер множества налоговых льгот послужили основанием для перезагрузки налоговой политики.

В настоящее время по оценкам Агентства по стратегическому планированию и реформам, имеется более 200 видов налоговых льгот, совокупный денежный объем которых сокращает налогооблагаемую базу, что приводит к недополучению налоговых поступлений.

В 2020 году в связи с карантинными мерами количество рейдовых проверок и хронометражных обследований было низким - 11576, и в 2021 году наблюдался рост количества проверок на 40,5%, за счет увеличения встречных и рейдовых проверок с одновременным увеличением доначисленных сумм. За период 2022г. Комитетом государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан (далее - КГД) было проведено около 20 тысяч налоговых проверок (из них тематических по отдельным вопросам – 10 334, комплексных – 1705, встречных – 2 436). По результатам налоговых проверок были доначислены 677,3 млрд. тенге, из которых взыскано 102 млрд. тенге. В 2023 г. органами КГД было выполнено 16407 налоговых проверок, что на 18,3% меньше количества проверок, проведенных в 2022 г.

Сумма доначисления составила 329,3 млрд. тенге, из которых взыскано 214 млрд. тенге*.* Частые нарушения были обнаружены в строительной и торговой отрасли, предприятия которых занижали обороты и скрывали доходы. За последние годы КГД как организационная и ресурсная основа государственной налоговой политики претерпела существенные изменения вследствие становления рыночно-ориентированного налогового законодательства, кадровой модернизации, внедрения современных информационных технологий и методов функционирования.

Следует помнить, что налоговая недоимка, представляя собой сумму неуплаченных в установленный срок налогов и сборов, отличается от невыполнения плана по налоговым поступлениям, которое может быть связано как с недоимкой, так и с другими факторами, такими как изменения в экономической активности, связанные с кризисными явлениями или неправильные прогнозы.

Динамика налоговой недоимки представлена за 2013-2023 годы (рисунок 20).

Рисунок 20 - Динамика налоговой недоимки за 2013-2023 гг, млрд. тенге

Примечание – Составлено на основе источника [55]

Несмотря на достигнутые успехи в сфере камерального контроля и налогового администрирования наблюдается рост недоимки по основным видам налогов, что говорит о недостаточной их эффективности. Пики недоимки с определенной закономерностью синхронизировано связаны с нарастанием неопределенности в экономике Казахстана. Показатели недоимки свидетельствует об ухудшении налоговой дисциплины налогоплательщиков, а примененные меры администрирования по снижению недоимки по налогам и обязательным платежам в некоторые периоды носили краткосрочный эффект. Причинами роста являются доначисления по актам проверок, начисления по дополнительной налоговой отчетности, в том числе представленным по результатам камерального контроля и текущим обязательствам. Несмотря на предпринимаемые меры наличие недоимок по налоговым поступлениям вследствие низкого уровня налоговой дисциплины дают основание сделать вывод о краткосрочности и неэффективности налогового администрирования. В структуре недоимки наибольший удельный вес приходится на КПН с юридических лиц-субъектов крупного предпринимательства, при этом 90% недоимки приходится на 13 налогоплательщиков: АО «ССГПО», АО «ТНК «Казхром», ТОО «Казцинк», ТОО «KAZ Minerals Bozshakol», ТОО «Востокцветмет», АО «АрселорМиттал Темиртау», АО «Казахстанский электролизный завод», ТОО «Кастинг» и другие.

Дифференцированно, в зависимости от степени риска налогоплательщика, на основе СУР к налогоплательщикам с высокой и средней степенью риска применяются способы и меры принудительного взыскания в виде штрафов и пени. Возникновение налоговой задолженности выступает негативным фактором влияния на формирование налоговых поступлений (рисунок 21).

Рисунок 21 – Поступления административных штрафов, пени, млрд. тенге

Примечание – Составлено на основе источника [55]

Снижение поступлений сумм в 2023 г. связано с пересмотром незаконно наложенных административных взысканий из-за истечения установленных сроков налоговыми органами.

Для государства недопоступление доходов в бюджет является причиной сокращения бюджетного финансирования и падения темпов экономического роста, свидетельствующее о проявлении налоговых рисков. Риски вызваны неопределенностью внешней среды, внутрисистемными пробелами и возможностью совершения налоговых правонарушений со стороны налогоплательщиков. Для налогоплательщиков вероятность потерь при налогообложении обусловлена несовершенством, нестабильностью и противоречивостью налогового законодательства.

Одним из важнейших направлений минимизации налоговых рисков как для представителей государственной власти, так и для бизнеса является грамотно выстроенная налоговая политика, обеспечивающая благоприятные условия для стимулирования экономического роста.

*В результате анализа качественных и количественных характеристик налоговой системы Казахстана были выявлены некоторые закономерности. Преобладание прямых налогов в структуре налоговых поступлений свидетельствует о направленности налоговой политики на регулирование экономического роста, однако более высокая динамика роста косвенных налогов указывает на их значительное влияние на бюджетные доходы. Несмотря на рост ВВП, налоговые поступления к его уровню имеют высокую волатильность, что указывает на наличие налоговых рисков и нестабильность налоговой дисциплины. Динамика налоговой недоимки подтверждает необходимость совершенствования налогового администрирования и усиления контроля за соблюдением налоговой дисциплины.*

* 1. **Внешние и внутренние факторы экономической нестабильности налоговой системы Казахстана**

Налоговая система не только ресурсный механизм государства и инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, но и фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков. В силу объективных и субъективных причин налоги могут играть как позитивную, так и негативную роль. Как ресурсный фактор налоги могут оборачиваться для государства и средством обеспечения безопасности, и фактором усиления угроз и рисков вследствие утраты налогового потенциала. Нестабильность экономической системы может быть созидательной через деструктивность: благодаря ей возникает стабильность, обе необходимы для развития экономической системы. В условиях нестабильности, в первую очередь, меняется уровень жизни населения и деятельности хозяйствующих субъектов.

Основной чертой нестабильной экономики можно назвать сокращение области планирования до минимального и переход от формальных норм хозяйствования, направленных на рост национальной экономики к неформальным, приводящим к деструктивным последствиям в долгосрочном периоде. К причинам, вследствие которых прежде стабильная экономическая система переходит в состояние нестабильности, можно отнести:

- резкие изменения в политической сфере, недовольство граждан действиями властей и обострение политической борьбы;

- экономические кризисы ‒ спад в экономике, вызванный циклическими или конъюнктурными факторами, крах основной или ряда отраслей национальной экономики;

- ошибки и недочеты в финансовой политике государства;

- ухудшение взаимоотношений с другими государствами;

- вовлечение государства в международный или гражданский военный конфликт [122].

В Казахстане экономическая нестабильность обусловлена сочетанием внутренних и внешних факторов, влияющими на макроэкономическое положение, социальную стабильность и развитие страны.

Среди внешних факторов важнейшими являются сырьевая зависимость экономики и зависимость от внешней торговли и рынков, волатильность валютного курса, геополитическая нестабильность. Так сокращение валютных поступлений, девальвация тенге и рост бюджетного дефицита в 2015 г. и 2020 г. произошло за счет падения мировых цен на нефть. Переход к плавающему курсу тенге в 2015г. сделал национальную валюту более уязвимой к внешним шокам, привел к росту инфляции, снижению реальных доходов населения и ухудшению условий ведения бизнеса. Санкции против основного торгового партнера - России усилили давление на и на казахстанскую экономику, что сказалось на торговле и инвестициях.

К внутренним причинам можно отнести недостаточную диверсификацию экономики, коррупцию и слабое качество государственного управления, социальное неравенство и ухудшение уровня жизни, рост долговой нагрузки и инфляцию, протестные настроения и политическую нестабильность, экологические и климатические факторы.

К экономической зависимости от экспорта сырья приводит низкая доля промышленного производства с высокой добавленной стоимостью, недостаточное развитие МСБ, сельского хозяйства и обрабатывающей промышленности. Коррупция и низкая прозрачность при распределении государственных ресурсов ослабляют доверие и инвесторов и населения. Разрыв между богатыми и бедными слоями населения усиливается, что увеличивает социальное напряжение. Социальная напряженность выражается также ростом протестных настроений в связи с высоким уровнем безработицы среди молодежи и низкими доходами в сельской местности, закредитованностью населения.

Все вышеперечисленные факторы потенциально влияют на увеличение степени налогового риска, относящегося к категории финансовых. Политика по управлению налоговыми рисками должна быть достаточно гибкой, поскольку от нее зависят объёмы поступлений в бюджет. Государство должно проводить максимально эффективную налоговую систему, позволяющую обеспечивать баланс интересов между плательщиками и государственными структурами, сформированную в условиях минимальных налоговых рисков.

Налоговые риски

Внешние риски

Внутренние риски

Административные

Экономические

Конъюнктурные

* изменение экономиче ской и политической ситуации;
* функционирование международных оффшорных зон;
* мировая конъюнктура цен на энергоносители;
* действие международ ных договоров в области налогообложения
* теневая экономика
* снижение экономической активности
* несовершенство налогового законодательства
* использование серых схем налогообложения
* неэффективная система налогового администриро вания
* противоправные действия (бездействие) представителей налоговых органов
* некомпетентность работников налоговых органов
* несимметричность налогового законодательства
* низкая налоговая культура общества

Рисунок 22 – Распределение налоговых рисков

Примечание – Составлено на основе источника [123]

В соответствии с рисунком 22, налоговым рискам присущ особый статус, с ними встречается каждый хозяйствующий субъект, тогда как с банковскими, инвестиционными, валютными рисками сталкивается лишь часть предприятий.

Налоговые риски и государства, и налогоплательщиков являются зеркальным отражением друг друга, с одной стороны ‒ это сфера взаимодействия государства с налогоплательщиками, с другой стороны - сфера действий государства. Важным фактором минимизации налоговых рисков всех участников налоговых правоотношений может выступать гармонизация интересов государства и налогоплательщиков. Целесообразно распределение налоговых рисков исходя из факторов, их определяющих на внешние и внутренние. Внешние налоговые риски вызваны действием международных договоров в области налогообложения, изменением курсов валют, деятельностью и условиями оффшорных зон, и другими факторами. Внутренние налоговые риски обусловлены деятельностью органов власти, осуществляющих функции в налоговой сфере, неэффективной моделью собираемости налоговых платежей, неэффективностью налогового планирования, а также действиями налогоплательщиков

Для снижения внутренних рисков в Налоговом кодексе предусмотрена Система управления рисками (далее - СУР), основанная на оценке степени рисков и применяемая налоговыми органами для выявления и предупреждения риска, но определение термина «налоговый риск» отсутствует. Фискальные службы контролируют также своевременность и правильность перечисления налоговых платежей от операций во внешнеэкономической деятельности.

По нашему мнению, налоговые риски состоят в возможности снижения поступлений налогов в бюджет, вследствие вероятности неисполнения или неполного исполнения налогового обязательства налогоплательщиками. Основными характеристиками налогового риска являются:

- высокий уровень субъективной оценки и возможность возникновения новых рисков;

- зависимость от неопределенности экономической и правовой информации;

- негативный характер для всех участников налоговых отношений, в отличие от других видов риска;

- дифференцированное проявление для каждого участника налоговых отношений.

Налоговые риски и действия налоговых органов в зависимости от степени нарушения налогоплательщиком законодательства подразделяются на три группы:

- низкая степень риска предусматривает извещение о нарушениях, выявленных в результате камерального контроля, направляемое налогоплательщику для сведения; отсутствие налоговых проверок; возможные послабления по срокам представления отчетности, уплаты задолженности; возможность участия в горизонтальном мониторинге;

- средняя степень риска - уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений и их степени риска; разъяснительные письма, семинары; стандартные механизмы администрирования и выборочные проверки;

- высокая степень риска предполагает уведомление об устранении нарушений, выявленных по итогам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений, меры принудительного взыскания.

СУР реализовывается через вышеперечисленные критерии оценки степени риска, иными словами, чем недобросовестнее налогоплательщик, тем больше к нему применяется административных мер, и наоборот. Данная система скорее нацелена на превентивные меры предотвращения рисков, а не последующее возмещение причиненного ущерба. Таким образом, налоговые проверки, проводимые по особому порядку, назначаются в отношении налогоплательщиков, отнесенных к высокой степени риска [124].

Суммы поступивших штрафов и пени снижаются в периоды кризиса, по причине послаблений, предоставляемых Правительством налогоплательщикам в части налоговых проверок [125]. Справедливость налоговой системы наряду с ее эффективностью выходит на первый план в периоды экономического кризиса. «Несправедливость санкций порождает нарушение баланса частных и публичных интересов», создавая предпосылки для коррупции [126]. Поэтому налоговое регулирование и управление при совершенствовании национальных правовых систем, является предметом исследования и международных организаций, таких как ОЭСР, и отдельных развитых государств.

Чрезмерная суровость санкций, равно как и их незначительность, могут оказать пагубное влияние на соблюдение налогоплательщиками требований налогового законодательства, и снизить эффективность налогового администрирования.

Для анализа эффективности налогового администрирования рассчитываются следующие показатели с помощью данных налоговой статистики:

1) качественные:

‒ процент взысканных платежей к общей сумме доначислений (в абсолютной сумме);

‒ доля доначислений к сумме поступивших налогов и платежей (в абсолютной сумме);

2) количественные:

‒ количество документально проверенных налогоплательщиков;

‒ количество документально проверенных юридических лиц на одного работника налоговых органов;

‒ сумма доначисленных налогов и штрафных санкций (всего) в абсолютной сумме;

‒ сумма доначисленных налогов и штрафных санкций (на одного работника налоговых органов) в абсолютной сумме.

Количественные оценки разделяют налоговые риски по трем основным уровням: высокий, средний, низкий для дальнейшего выбора методов управления каждым из них. Каждая сфера налогового администрирования имеет свои риски, свои последствия и, соответственно, свою специфику применения СУР, закрепленную в Налоговом кодексе. Также в качестве критерия СУР налоговыми органами применяется коэффициент налоговой нагрузки, но не берется в расчет, что налоговая нагрузка варьирует в зависимости от экономической активности региона, а также результативности деятельности налоговых служб.

В Казахстане отсутствует единая методика расчета налоговой нагрузки, что не позволяет сравнивать статистические данные о налогообложении с позициями зарубежных государств. С целью определения вероятности наступления налогового риска можно использовать два матричных анализа, которые несмотря на внешнюю схожесть, дополняют друг друга: стратегическая матрица PESTLE и SWOT-анализ. При их совместном использовании можно сделать более полные и сбалансированные выводы. PESTLE коррелирует со SWOT, посвященным угрозам, и оценке возможностей. SWOT использует более сбалансированный подход и позволяет учитывать контролируемые внутренние факторы, наряду с неконтролируемыми внешними воздействиями.

Проведение тщательного PESTLE анализа помогает более глубоко проанализировать раздел угроз в SWOT (таблица 16).

Таблица 16 - Вероятность наступления отдельных факторов PESTLE -анализа налоговой системы и возможные ответные меры на их проявления

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Группа факторов | Фактор | Признаки, их проявление |
| 1 | 2 | 3 |
| P  political / политиче ские | * состояние геополитической ситуации * взаимоотношения с другими странами, в т. ч. в рамках интеграционных образований * внутренняя политика | * снижение транзакций; * санкции; * протекционизм; * двойное налогообложение; * переток налоговых доходов в бюджет других стран |
| E  economic / экономические | * уровень качества жизни населения; * уровень безработицы; * курса национальной валюты; * цена на энергоносители; * платежеспособный спрос | * реальный объем поступлений; * налоговая недоимка; * изменение структуры налоговых поступлений; * сокращение НДС и акцизов; * снижение валютной выручки |
| S  social / социальные | * средняя заработная плата; * количество трудоспособных жителей; * занятость; * инфляция | * усиление неравенства в доходах; * неэквивалентность налогового бремени |
| T  technological / техноло гические | * информационные технологии / цифровизация; * кибербезопасность; * инновации; * уровень технической оснащенности | * отсутствие цифровой грамотности; * низкий уровень проникновения интернета |
| Продолжение таблицы 16 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| L  legal /  правовые | * изменения в законодательной базе; * нестабильность законодательства; * уход от налогообложения | * ограниченность национального налогового администрирования; * налоговые издержки |
| E  environmental / эколо гические | * экологическая обстановка; * выбросы; * зеленые технологии; * углеродная нейтральность | * загрязнение окружающей среды; * дефицит экологически чистых |
| Примечание - Составлено на основе источников [127, 128] | | |

Посредством стратегического анализа на основе применения стратегической матрицы PESTLE можно рассчитать вероятность наступления налогового риска вследствие влияния факторов внешней среды. Первичную информацию об актуальных обстоятельствах внешней среды для проведения анализа PESTLE можно получить из интернета, СМИ, специализированной литературы, маркетинговых и экономических исследований [129].

Дальнейшую аналитическую работу с полученными данными лучше проводить специалистам в сфере экономики, маркетинга и бизнес-анализа. Результаты данной матрицы обеспечивают основу для мониторинга макроокружения и прогнозирования последствий для принятия обоснованных и своевременных управленческих решений. Данная методика позволяет анализировать текущее состояние налоговой системы, сопоставлять утвержденную стратегию с данными прогнозов; корректировать стратегию развития; выявлять и использовать неочевидные возможности для развития, развиваться в соответствии с трендами

Недостатком данного анализа можно назвать невозможность учесть и спрогнозировать чрезвычайные события – пандемию, военные конфликты, землетрясения, наводнения и другие бедствия, при возникновении которых необходимо оперативно принять меры. Результаты, полученные с помощью PESTLE -анализа, позволяют перейти к оценке сильных и слабых сторон национальной экономики в SWOT-анализе с целью выработки в последующем мер налогового администрирования и налоговой политики (таблица 17).

Сильные стороны налоговой системы могут перейти в сектор угроз, в случае если их тщательно не отслеживать и постоянно не оценивать эффективность для экономики в целом. Так действующие в настоящий момент более 200 видов налоговых льгот, их несистематизированные и размытые критерии применения, существенно сокращают налогооблагаемую базу в качестве недополученных поступлений в бюджет.

Инвестиционные налоговые преференции стимулируют инвестиции в сырьевые секторы, что может привести к непропорциональным преимуществам для крупных предприятий.

Таблица 17 - SWOT-анализ современной налоговой системы Казахстана

|  |  |
| --- | --- |
| *Сильные стороны S* | *Слабые стороны W* |
| * специальные налоговые режимы для сельского хозяйства; * гибкая система для МСБ; * четкость законодательного закрепления действующих преференций; * налоговые льготы; * инвестиционные налоговые преференции | * слабое налоговое администрирование; * нестабильность налогового законодательства; * процедурные нарушения; * недостаточное использование вычетов с доходов налогоплательщиками; * низкая налоговая культура налогоплательщиков |
| *Возможности O* | *Угрозы T* |
| * государственная поддержка инноваций; * готовность гражданского общества к социальному диалогу в рамках улучшения качества предлагаемых налогоплательщикам услуг | * финансово-экономический кризис; * несовершенная система защиты информационных ресурсов и баз данных налоговых органов; * несогласованность регистрирующих и контролирующих органов; * рост экономических преступлений, связанных с лжепредпринимательством; * нелояльное отношение общества к налоговым службам; * высокая текучесть квалифицированного персонала |
| Примечание - Составлено на основе источника [130] | |

В свою очередь специальные налоговые режимы, созданные для субъектов малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей, стали служить скрытым стимулом для средних, а порой и крупных компаний к дроблению на несколько юридических лиц, чтобы работать в рамках. В результате чего количество действующих субъектов малого предпринимательства с 2015 по 2023 годы выросло на 46%, тогда как число субъектов среднего бизнеса увеличилось только на 0,5%. Доля малого бизнеса в ВВП выросла с 22% до 30%, доля среднего бизнеса в ВВП выросла с 4,9% до 6,3%, тогда как в странах ОЭСР доля среднего бизнеса в ВВП в среднем составляет 18%. Отсутствие качественного роста среднего бизнеса сдерживает интенсивное развитие всей экономики.

Для совершенствования существующей налоговой системы нужно постоянно анализировать ее состояние, оценивать слабые и сильные стороны, изучать возможности и стараться ограничивать угрозы. С помощью SWOT-анализа можно оценивать внутренние и внешние факторы, находить экспоненциальные точки роста и минимизировать недостатки и ограничения существующей налоговой системы во избежание негативных последствий для бюджета в условиях экономического спада.

Результаты проведенного SWOT-анализа позволяют сформулировать основные действия, актуальные для различного сочетания сил, возможностей, угроз и слабостей, для улучшения сильных сторон и преимуществ налоговой системы Казахстана, и снижения рисков, устранения слабостей и нейтрализации негативных угроз (таблица 18).

Таблица 18 – Предлагаемые мероприятия SWOT-анализа налоговой системы Казахстана

|  |  |
| --- | --- |
| Предпринимаемые меры налогового администрирования и налоговой политики | |
| Экономические | * поддержка инновационных форм бизнеса, в том числе МСБ; * введение специальных налоговых режимов для инновационных предпринимателей проектов; * налоговые преференции для инновационных инвестиционных; * особые налоговые режимы для развития стратегических отраслей сельского хозяйства; * снижение налоговой нагрузки на несырьевой сектор экономики |
| Административные | * формирование системы государственной поддержки инновационной инфраструктуры в законодательной форме; * снижение бюрократических барьеров посредством упрощения административных процедур; * ужесточение законодательства за налоговые преступления * повышение качества налоговых услуг и прозрачности налоговых процедур; * сокращение количества налоговой отчетности, упорядочение налоговых проверок; * мероприятия по финансовой (налоговой) грамотности населения |
| Финансовые | * сотрудничество с органами финансового мониторинга для выявления экономических преступлений, связанных с финансированием терроризма; * реформирование системы налогообложения недропользователей; * расширение сферы налоговых вычетов для работников социальной сферы, а также предприятий инновационного направления; * увеличение финансирования налоговых органов; * унифицирование ставок акцизов на импорт и на внутреннее производство |
| Политические | * принятие долгосрочной и открытой политики поддержки законопослушных физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность; * популяризация действий налоговых органов; * создание консультативных органов с участием представителей гражданского общества и налоговых органов с целью формирования инновационной налоговой политики; * проведение реформ в сфере налогового контроля; * повышение авторитета налоговых органов |
| Примечание – Составлено на основе источника [133] | |

Совмещение методики PESTLE-анализа с результатами SWOT-анализа путем выявления факторов, влияющих на налоговую систему, оценки вероятности их проявления при прогнозировании ее развития и определения возможных ответных мер эффективно и продуктивно. Полученные результаты PESTLE -анализа и SWOT – анализа могут быть использованы для определения стратегических целей, формирования стратегических альтернатив развития, разработки оптимальной стратегии государственного налогового менеджмента [131]. В период спада экономики, когда резко возрастает потребность в финансовых ресурсах, налоговые поступления становятся едва ли не единственным источником для экономического роста [132]. По этой причине Правительство либо увеличивает, либо снижает налоговое бремя. Так в 2020г. во время пандемии COVID-19 были введены существенные налоговые послабления, в основном для субъектов МСБ. По официальным данным, эти меры наряду со спадом деловой активности привели к сокращению налоговых поступлений на 10,3%. Основными налогоплательщиками стали предприятия, занимающиеся добычей нефти и газа, металлургической, горнодобывающей и табачной отрасли, вместе с тем сумма налогов, уплаченных данными компаниями, снизилась до 51% против значения 2019 года.

Нестабильность можно рассматривать как явление объективное, вызываемое кризисными явлениями, так и – субъективное как результат проводимой налоговой политикой. В связи с вышеизложенным имеет смысл ввести понятие налоговой нестабильности – как изменчивости налогового законодательства, налогов, функционирования налогоплательщиков, деятельности налоговых органов. Инвесторам, обеспечивающим экономический рост в стране, привлекательнее стабильность и предсказуемость, чем низкие ставки налогов и какие-либо льготы и преференции. Путем устойчивого экономического роста государством достигается повышение качества уровня жизни. Долгосрочный экономический рост неравномерен и непостоянен, прерывается экономической нестабильностью и кризисом.

Налоговая система существует не в вакууме, а постоянно взаимодействует с другими элементами финансовой системы, структурируя взаимоотношения государства с экономическими агентами. Для обеспечения надежной, адаптивной налоговой системы, способствующей решению важнейших экономических и социальных задач, необходимо оценивать внутренние и внешние факторы, находить экспоненциальные точки роста и минимизировать ограничения существующей налоговой системы во избежание негативных последствий для бюджета в условиях экономического спада. Усложнение и появление новых форм и схем уклонения от налогов являются одними из серьезных последствий недостаточности эффективности налогового контроля [16, с. 4-500].

На протяжении последних десятилетий Казахстан декларирует цели инновационного, экологического и социального развития, однако сложно однозначно оценить эффективность налоговой системы в реализации этих целей. В поддержку перехода от сырьевой модели экономики к инновационной, в числе налоговых инструментов можно назвать снижение налоговой нагрузки для организаций, участвующих в НИОКР, создание особых экономических зон с льготами по КПН для резидентов, ориентированных на высокотехнологичные производства. Несмотря на это 10% инновационно-активных предприятий от общего числа компаний указывает на недостаточную эффективность налоговых стимулов, из-за отсутствия комплексной стратегии и недостаточного контроля за реализацией льгот.

Казахстан стремится привлекать иностранные и внутренние инвестиций для модернизации экономики, особенно в несырьевые секторы, для чего использует инвестиционные налоговые преференции, амортизационные льготы, гарантии неизменности налоговых условий для крупных инвестиционных проектов. Однако значительная доля иностранных инвестиций направляется в сырьевые отрасли, а также недостаточно защищенная правовая система и политическая нестабильность несут риски для иностранных инвесторов.

Еще одним современным трендом можно назвать стимулирование «зеленых» технологий и снижение выбросов углекислого газа. В качестве налоговых мер применяются стимулы для использования возобновляемых источников энергии и введение платы за негативное воздействие на окружающую среду. К сожалению, экологические налоги в Казахстане пока рассматриваются не как инструмент стимулирования изменений, а в качестве источник доходов местных бюджетов. Таким образом можно резюмировать, что налоговое регулирование экологии остается недостаточно развитым.

Цель снижения социального неравенства, повышения уровня жизни и поддержки социально уязвимых слоев населения достигается посредством введения прогрессивного налогообложения, льгот для социально значимых секторов, временного освобождения от налогов для МСБ в период COVID-19. Но при этом социальное неравенство в Казахстане остается высоким, ввиду низких доходов значительной части населения, что накладывает ограничения на возможность налоговой системы перераспределять доходы. Из-за низких ставок для групп с высокими доходами прогрессивное налогообложение на сокращение неравенства влияет незначительно.

Государству необходимо планирование налоговых рисков. Иначе потери бюджета придется восполнять за счет средств Национального Фонда, что наблюдается в последние годы. Налоговое администрирование будет более эффективно противодействовать схемам незаконного уклонения от уплаты налогов при всеобщей цифровой трансформации государственной налоговой системы. В условиях экономической нестабильности органам налоговой службы следует проводить налоговый контроль основываясь на риск-анализе и побуждении налогоплательщиков к добровольному исполнению обязательств.

В настоящее время имеются коррупционные риски при определении степени риска налогоплательщиков, и отнесении их к имеющим низкую степень риска, так как данная система не автоматизирована и проводится в ручном режиме.

*Во всем мире укрепление доходной базы государства достигается за счет широкомасштабных или частичных налоговых реформ путем оптимизации количества и ставок налогов, изменения налоговой базы, изменения соотношения разных видов налогов, манипуляциями с прогрессивным и пропорциональным обложением. Эти меры осуществляются с целью усиления гибкости национальных налоговых систем, то есть их способности быстро реагировать на требования времени. Именно поэтому сейчас достаточно активно происходит процесс реализации норм нового Налогового кодекса. Однако совершенствование институционально-правового обеспечения отечественной системы налогообложения должно сопровождаться повышением фискальной эффективности налоговых поступлений за счет расширения налоговой базы и усиления налоговой дисциплины.*

*Все вышеперечисленное позволяет сделать вывод о существовании налоговой нестабильности, представляющей собой нестабильность налогового законодательства, налогов, функционирования налогоплательщиков, деятельности налоговых органов, а также наличии налоговых рисков, состоящих в предполагаемом наступлении сокращения объемов налоговых поступлений. Для преодоления экономической нестабильности и снижения налоговых рисков Правительству придется проводить серьёзные структурные реформы не только в области налогообложения, призванные улучшить уровень жизни населения в долгосрочном периоде, которые на определённое время могут привести к снижению благосостояния граждан.*

*Если налоговую систему не модернизировать для сохранения стабильности, это может привести к экономической стагнации, так называемому «застою». Для увеличения налоговых поступлений в бюджет необходимо реформирование налогового законодательства не в сторону ужесточения условий для бизнеса, а в сторону повышения контрольной функции налоговой службы и прозрачности в расчетах налогооблагаемого дохода.*

1. **ПРИОРИТЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ НЕСТАБИЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ**

**3.1 Подходы к формированию оптимальной налоговой системы, соответствующей критериям стабильности экономики**

Налоговая система находится в тесном взаимодействии с внешней средой, любые изменения и воздействия которой, как положительные, так и отрицательные, оказывают непосредственное влияние на ее состояние и структуру, а в итоге на эффективность и обеспечение устойчивого роста экономики. В связи с этим наиболее рациональные стратегические направления модернизации налоговой системы определяют долгосрочные приоритеты социально экономического развития национальной экономики.

Проведенные реформы в Казахстане во время становления и совершенствования системы налогового регулирования были значимыми и хорошо продуманными, но в данный момент необходима смена парадигмы государственной финансовой политики. В основном проводимые преобразования налоговых систем были связаны со стремлением сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и налоговыми льготами. Однако сложившаяся система налогообложения, действующая в настоящее время, не удовлетворяет ни налогоплательщиков, ни государственный аппарат.

В условиях экономической нестабильности существующие проблемы налоговой системы становятся более острыми из-за внешних и внутренних вызовов. Проблема зависимости бюджета от сырьевого сектора приводит к уязвимости от колебаний мировых цен на нефть, сосредоточение экономики Казахстана на сырьевых отраслях отражается на структуре налоговых поступлений, а в условиях нестабильности это приводит к сокращению поступлений в бюджет и увеличению дефицита. Фокус на крупных сырьевых компаниях приводит высокой налоговой нагрузки на МСБ, что более заметно в кризисные периоды. При этом временные налоговые каникулы не решают долгосрочных проблем МСБ. Колебания курса национальной валюты влияют на налоговые поступления и приводят к росту инфляции. Это в свою очередь, взаимосвязано с ростом бедности и социального неравенства, приводящими к социальной напряженности. Также снижает налоговую базу наличие теневой экономики, растущей во время кризисов, вследствие избыточной административной нагрузки на бизнес. Сокращение налоговых поступлений приводит к увеличению долга и снижению возможности финансирования социальных программ и инфраструктурных проектов.

В связи с чем очевидна необходимость осуществления модернизации налоговой системы с одной стороны в интересах налогоплательщиков и с другой стороны привести ее в соответствие с международными стандартами, поскольку интеграционные процессы, в том числе членство Казахстана в ряде соглашений, требует адекватной гармонизации налоговых систем. Модернизация, имеющая место в странах с развивающимися рынками связана с нарастанием глобальных эффектов в национальных экономиках включая актуализацию налоговых механизмов. Инвестиционная привлекательность стран и даже регионов напрямую зависит от организации налогового администрирования, его сложности и жесткости. Это предполагает пересмотр принципов, форм, методов и инструментов налоговой политики, без чего в условиях нарастания налоговой конкуренции можно столкнуться с оттоком иностранных инвестиций в страну [134]. В налоговой практике возможна модернизация инструментов, через реформирование налогообложения прибыли, НДС, налога на имущество юридических лиц, налогов на доходы физических лиц и других налогов, наряду с этим может дать свой эффект и совершенствование форм налогового регулирования. Современные налоговые инструменты, используемые в развитых странах, исключают завышенные ставки налогов. Поскольку в этом случае возможен обратный эффект – выход экономики в «серую» зону, тогда как снижение налоговых ставок, как показывает даже отечественная практика приводит к увеличению налоговых доходов (см. рисунок 11).

Можно констатировать, что недостатки налоговой системы, заключающиеся в низкой результативности налогового администрирования и выраженном дестимулирующем характере налоговых льгот, послужили предпосылками для перезагрузки налоговой политики. Неэффективное налогообложение привело к увеличению трансфертов из Национального фонда для республиканского бюджета. Помимо этого, на формирование налоговых доходов бюджета оказывают влияние глобальные финансовые и экономические кризисы. Соответственно, требуются направления не совершенствования, а реформирования налоговой системы, способствующие достижению устойчивого роста экономики. В рамках перезагрузки налоговой политики необходимо сформулировать наиболее рациональные стратегические направления модернизации налоговой системы: содействие долгосрочному экономическому росту, сохранение гибкости налоговой системы, добиться простоты налогового администрирования [135]. На данный момент самым сложным и необходимым этапом модернизации можно назвать постановку новых целей развития как в глобальном, так и в локальном виде.

Доступность администрирования, свидетельствующая о способности государства собирать налоги легко и экономично, гибкость системы, связанная с макроэкономической стабилизацией, содействие устойчивому росту отражает эффективность налогообложения. Необходима смена парадигмы государственной финансовой политики с налаживанием координации финансовой, налогово-бюджетной и денежно-кредитной политик. Ее переориентация на укрепление внутреннего денежного спроса, снижение зависимости от внешних источников капитала, прекращение немонетарной инфляции, снижение налоговой нагрузки на экономику, противодействие системным рискам.

По нашему мнению, проведение налоговой модернизации следует осуществлять в три этапа, первым из которых является - подготовительный, когда разрабатывается ее научно обоснованная концепция, после чего с помощью средств массовой информации и социальных сетей будет формироваться общественное мнение о необходимости её реализации, а также сбор предложений от налогоплательщиков по улучшению методов налогообложения. Концепция налоговой модернизации страны должна базироваться на оценке существующей инфраструктуры, ресурсов и технологий, определения сильных и слабых сторон существующей системы. Следующим этапом, проводится налоговая модернизация, когда вводится новое налоговое законодательство, в процессе чего выявляются недостатки и противоречия, которые оперативно корректируются. Заключительный этап состоит в проведении анализа и непосредственной оценки эффективности проведенной модернизации [136].

На первом этапе необходимо изучить недостатки существующей налоговой системы: излишне фискальный характер, неэффективность инструментов налогового администрирования, нестабильность налогового законодательства, количество налоговых льгот, низкое налогообложение природных ресурсов, отсутствие должного стимулирования отечественных производителей, высокое налогообложение доходов физических лиц.

Постановка целей, которых требуется достичь в ходе модернизации налоговой системы также важна, при этом на первом месте следует поставить оптимизацию налогового администрирования, оказывающего большое воздействие на экономику страны. Взаимодействие с налогоплательщиками не менее важно при разработке концепции, не только для представления об их текущих потребностях, ожиданиях и предпочтениях, но и для отслеживания прогресса, посредством регуляторной оценки эффективности внедренных изменений и внесения корректировок при необходимости. Помимо этого, рекомендуется изучить тенденции, новые технологии и успешные примеры проведенной модернизации налоговых систем в зарубежных странах.

Концепция модернизации налоговой системы состоит в существенном пересмотре основных элементов, на которых она базируется: нормативно-правовых актов, механизма взаимодействия субъектов, налоговых платежей. Модернизация налоговой системы заключается в переориентировании акцентов налоговой политики, пересмотре принципов, методов и инструментов налогового регулирования. Концептуально модернизация налоговой системы должна базироваться на принципиально новых принципах. Пересмотр институциональных основ нормативной базы впоследствии приведет к трансформации статуса субъектов налоговой системы из контролирующего органа в партнерский.

В долгосрочной перспективе концепция модернизации налоговой системы определяет видение основных шагов, формирующих фискальную политику. Программа рассчитана на два этапа по 15–20 лет:

- на первом этапе требуется усиление элементов административного регулирования налоговой системы;

- на втором этапе, когда налоговая система будет стабилизирована, возможен переход к определенной либерализации.

Все изменения, предлагаемые концепцией, рекомендуется проводить взвешенно, осторожно, не вызывая резкого роста инфляции и падения национальной валюты.

Принципами новой стимулирующей налоговой политики можно назвать:

- переход к дифференцированному уровню налоговой нагрузки, присущему развитым экономикам[[4]](#footnote-4);

- дискреционная налоговая политика для решения задач модернизации экономики;

- налоговые каникулы для инновационных предприятий, стартапов;

- налоговые льготы для субъектов в зонах сверхбыстрого роста инновационной инфраструктуры;

- налоговое стимулирование компаний с устойчивым и высоким экономическим ростом.

Налоговое стимулирование способствует формированию условий для устойчивой экономики. В частности, стимулирующая налоговая политика должна обеспечить создание прорывных технологий в индустриальной сфере, тем самым обеспечить отход от ресурсной экономики. Традиционные функции налогов в условиях экономической трансформации претерпевают структурные изменения. В реальных экономических процессах функции всегда проявляются одновременно и оценка их важности, приоритетности в определенной мере условны и подвижны. С изменениями содержания социально-экономических отношений акценты между функциями меняются. Так в условиях модернизации налоговой системы фискальная функция налога уступает приоритет стимулирующей функции (рисунок 23).

Функции налогов при традиционном подходе

Функции налогов при новом подходе

Фискальная

Контрольная

Стимулирующая

Контрольная

Стимулирующая

Распределительная

Распределительная

Фискальная

Рисунок 23 – Изменения в иерархии функций налогов

Примечание – Составлено автором

Интересы государства не являются однородными и не ограничиваются только фискальными интересами, как источников финансирования прямых государственных расходов для реализации социальных программ и централизованных инвестиций. Все функции налогов тесно переплетены между собой, не изолированы и отражаются в налоговой политике государства и в сдерживании воспроизводства, замедлении темпа экономического развития страны, и в стимулировании предпринимательской активности, обеспечении условий для устойчивого и быстрого роста и повышении уровня благосостояния в Казахстане.

Для выполнения оперативных или стратегических решений в реализации налоговой политики приоритетными становятся разные функции налога на разных этапах развития экономики государства. При новом подходе приоритетное положение занимает стимулирующая функция, как драйвер экономического роста, затем следует контрольная функция. Эффективное налоговое администрирование, посредством которого обеспечивается устойчивость и стабильность налоговой системы играет важную роль в формировании налогового инструментария стимулирования роста в секторах экономики. Совершенствование системы администрирования и контроля за сбором налогов и других обязательных платежей позволит увеличить поступления в бюджет. Фискальная функция отходит на задний план, поскольку стимулирующая и контрольная функции очевидно поспособствуют сбору налогов в бюджет [137].

В основе концепции налоговой модернизации должна быть политика стимулирования экономического роста, нацеленная на развитие казахстанской экономики и включающая:

- расширение налогового стимулирования инвестиционной деятельности, в том числе участие институциональных инвесторов, а также создание СЭЗ для предприятий, выпускающих продукцию с высокой добавленной стоимостью;

- совершенствование межбюджетных отношений;

- внедрение «зеленого» налогообложения и ESG-финансирования;

- цифровизацию функционирования налоговых органов;

- улучшение налогового администрирования.

Для стимулирования новых внутренних и внешних инвестиций и регулирование величины налоговых расходов государству следует улучшить инвестиционный климат. Добиться этого можно с помощью изменения объема взимаемых налогов, увеличивая инвестирование в различные проекты через принятие программ и государственный закуп. Основным инструментом налогового стимулирования является регулирование налоговых ставок и налоговых льгот. В последние годы налоговые льготы приобрели первостепенное значение как инструменты экономической политики, использование которых позволяет направлять инвестиции организаций в наиболее приоритетные сферы. Однако налоговые льготы требуют упорядочения через их классификацию, лимитирование величины, отказ от малозначимых льгот и контроль за их предоставлением [138]. Изученный опыт применения налоговых льгот странами ОЭСР подтверждает их эффективность в стимулировании инвестиционной и инновационной деятельности[[5]](#footnote-5). В казахстанской, как и в зарубежной практике налогообложения, хозяйствующие субъекты имеют право на вычет по расходам на научно-исследовательские, научно-технические работы и приобретение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности [98, с. 1-3].

В проекте Закона РК «О науке и технологической политике» дополнительно предлагается предусмотреть освобождение НИОКР от НДС, отнесение на вычеты активов, приобретаемых в рамках реализации НИОКР проектов, уменьшение налогообложения для вновь создаваемых элементов инновационной инфраструктуры [139]. С 2021г. в Налоговый Кодекс был введен инвестиционный налоговый кредит, позволяющий уменьшить платежи по КПН и налогу на имущество на 100% с последующей поэтапной оплатой и получить отсрочку по уплате на срок до 3 лет и направить сэкономленные суммы на развитие бизнеса. Налоговым кредитом можно воспользоваться в виде следующих вариантов изменения сроков исполнения обязательств:

- продление сроков погашения налоговой задолженности;

- отсрочка по уплате налогов или плат (сумма уплачивается единовременно);

- рассрочка (сумма уплачивается несколькими платежами ежемесячно или ежеквартально).

Налоговые каникулы в виде отсрочки уплаты налога, применяемые в странах ОЭСР эффективны и целесообразны на старте деятельности. Отмечается, что в последние годы они более интенсивно используются чем прямая финансовая поддержка. Так, с 2006г. по 2018г. налоговые льготы увеличились с 36 до 56% в общей сумме предлагаемой поддержки [140]. В казахстанском законодательстве налоговые каникулы для инновационных стартапов на постоянной основе не предусмотрены. В период пандемии COVID-19 на три года с 2020г. по 2023 г. в качестве мер [поддержки МСБ](https://ru.sputnik.kz/economy/20200722/14545033/Kak-podderzhivayut-malyy-i-sredniy-biznes-v-Kazakhstane-v-period-pandemii-COVID-19.html) были освобождены от уплаты налогов предприниматели, работающие в рамках специальных налоговых режимов (далее СНР), со среднегодовой численностью работников не выше 15 человек или среднегодовым доходом не выше 30 000 МРП, а также ИП и юридические лица со среднегодовой численностью работников до 100 человек и среднегодовым доходом не более 300 000 МРП [141].

Необходимо выстроить одну работающую систему налоговых льгот и преференций, объединенных Предпринимательским кодексом для доступного информирования инвесторов об инвестиционном климате страны, вместо множества слабо эффективных программ. Есть необходимость изменения методологического подхода к инвестиционным налоговым льготам и преференциям, заложенным в действующем Налоговом кодексе. Рекомендуется нивелировать таможенные пошлины на импорт сырья и материалов из стран дальнего зарубежья, необходимых для производства готовых изделий и импортируемых казахстанскими предпринимателями. Низкий уровень активности инвесторов, связанный с недостатком ресурсов внутри страны, высоким уровнем износа оборудования и недоверием к государственной политике страны сложился вследствие деформированной и неэффективной модели инвестирования.

Основной недостаток в межбюджетных отношениях заключается в непредсказуемости и нестабильности местных доходов, а также в системных проблемах, таких как:

- зависимость местных бюджетов от трансфертов республиканского бюджета (более 50% доходов);

- низкая самодостаточность регионов (донорами являются – Алматы, Астана, Атырауская область)[[6]](#footnote-6);

- диспропорции территорий по темпам развития экономики;

- отсутствие стимулов у регионов-доноров увеличивать собственные доходы;

- недостаточность мотивации у дотационных регионов к оптимизации расходов, вследствие выделения значительных объемов трансфертов на сбалансированность [142].

Действующая на данный момент система межбюджетных отношений не может обеспечивать в полной мере решение задач по обеспечению сбалансированности местных бюджетов, нарушен принцип обратной взаимосвязи, согласно которому чем самодостаточнее бюджет региона, тем меньше должна быть финансовая помощь из центра, области-доноры бюджета, отстают в социально-экономическом развитии от других регионов. В соответствии с действующим законодательством большинство налогов и сборов аккумулируется на республиканском уровне, а затем в виде трансфертов часть их возвращается в местные бюджеты. В этой связи Казахстану нужно выработать оптимальную налоговую систему, которая будет направлена не только на увеличение сумм налоговых поступлений, но и их рациональное распределение среди уровней бюджетной системы, поскольку действующую государственную налоговую систему можно характеризовать как недостаточно активную, недооценивающую региональный фактор развития казахстанской экономики. Высокие показатели бюджетной обеспеченности территориальных единиц, наблюдаемые в период макроэкономической стабилизации 1996–1999 годов, снизились после решения о централизации ресурсов. Что было оправдано упрощением контроля за расходами государственного бюджета, но и усилило зависимость регионов от центра, что выразилось в их неспособности обеспечивать свои собственные нужды. Средний показатель бюджетной обеспеченности территориальных единиц в Казахстане за последние 20 лет снизился в два раза – с 85,1 до 38,8% [143].

Проведенный во 2 главе анализ показал зависимость динамики и структуры налоговых поступлений в государственный бюджет от текущего состояния макроэкономической конъюнктуры. Необходимо выявлять взаимосвязи и устанавливать причины, влияющие на изменения поступления налогов, как позитивные, так и негативные и имеющее двоякое значение. Систематизация факторов, оказывающих влияние на состояние налоговых доходов государственного бюджета представлена в таблице 19.

На каждый налог, представленные в таблице факторы оказывают дифференцированное влияние. Девальвация отечественной валюты, изменение ценовой конъюнктуры на мировых рынках, ослабление спроса на сырьевые ресурсы оцениваются как сценарные условия развития экономики, однако противостоять финансово-экономическим шокам можно с помощью эффективного налогового администрирования. Другими словами налоги, выступая основным инструментом пополнения бюджетов, проецируют макроэкономические процессы в экономике.

Таблица 19 - Факторы, оказывающие влияние на состояние налоговых доходов государственного бюджета

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Факторы | Показатели | | |
| доходы госбюджета | налоговые поступления | доля налогов в госбюджете |
| Позитивные, обеспечивающие рост | * рост мировой экономики и торговли; * изменения в нормативной правовой базе; * национализация частных пенсионных программ; * улучшение макроэкономической ситуации; * рост поступлений от приватизации государственного имущества | * увеличение налоговых ставок; * введение новых налогов и сборов | * обменные курсы; * ужесточение мер администрирования и контроля; * [экономический кризис](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BA%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D1%81); * рост ВВП; * увеличение произ водственной актив ности в базовых отраслях экономики; * рост уровня конкуренции в экономике |
| Оказываю щие двоякое воздействие | * рост уровня конкуренции в экономике; * уровень ставки рефинансирования; * управленческие решения; * изменения в нормативной правовой базе | * замедление деловой активности предпринимательского сектора; * сокращение налоговых льгот; * курс националь ной валюты | * увеличение налоговых ставок; * сокращение трансфертов из нацфонда |
| Негативные, вызыва ющие спад | * чрезвычайные ситуации природного и техногенного характера; * неэффективность [фи нансовой системы](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0) государства; * отсутствие выхода к морю, зависимость от логистических сетей соседних стран | * неэффективность [налоговой политики](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%B8%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0) вызывающая увеличение [теневого сектора экономики](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0); * уровень инфляции; * обесценение национальной валюты | * цены на сырьевые товары; * рост доходности средств нацфонда |
| Примечание - Составлено автором | | | | |

Любая модель бюджетной системы предрасположена к вертикальной несбалансированности вследствие различия функций, выполняемых разными уровнями власти. Осуществляя макроэкономическое регулирование и перераспределение национального дохода, центральные органы концентрируют наиболее важные налоговые источники доходов, ослабляя доходную базу местных бюджетов.

Казахстанская экономика имеет значительный сырьевой уклон. Поэтому конъюнктурные изменения на мировых рынках отражаются на финансовых результатах крупных компаний и, следовательно, на налоговых поступлениях в бюджет. Если снижается спрос и уровень цен на сырье и курс валюты по отношению к доллару, то снижается и выручка предприятий, рост издержек опережает рост выручки. Также присутствует высокая закредитованность компаний, что обусловливает необходимость выплаты процентов по кредитам. И как результат – сжатие налоговой базы и снижение объема налоговых поступлений. Это еще одно доказательство необходимости налоговой модернизации на данном этапе. Осознание значимости вопросов загрязнения окружающей среды, как одной из глобальных проблем нашего времени, находит отражение в части налоговой политики многих стран. Среди научных изысканий по применению рыночных механизмов в экологической деятельности в последнее время разрабатываются исследования в области так называемых зеленых налогов. Новый экологический кодекс Казахстана усиливает ответственность за загрязнение окружающей среды и закладывает основы рынка зеленых финансов.

Налогообложение играет значительную роль в решении задач экологической политики. В 2021 году в Казахстане был принят новый [Экологический кодекс](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39768520), теперь в Налоговом кодексе с 01.01.2022г. вместо термина «плата за эмиссию в окружающую среду» предусмотрен термин «плата за негативное воздействие на окружающую среду». Немаловажным нововведением является и то, что местные исполнительные органы обязаны финансировать природоохранные мероприятия за счет поступающих экологических платежей в объеме 100%. Тогда как ранее в законодательстве отсутствовала обязательность целевого расходования поступивших платежей за эмиссии на природоохранные мероприятия. И это привело к тому, что лишь порядка 45% поступающих средств местные исполнительные органы распределяли на охрану окружающей среды.

В Казахстане развитие экологизации налогообложения идёт с определенным отставанием от экономически развитых стран, поэтому, исследование мировой налоговой практики в экологической сфере даст возможность создать свой механизм действий. В Казахстане первые экологические платежи были законодательно закреплены в 1991 гг. в Законе «О налоговой системе в Республике Казахстан». В 2007г. приняли Экологический кодекс, предусматривающий ужесточение экологических требований в сфере использования опасных технологий и техники. В Казахстане отсутствует понятие «экологический налог», данное словосочетание используется для обозначения некоторых платёжных обязательств, однако само понятие в законодательстве отсутствует.

В Казахстане взимается плата за негативное воздействие на окружающую среду, то есть за выбросы и сбросы загрязняющих веществ, осуществляемые на основании соответствующего экологического разрешения и декларации о воздействии на окружающую среду в соответствии с экологическим законодательством. Применяемые экологические налоги можно условно разделить согласно областям применения на следующие группы:

- энергетические налоги (на моторное топливо, энергетическое топливо, электроэнергию);

- транспортные налоги (налоги на пройденные километры, ежегодный налог с владельца, акцизы при покупке нового или подержанного автомобиля);

- платежи за загрязнения (эмиссии загрязняющих веществ в атмосферу и выбросы в водные бассейны - углекислого газа и других вредных веществ);

- платежи за размещение отходов;

- налоги на выбросы веществ, приводящих к глобальным изменениям (вещества, разрушающие озоновый слой, и парниковые газы);

- налог на шумовое воздействие;

- платежи за пользование природными ресурсами.

Платежи за загрязнение окружающей среды в Актюбинской, Атырауской, Мангыстауской и Западноказахстанской областях составили 55% всех фактических поступлений по данным платежам, со штрафами, исками, санкциями и взысканиями объем поступлений составил - 82%. Проблема заключается в отсутствии определенной ясности и действенной политики касательно источников экологических платежей. Поступления экологических платежей в зависимости от уровня их учета отличаются от поступлений республиканского и местных бюджетов [144].

При использовании финансовых ресурсов наблюдается низкая степень зависимости проведения природоохранных мероприятий в регионах, в которых имеется негативное воздействие техногенных факторов на экологическую обстановку. В Республике Казахстан следует создать специальные экологические фонды и средства использовать только по назначению. Помимо этого, можно определить два стратегических направления:

- зеленое налогообложение для стабилизации качества окружающей среды;

- переход к «низкоуглеродному» развитию ESG-финансирования.

Сегодня компании все чаще рассматривают свою налоговую стратегию через призму ESG [145]. Учитывая, что почти 70% казахстанского электричества генерируется на угле, требуются значительные структурные изменения в экономике страны для достижения углеродной нейтральности. С 2026 года вводится углеродный пограничный налог для экспортеров, для снижения углеродной интенсивности экономики и предотвращения экономических убытков. Причем сам факт введения углеродного налога не может привести к снижению уровня уклонения от налогов. Необходима трансформация налогового администрирования в данной области.

Налоговое администрирование должно выступать не только противодействием уклонению от уплаты экологических налогов, незаконному применению льготного налогообложения инновационной и инвестиционной деятельности в области зеленых технологий, но и стать способом налогового стимулирования инвестиций в зеленые технологии [146].

В эпоху цифровых технологий и социальных сетей объем генерируемой информации увеличивается в геометрической прогрессии [147]. Большие данные становятся стратегическим активом. Они представляют собой большой объем неструктурированных данных из разных источников и в разных форматах. Эти данные можно использовать как государственным органам, так и предприятиям для создания продуктов, идеально подходящих потребителям (рисунок 24).

Финансовый мониторинг

Инвестиции (ГЧП)

Гос. программы

Чистота покупки/продажи

Таможенные платежи

Государственная пошлина

Налоги, сборы, платежи

Финансовые операции

Активы

Страхование

Банки

Data-центр

Рисунок 24 – Механизм финансового мониторинга через Data-центр

Примечание - Составлено по источнику [148]

Внедрение и более активное применение в системе налогового администрирования Республики Казахстан технологии Big Data облегчит жизнь налогоплательщиков. Налоговым органам Big Data поможет лучше понимать поведение населения и даст видение, где возможно мошенничество и развивается теневая экономика, а где, наоборот, добросовестные налогоплательщики и нет нарушений. С помощью Big Data, обеспечивающей обширное хранилище информации для разработки аналитических методов выявления рисков и налогоплательщиков, несущих эти риски, налоговые органы смогут работать с большими объемами данных, [149].

К тому же Big Data подразумевает повторное использование уже имеющихся данных, что делает такой способ получения информации относительно недорогим. Использование Big Data повышает прозрачность налоговых процессов. А совместно с технологией Блокчейн появится возможность отслеживать крупные транзакции с большим НДС, возвраты налогов и трансграничные сделки.

Автоматизация налогового администрирования в Казахстане представляет собой важный инструмент для упрощения и ускорения процессов сбора налогов. Это помогает снизить административную нагрузку на налогоплательщиков и налоговые органы, снизить уровень коррупции и повысить прозрачность в налоговой системе.

Вместе с тем автоматизация имеет некоторые ограничения, такие как недостаточная подготовка и обучение налоговых органов и налогоплательщиков, проблемы с защитой данных и недостаточная гибкость, и адаптируемость налоговых систем. Причем для соответствия требованиям современного цифрового налогового мира, налоговым администраторам нужна унифицированная аналитическая основа, которая удовлетворит эти потребности в отличие от старых разрозненных технологий.

В целом, цифровизация налогового администрирования может привести к значительным улучшениям налоговой системы и помочь справиться с некоторыми проблемами налогового администрирования. Необходимо продолжать работу по усовершенствованию и развитию новых технологий и усиленному обучению налоговых органов и налогоплательщиков, чтобы обеспечить более эффективное и прозрачное налоговое администрирование в Казахстане.

Отсутствие четкой структуризации элементов налоговых поступлений становится серьезным препятствием для получения адекватной оценки влияния налоговой политики на разные стороны социально-экономического развития государства, в частности активизацию предпринимательской деятельности, рост благосостояния населения и т.д.

Структура налоговых поступлений отражает состояние национальной экономики и подчеркивает деформации ее развития, вместе с тем важно учитывать самостоятельное значение и влияние внутренней структуры налоговой системы на решение стратегических проблем развития. Поэтому исследование и совершенствование этой структуры дает возможность эффективно изучать существующую взаимосвязь и взаимовлияние отдельных ее составляющих.

Для оценки новой налоговой системы следует применять качественные и количественные критерии, которые могут стать в последующем индикаторами мониторинга ее действенности (таблица 20).

Установление оптимального уровня и условий налогообложения, создающего баланс интересов государства и плательщиков, является важнейшей задачей налоговой политики. Проблема в том, что эти интересы динамичны и зависят от множества факторов, поэтому со сменой приоритетов развития общества и целей экономической и социальной политики государства оптимальные для определенных условий и в конкретный момент времени параметры налоговой системы перестают обеспечивать баланс интересов.

Таблица 20 - Критерии оценки внедрения концепции налоговой модернизации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Уровень | Индикаторы | | | |
| качественные | количественные | | |
| абсолютные показатели | относительные показатели |
| Макроэкономический | Макроэкономическая стабильность  Обеспечение экономического роста  Инвестиционный климат  Влияние на социально незащищенные слои  Прозрачность регулирования  Влияние на малый бизнес | ВВП: объем, темп роста/прироста, структура  Уровень инфляции  Объем налоговых платежей  Рост и/или снижение расходования бюджетных и иных финансовых ресурсов  Темпы роста/прироста инвестиций на душу населения  Динамика объема международной торговли  Динамика объема и структуры иностранных инвестиций | Соотношение выгод и издержек  Динамика показателей деловой активности. |
| Микроэкономический | Обеспечение развития предприятия. | Абсолютные показатели финансовой устойчивости и платежеспособности  Объем поступлений (доходы/прибыль)  Средний уровень оплаты труда работников предприятия | Относительные показатели финансовой устойчивости и платежеспособности  Показатели убыточности  Показатели рентабельности |
| Примечание - Составлено по источнику [28, с. 4-16] | | | | | |

Для стимулирования устойчивого роста требуется изменение статуса налоговой службы из контролирующего органа в статус поддерживающего на основе новых принципов работы: надежности, ответственности и долгосрочности [150]. Для развития и ведения бизнеса принцип надежности означает наличие обратной связи со стороны налогоплательщика на законность действий налоговых органов. Принцип ответственности исключает возможность коррупции и уклонения плательщиков от уплаты налогов. Принцип долгосрочности действий контролирующих органов рассматривается с позиции поддержки предпринимательства и означает, что налогоплательщики четко представляют, что законные действия в отношении не зависимо от времени, прошедшего после начисления платежей, в случае их неуплаты к нему в обязательном порядке будут приниматься карательные меры. Таким образом, налогоплательщик становится заинтересованным лицом для ведения честных партнерских взаимоотношений с государством.

Налоговые поступления при использовании предлагаемых принципов партнерского взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков увеличатся, поскольку предприниматели смогут просчитывать свои долгосрочные возможности и, соответственно, более эффективно использовать ресурсы с точки зрения инвестирования, которое позволяет развивать и стимулировать инновационные процессы. *Таким образом модернизация налоговой системы Казахстана в части построения партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками приведет к стабильной, построенной на новых, прозрачных и стимулирующих принципах налоговой системе, формирующей благоприятный предпринимательский климат, вывод доходов из тени, что будет обеспечивать надлежащие налоговые поступления в бюджет.*

* 1. **Прогнозирование налоговых поступлений с использованием математического моделирования**

В условиях экономической нестабильности возникает потребность адаптации и модернизации налоговой системы с целью обеспечения устойчивости национальной экономики и стимулирования экономического роста. Налоговая система и её элементы подвержены изменениям в зависимости от институциональных преобразований.

Для разработки концепции модернизации налоговой системы, достижения её стабильности и гибкости, обеспечения экономического роста необходим комплекс мер, выработанных на основе анализа основных факторов, определяющих динамику налоговых и неналоговых сборов.

Предлагается рассмотреть несколько возможных мер, предположительно существенным образом воздействующие на состояние и развитие налоговой системы. Снижение налоговых ставок: снижение налоговых ставок может стимулировать предпринимательскую активность и привлечение инвестиций в страну, в том числе снижение ставок по КПН, НДС и других налоговых ставок для формирования благоприятного инвестиционного климата для бизнеса. Упрощение налоговых процедур: бюрократические налоговые процедуры могут быть упрощены и автоматизированы, включая внедрение электронной системы подачи налоговых деклараций и платежей, уменьшение количества требуемых документов и сокращение времени на обработку налоговых форм.

Борьба с коррупцией: прозрачность и открытость налоговой системы являются ключевыми факторами привлечения инвестиций и укрепления экономической стабильности, а также антикоррупционные реформы, улучшение механизмов контроля и ужесточение наказаний за налоговые преступления. Развитие налогового администрирования: укрепление кадрового потенциала и технических возможностей налоговой службы повысит эффективность налогового механизма, в том числе внедрение современных систем мониторинга и аналитики позволит более точно оценить налоговую базу и выявлять факты и возможности налогового уклонения. Поддержка малого и среднего бизнеса: снижение налоговой нагрузки может способствовать его развитию и повышению конкурентоспособности МСБ [151].

Выше названные меры могут быть интерпретированы в определенные методы и формы налогового реформирования. Разработка гибкой налоговой политики необходима в период экономической нестабильности, в условиях проявления специфических потребности и вызовов. Законодатель может предусмотреть возможность временного снижения или отсрочки уплаты налогов для отдельных перспективных секторов экономики для смягчения финансовой нагрузки. Привлечение инвестиций и развитие предпринимательства выступают ключевыми факторами обеспечения экономической стабильности на основе снижения налоговых ставок для инвесторов и предпринимателей, предоставления налоговых льгот для инновационных предприятий, развития новых технологических отраслей экономики. Обновление налоговой базы, с одной стороны, и её расширение, с другой, может способствовать увеличению доходов государственного бюджета. Это связано с введением новых налогов или расширением действия существующих налогов при соблюдении принципов экономической справедливости и минимизации негативных последствий для бизнеса и населения [152].

Модернизация налоговой системы Казахстана, основанная на учёте многих факторов и внедрении ряда институциональных изменений, может быть исследована и представлена с использованием инструментов математического моделирования. В частности, это может быть реализовано в нескольких аспектах:

Прогнозирование доходов. Математические модели могут использоваться для прогнозирования будущих доходов от налогов, основываясь на различных факторах, таких как экономический рост, инфляция, уровень занятости и другие социально-экономические показатели. Это поможет разработать прогнозы доходов и планировать более точный бюджет. Оптимизация ставок налога. Математические модели могут быть использованы для определения оптимальных ставок налога, которые будут максимизировать собранные доходы при минимальных негативных последствиях для экономики и налогоплательщиков. Это включает анализ налоговых ставок, границы налоговых ставок, а также налоговых льгот и исключений.

Моделирование эффективности и справедливости. Математические модели могут помочь оценить эффективность и справедливость налоговой системы. Они могут анализировать распределение налоговой бремени между различными секторами экономики и группами налогоплательщиков, а также изучать воздействие налоговых изменений на экономическую активность и социальное благосостояние.

Борьба с налоговым мошенничеством. Математические модели могут быть использованы для обнаружения фактов и возможностей налогового мошенничества и уловок. Анализ данных и применение алгоритмов машинного обучения позволяют выявлять аномалии и распознавать шаблоны, свидетельствующие о потенциальных налоговых правонарушениях. Это помогает налоговым органам более эффективно бороться с уклонением от уплаты налогов и обеспечивать справедливость системы.

Прогнозирование и планирование налоговых поступлений. Целью налогового прогнозирования и планирования экономики является разработка, изучение и применение современных математических методов и моделей эконометрического, статистического, экспертного, комбинированного прогнозирования социально-экономических явлений и процессов, причем данные методы должны быть проработаны до степени, позволяющей их использовать на государственном уровне [153].

Итак, одним из важнейших критериев изучения и использования системы налоговых отношений является налоговое прогнозирование, которое выступает в качестве особого компонента системы выработки и принятия решений в сфере налоговых взаимоотношений государства и налогоплательщиков. На сегодняшний день существуют достаточное количество экономико-математических моделей для оценки динамики и прогнозирования налоговых поступлений в бюджет. Конкретная эконометрическая модель налоговой системы Казахстана будет зависеть от целей исследования и доступных данных. В рамках эконометрики можно использовать различные модели для исследования связи между налоговыми переменными и экономическими показателями. Ниже рассмотрены некоторые из распространенных моделей, которые могут быть применимы.

Модель панельных данных используется для анализа долгосрочных взаимосвязей между налоговыми переменными и экономическими факторами на основе панельных данных, включающих информацию о различных регионах или отраслях экономики в Казахстане. Это позволяет оценить долгосрочные эффекты налоговой политики.

Модель векторной авторегрессии (VAR) используется для анализа краткосрочных динамических взаимосвязей между налоговыми переменными и экономическими факторами. VAR-модель позволяет оценить взаимное влияние переменных, включая их динамику и эффекты шоков.

Модель гравитационной панели часто используется для анализа взаимосвязей в торговле и инвестициях между различными регионами или странами. В контексте налоговой системы Казахстана модель гравитационной панели может быть применена для оценки влияния налоговых ставок и других налоговых факторов на приток или отток инвестиций.

Модель динамической стохастики общего равновесия (DSGE) представляет собой динамическую модель, которая учитывает микроэкономические поведенческие особенности и взаимосвязи между различными секторами экономики. DSGE-модели могут быть использованы для анализа воздействия налоговой политики на макроэкономические показатели, такие как ВВП, инфляция и безработица [154].

Важно отметить, что выбор конкретной эконометрической модели будет зависеть от конкретных целей и задач исследования систем налогообложения. В работе построена регрессионная модель для прогнозирования налоговых поступлений на основе статистических данных. Регрессионная модель является одной из наиболее распространенных и простых форм эконометрического моделирования налоговых систем. Она позволяет анализировать взаимосвязь между зависимой переменной (например, налоговые поступления) и независимыми переменными (например, налоговые ставки, ВВП и другие факторы). В контексте налоговой системы Казахстана регрессионная модель может быть построена следующим образом:

1. Определить зависимую переменную. Выбрать переменную, которую необходимо объяснить с помощью регрессионной модели. Например, это может быть общая сумма налоговых поступлений в стране.

2. Определить независимые переменные. Выбрать факторы, которые могут оказывать влияние на налоговые поступления. Это могут быть налоговые ставки по различным видам налогов, уровень экономического развития, инвестиции, инфляция и другие социально-экономические показатели.

3. Собрать статистические данные. Получить доступ к соответствующим данным для оценки модели. Важно иметь достаточно широкий и качественный набор статистических данных для анализа.

4. Определить спецификацию модели. Определить функциональную форму модели и включить соответствующие переменные. Например, линейная регрессионная модель может быть представлена как:

Налоговые поступления = β₀ + β₁ × Налоговая ставка₁ + β₂ × Налоговая ставка₂ + β₃ × Уровень экономического развития + ε,

где β₀, β₁, β₂, β₃ - коэффициенты регрессии, ε - случайная ошибка.

5. Оценить модель. Использовать метод наименьших квадратов или другие статистические методы для оценки коэффициентов регрессии и проверки статистической значимости влияния переменных.

6. Интерпретировать результаты. Оценить значимость и направление влияния каждой независимой переменной на зависимую переменную. Обратить внимание на статистическую значимость коэффициентов и практическую значимость результатов.

7. Проверить работоспособность построенной модели на практике.

Как было сказано выше, в регрессионной модели сумма налоговых поступлений может зависеть от различных факторов, которые могут включать, но не ограничиваться следующими:

Налоговые ставки. Высота налоговых ставок может оказывать прямое влияние на сумму налоговых поступлений. Обычно предполагается, что более высокие налоговые ставки приводят к большим суммам налоговых поступлений, но это может иметь определенные пределы, когда налогоплательщики начинают уклоняться от налогов.

Экономический рост. Уровень экономического развития и рост ВВП могут оказывать влияние на сумму налоговых поступлений. В периоды быстрого экономического роста обычно регистрируется увеличение доходов и, следовательно, налоговых поступлений.

Занятость и заработная плата. Уровень занятости и заработная плата могут влиять на объем налоговых поступлений. При высокой занятости и росте заработной платы налоговые поступления могут увеличиваться.

Инфляция. Уровень инфляции может оказывать влияние на сумму налоговых поступлений. При инфляции некоторые налоговые базы могут автоматически расти, что приводит к увеличению налоговых поступлений.

Распределение доходов. Распределение доходов между различными группами населения может влиять на сумму налоговых поступлений. Более равномерное распределение доходов может привести к большему объему налоговых поступлений, так как больше людей попадает в более высокие налоговые ступени.

Фискальная политика и налоговые реформы. Изменения в налоговой политике, включая изменения налоговых ставок, налоговых льгот и других налоговых мер, также могут влиять на сумму налоговых поступлений.

Важно отметить, что зависимость суммы налоговых поступлений от этих факторов может быть разной, сложной и многомерной. В практике моделирования налоговых поступлений наиболее часто используемыми являются эконометрические модели, представляющие собой регрессионные уравнения (как линейные, так и нелинейные), отражающие взаимосвязь эндогенных величин (суммы налоговых поступлений) от экзогенных величин (внешних воздействий) с учетом ограничений и условий, задаваемых параметрами модели, а также лаговыми (временными) переменными. Наиболее близким для бюджетного планирования является прогноз налоговых поступлений на основе регрессионного анализа, позволяющего количественно описать зависимость между исследуемой переменной и одной или несколькими независимыми переменными. Построение эконометрических моделей в оценке налоговых поступлений может быть основано на применении статических и динамических информационных массивов. Первый — отражает зависимость результирующей переменной y (в данном случае — налоговые поступления) от влияющих на нее факторов xi (например, ВВП, инфляция и т.д.), характерных для однородной совокупности объектов в определенный период времени. Эконометрическая модель, содержащая динамическую информацию, отражает зависимость некоторой результирующей переменной yt (налоговых поступлений) в моменты времени t от переменных (факторов) xit, исследуемых одновременно, либо в предшествующие периоды. Если общее число факторов ограничено и изменяется в пределах n, i = 1, 2, ..., n, то в ходе измерения уровней всех переменных в некоторый период t = 1, 2, ..., T можно сформировать массив, образованный вектором-столбцом значений результирующей переменной y = (y1 , y2 , ... , yT ) и матрицей значений переменных (факторов).

Данный массив будет иметь размерность T \* n, при этом каждому элементу yt вектора будет соответствовать строка матрицы Х.

Эконометрическая модель, отражающая взаимосвязь результирующей переменной y и xi, i = 1,2,...,n, может быть представлена уравнением (1):

yt = f(a , x) + εt (1)

где f(a, x) ‒ функция, показывающая характер взаимосвязи между переменными yt и xit;

x = (х1 , х2 ,..., хn) ‒ вектор заданных переменных (факторов);

a = (a0, a1 ,..., an ) ‒ вектор параметров модели;

ai ‒ параметр, отражающий степень влияния фактора xi на результирующую переменную y;

a0 ‒ некоторая постоянная величина модели;

εt ‒ случайная ошибка модели в некоторый период t, при которой формулируется предположение о равенстве нулю ее математического ожидания и постоянной дисперсии.

Проблема построения эконометрической модели в оценке налогового поступления состоит в выделении определенного состава переменных xi и сборе статистических данных в динамике нескольких налоговых периодов, выборе вида функции, связывающей их с результирующей переменной y и в оценке параметров ai, i = 0, 1, ... n. Далее данная постановка задачи позволит сделать системный анализ налоговой сферы в РК и применить методы параметрической идентификации для построения парной и множественной регрессии для оценки и прогнозирования налоговых поступлений. Системный подход при исследовании основ планирования и прогнозирования на государственном уровне, имея сложную многокомпонентную структуру, гармонично интегрируется в информационное пространство государственного устройства. Данное обстоятельство требует переосмысления подходов к организации и обеспечению функционирования системы учетно-аналитических процедур, расширения арсенала применяемых методов и инструментов. Системный подход к процессу налогового прогнозирования и планирования представлен на рисунке 25.

Процесс налогового прогнозирования формируется на основе:

Детерминистические прогнозы налоговых доходов бюджета

Прогнозы временных рядов

Прогнозы с моделями с несколькими переменными

Процесс налогового планирования включает:

Государственное налоговое планирование, направленное на оценку налоговых доходов бюджета

Международное налоговое планирование, определяющее пути снижения кризисных явлений

Планирование распределения доходов и расходов государства

Направленность на мобилизацию налоговых доходов

Анализ налоговых поступлений в бюджетную систему

Рисунок 25 – Системное взаимодействие налогового прогнозирования и планирования

Примечание - Составлено на основе источника [155]

Рассмотрим и исследуем налоговое прогнозирование, которое выступает в качестве особого компонента системы выработки и принятия решений в сфере налоговых взаимоотношений государства и налогоплательщиков. Налоговое прогнозирование на макроуровне представляет собой систематизированную деятельность налоговых и финансовых органов по определению потенциальных размеров будущих налоговых доходов с учетом факторов социально-экономического и политического развития страны [154, с. 8-26]. Анализ налоговой системы в Республике Казахстан позволяет выделить основные экономические показатели, от которых зависят налоговые поступления в бюджет (Приложение Б).

На основе статистических данных таблицы 18 построим регрессионное уравнение вида (2)

(2)

где ух – теоретические значения результативного показателя, в данном случае у – налоговые поступления;

– факторы, независимые переменные, от которых зависит результирующий показатель, в данном случае это либо ВВП, либо инфляция, либо СЗП, либо цена на нефть, либо все независимые переменные;

a0, a1 , ... , an – коэффициенты (параметры) уравнения регрессии;

возмущения или ошибки модели.

Нами в диссертационной работе предлагается использовать в качестве переменных xi объем ВВП, уровень инфляции, среднюю заработную плату и среднюю цену за нефть, в результате чего ставится задача получить следующие парные регрессии:

1. Регрессионная зависимость между налоговыми поступлениями и ВВП.
2. Регрессионная зависимость между налоговыми поступлениями и инфляцией.
3. Регрессионная зависимость между налоговыми поступлениями и средней заработной платой.
4. Регрессионная зависимость между налоговыми поступлениями и ценой за нефть.

Данные переменные выбраны по причине того, что налоги, являясь проекцией экономических процессов, зависят от множества причин, среди которых для Казахстана их мы считаем наиболее важными. Показатель объема ВВП дает возможность руководству страны принимать обоснованные количественными показателями решения о снижении или повышении налогов, а затем через те же показатели проверять полученные результаты. Колебание цен на нефть влечет за собой инфляционные риски, влияющие на устанавливаемый размер средней заработной платы, подтверждая тесную взаимосвязь налогов и экономических процессов, наиболее четко прослеживаемую в период кризисных явлений. При использовании инструментов MS Excel дополнительные расчеты будут выводиться по следующей схеме:

Раздел Регрессионная статистика.

Раздел Дисперсионный анализ. Задача дисперсионного анализа состоит в проверке нулевой гипотезы Н0 о статистической незначимости уравнения регрессии в целом и показателя тесноты связи. Данные в таблице 21 дисперсионного анализа располагаются следующим образом.

Таблица 21 – Данные дисперсионного анализа

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Данные | *df* | SS | MS | F | F-значимость |
| Регрессия | Количество объясняющих переменных  (k1=1) | ∑(y-ŷ)2 | ∑(ŷ-ȳ)2/k1 | x(n-k-1) | Вероятность того, что Fфакт сформировалось случайным образом |
| Остаток | k2=n-k-1 | ∑(y-ŷ) | ∑(ŷ-ȳ)2/k2 | - | - |
| Итого | Число степеней свободы (n-1) | ∑(y-ȳ)2 | - | - | - |

Раздел без названия (идет сразу после Дисперсионного анализа).

Столбец Коэффициенты:

– в строке с названием «Y-пересечение» дан коэффициент a уравнения регрессии;

– в строке с названием «х» дан коэффициент b уравнения регрессии.

Столбец Стандартные ошибки:

– в строке с названием «Y-пересечение» дана с.о.(а);

– в строке с названием «х» дана с.о.(b).

Столбец t-статистика:

– в строке с названием «Y-пересечение» дано tфакт(а);

– в строке с названием «х» дано tфакт(b).

Столбец Р-значение:

– в строке с названием «Y-пересечение» дана вероятность того, что параметр а сформировался случайно;

– в строке с названием «х» дана вероятность того, что параметр b сформировался случайно.

Столбец Верхние 95%:

– в строке с названием «Y-пересечение» дана верхняя граница 95% доверительного интервала параметра а;

– в строке с названием «х» дана верхняя граница 95% доверительного интервала параметра b.

Столбец Нижние 95%:

– в строке с названием «Y-пересечение» дана нижняя граница доверительного интервала параметра а;

– в строке с названием «х» дана нижняя граница доверительного интервала параметра b. (Если ноль находится внутри доверительного интервала, то данный параметр незначим.)

Из этой таблицы 21 нам известны некоторые данные, такие как: параметры а и b. Параметрическая идентификация данных параметров осуществлялась методом наименьших квадратов.

Раздел Вывод остатка. Здесь три столбца:

1) нумерация наблюдений;

2) предсказанное у – теоретические значения переменной Y;

3) остатки – значения разности между фактическими и теоретическими значениями переменной Y, то есть .

Первое парное регрессионное уравнение для оценки налоговых поступлений в зависимости от ВВП имеет вид: .

Дадим интерпретацию найденным коэффициентам: оценка коэффициента b = 132,9799255 показывает, что с увеличением ВВП на 1 трлн. тг годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на 132,9799255 млрд тг. Оценка коэффициента а = 39,17741032 формально говоря, показывает прогнозируемый уровень переменной у, когда х = 0, т.е. ВВП - нулевой, а годовые налоговые поступления все равно увеличиваются на 39,17741032 трлн. тг. Но с точки зрения экономики ВВП страны никак не может быть нулевым, поэтому можно сказать, что реального смысла в данной задаче этот коэффициент не имеет. Все остальные расчеты видны из рисунка 26.

Изображение выглядит как текст, снимок экрана, число, Шрифт

Автоматически созданное описание

Рисунок 26 – Расчеты парной регрессии для оценки налоговых поступлений в зависимости от ВВП

Важно сказать, что коэффициент детерминации R2=0.98, то есть зависимая переменная у на 98% зависит от значений переменной х и только на 2% от другой случайной составляющей. Это очень хороший показатель. Проверим значимость уравнения в целом: Критерий Фишера Fфакт=1773,352689. Это намного больше табличного значения функции Фишера–Снедекора[[7]](#footnote-7) Fтабл=4,28, находящегося на пересечении чисел k1 = 1 и k2 = 28, при α = 0,05. Следовательно, уравнение сформировалось не под воздействием случайных факторов и полученное регрессионное уравнение статистически значимо в целом.

Выполним прогноз годового налогового поступления для иного значения ВВП, например равного 120,5 трлн. тенге. Находим прогнозное значение по модели где хр= 120,5. Тогда 16063,26 млрд тг. То есть при ВВП=120,5 трлн. тг. прогноз налоговых поступлений ожидается примерно в 16063,26 млрд. тг. На корреляционном поле показаны динамика экспериментальных и расчетных данных по налоговым поступлениям в зависимости от ВВП (рисунок 27).

Рисунок 27 – Динамика налоговых поступлений в зависимости от ВВП,

трлн. тенге, Х1

Линейная регрессия отлично аппроксимирует экспериментальные данные, что позволяет использовать модель для прогнозирования в краткосрочном периоде. Второе парное регрессионное уравнение для оценки налоговых поступлений в зависимости от инфляции имеет вид: .

Изображение выглядит как текст, снимок экрана, Шрифт, число

Автоматически созданное описание

Рисунок 28 – Расчеты парной регрессии для оценки налоговых поступлений в зависимости от инфляции

Все остальные расчеты видны из рисунка 28.

Дадим интерпретацию найденным коэффициентам: оценка коэффициента b = 2,739691466 показывает, что с увеличением инфляции на 1% годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на 2,739691466 млрд тг. Оценка коэффициента а = 29,42136566 формально говоря, показывает прогнозируемый уровень переменной у, когда х = 0, т.е. инфляция - нулевая, а годовые налоговые поступления все равно увеличиваются на 29,42136566 трлн. тг. Но с точки зрения экономики ВВП страны никак не может быть нулевым, поэтому можно сказать, что реального смысла в данной задаче этот коэффициент не имеет.

Важно сказать, что коэффициент детерминации R2=0.24, то есть зависимая переменная у на 24% зависит от значений переменной х и только на 75% от другой случайной составляющей. Это очень низкий показатель. Проверим значимость уравнения в целом: Критерий Фишера Fфакт = 3,56. Это меньше табличного значения функции Фишера–Снедекора Fтабл = 7,28, находящегося на пересечении чисел k1 = 1 и k2 = 11, при α = 0,05. Следовательно, уравнение сформировалось под воздействием случайных факторов и полученное регрессионное уравнение статистически не значимо в целом. Поэтому прогноз годового налогового поступления для иного значения инфляции вычислять не целесообразно. На корреляционном поле показаны динамика экспериментальных и расчетных данных по налоговым поступлениям в зависимости от инфляции (рисунок 29).

Рисунок 29 – Динамика налоговых поступлений в зависимости от инфляции (%), Х2

Линейная регрессия очень плохо аппроксимирует экспериментальные данные, что не позволяет использовать модель для прогнозирования в краткосрочном периоде. Третье Регрессионное уравнение для оценки налоговых поступлений в зависимости от средней заработной платы имеет вид: . Все остальные расчеты видны из рисунка 30.

Изображение выглядит как текст, снимок экрана, Шрифт, число

Автоматически созданное описание

Рисунок 30 – Расчеты парной регрессии для оценки налоговых поступлений в зависимости от средней заработной платы

Дадим интерпретацию найденным коэффициентам: оценка коэффициента b = 0,045928736 показывает, что с увеличением заработной платы на 1 тыс. тг годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на 0,045928736 млрд. тг. Оценка коэффициента а = -229,6391188 формально говоря, показывает прогнозируемый уровень переменной у, когда х = 0, т.е. заработная плата - нулевая, а годовые налоговые поступления уменьшаются на 229,6391188 трлн. тг. Однако с точки зрения экономики страны, если безработица имеет место быть, то следует ожидать уменьшения налоговых поступлений, поэтому можно сказать, что реальный смысл в данной задаче этот коэффициент имеет. Важно сказать, что коэффициент детерминации R2=0.98, то есть зависимая переменная у на 98% зависит от значений переменной х и только на 2% от другой случайной составляющей. Это очень хороший показатель. Проверим значимость уравнения в целом: Критерий Фишера Fфакт = 2167,11546. Это намного больше табличного значения функции Фишера–Снедекора Fтабл = 4,28, находящегося на пересечении чисел k1 = 1 и k2 = 28, при α = 0,05. Следовательно, уравнение сформировалось не под воздействием случайных факторов и полученное регрессионное уравнение статистически значимо в целом.

Выполним прогноз годового налогового поступления для иного значения заработной платы, например равного 407500 тенге.

Находим прогнозное значение по модели где хр= 407500. Тогда 18486,321 млрд тг. То есть при ЗП=407500 тг прогноз налоговых поступлений ожидается примерно в 18486,321 млрд тг. На корреляционном поле показаны динамика экспериментальных и расчетных данных по налоговым поступлениям в зависимости от ЗП (рисунок 31). На графике видно, что линейная регрессия отлично аппроксимирует экспериментальные данные, что позволяет использовать модель для прогнозирования в краткосрочном периоде.

Рисунок 31 – Динамика налоговых поступлений в зависимости от средней заработной платы (тенге), Х3

Четвертое регрессионное уравнение для оценки налоговых поступлений в зависимости от цены на нефть имеет вид: .

Дадим интерпретацию найденным коэффициентам: оценка коэффициента b = показывает, что с увеличением цены на нефть за 1 баррель на 1 тыс тг годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на млрд тг. Оценка коэффициента а = - формально говоря, показывает прогнозируемый уровень переменной у, когда х = 0, т.е. цена на нефть - нулевая, а годовые налоговые поступления уменьшаются на трлн. тг. Однако с точки зрения экономики страны, если нефтяная цена нулевая, то следует ожидать уменьшение налоговых поступлений, поэтому можно сказать, что реальный смысл в данной задаче этот коэффициент имеет. Все остальные расчеты видны из рисунка 32.

Изображение выглядит как текст, снимок экрана, Шрифт, число

Автоматически созданное описание

Рисунок 32 – Расчеты парной регрессии для оценки налоговых поступлений в зависимости от цены на нефть

Важно сказать, что коэффициент детерминации R2=0.94, то есть зависимая переменная у на 94% зависит от значений переменной х и только на 6% от другой случайной составляющей. Это очень хороший показатель. Проверим значимость уравнения в целом: Критерий Фишера Fфакт = 513,069. Это намного больше табличного значения функции Фишера–Снедекора Fтабл=4,28, находящегося на пересечении чисел k1 = 1 и k2 = 28, при α = 0,05. Следовательно, уравнение сформировалось не под воздействием случайных факторов и полученное регрессионное уравнение статистически значимо в целом.

На корреляционном поле показаны динамика экспериментальных и расчетных данных по налоговым поступлениям в зависимости от цены на нефть (рисунок 33). Выполним прогноз годового налогового поступления для иной цены на нефть, например равного 47800 тенге. Найдем прогнозное значение по модели где хр= 47800. Тогда 17304,61631 млрд. тг. То есть при цене на нефть равной 47500 тг за 1 баррель прогноз налоговых поступлений ожидается примерно в 17304,61631 млрд. тг.

На графике (рисунок 33) видно, что линейная регрессия отлично аппроксимирует экспериментальные данные, что позволяет использовать модель для прогнозирования в краткосрочном периоде.

Рисунок 33 – Динамика налоговых поступлений в зависимости от цены на нефть (тенге за баррель нефти), Х4

Пятая математическая модель – это множественное уравнение, которое показывает зависимость налоговых поступлений от четырех факторов: ВВП, инфляция, ЗП, цены на нефть.

Данная эконометрическая модель имеет вид:

Все остальные расчеты видны из рисунка 34.

Изображение выглядит как текст, снимок экрана, число, Шрифт

Автоматически созданное описание

Рисунок 34 – Расчеты множественной регрессии для оценки налоговых поступлений в зависимости от четырех факторов

Дадим интерпретацию найденным коэффициентам: оценка коэффициента b1 = показывает, что с увеличением ВВП на 1 трлн. тг годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на млрд. тг.

Оценка коэффициента b2 = показывает, что с увеличением инфляции на 1% годовые налоговые поступления уменьшатся в среднем на млрд. тг. Оценка коэффициента b3 = показывает, что с увеличением ЗП на 1 тыс. тг. годовые налоговые поступления увеличатся незначительно в среднем на млрд. тг. Оценка коэффициента b4 = показывает, что с увеличением цены на нефть за 1 баррель годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на млрд. тг.

Важно сказать, что коэффициент детерминации R2=0.99, то есть зависимая переменная у на 99% зависит от значений переменных х1, х2, х3, х4 и только на 1% от другой случайной составляющей. Это очень отличный показатель.

Проверим значимость уравнения в целом: Критерий Фишера Fфакт = 1452,21. Это намного больше табличного значения функции Фишера–Снедекора Fтабл = 4,28, находящегося на пересечении чисел k1 = 1 и k2 = 28, при α = 0,05. Следовательно, уравнение сформировалось не под воздействием случайных факторов и полученное регрессионное уравнение статистически значимо в целом. Выполним прогноз годового налогового поступления для разных значений независимых переменных. Найдем прогнозное значение по модели

, (3)

где x1= ВВП=120,5;

х2 = 9,5%; х3= ЗП=407500 тг;

х4=47800 тг.

Тогда согласно модели вида (3) прогноз ежегодных налоговых поступлений ожидается примерно равным

млрд. тг.

Если мы возьмем реальные статистические значения независимых переменных за 2021г., тогда прогнозное значение по модели составит:

млрд. тг.

где x1= ВВП=82,2;

х2= инфляция = 8,4%;

х3= ЗП=250300 тг;

х4= цена за баррель нефти =30203 тг.

Фактическое значение в 2021г составило 10724 млрд. тг., что довольно близко к полученным значениям регрессионного уравнения.

На графике (рисунок 35) можно увидеть отличную аппроксимацию экспериментальных данных и данных, полученных по модели (3).

Факторный анализ налоговых поступлений показал, что значение показателя налоговых поступлений зависит в большей мере от значения ВВП и инфляции, чем от средней заработной платы и цены на нефть. С увеличением ВВП на 1 трлн. тг. объемы налоговых поступлений увеличатся в среднем на 77.657 млрд. тг, с увеличением инфляции на 1% они уменьшатся в среднем на 0.218 млрд. тг. При росте заработной платы на 1 тыс. тг годовые налоговые поступления увеличатся незначительно, в среднем на 10,4 млн. тг. Увеличение цены на нефть за 1 баррель годовые налоговые поступления увеличатся в среднем на 66,2 млн. тг.

Рисунок 35 – Реальные и расчетные данные налоговых поступлений

*В настоящее время не существует достоверных методов оценки скрытого от налогообложения капитала, потерь, которые несут налоговые органы и динамики изменения этих потерь. Для решения этой проблемы возможно применение экономико-математических методов, таких как системный анализ, математическое моделирование, теория экстремальных задач. Применение этих методов позволяет оценить эффект от реализации различных ситуаций при реформировании налоговой системы на фискальные доходы и основные макроэкономические показатели.* *Данную линейную эконометрическую модель можно использовать для ретроспективного прогнозирования налоговых поступлений в краткосрочном периоде и обоснования мер по совершенствованию системы налогообложения, как методику обоснования факторов, влияющих на поступления налогов в условиях экономической нестабильности. Увеличение налоговых поступлений в бюджет является хорошей основой для роста централизованных инвестиций в экономику, для выполнения социальных программ и повышения уровня жизни населения.* *Научная новизна представленной математической модели заключается не только в регрессионном многофакторном уравнении, но и в предложенной для исчисления выборе расчетных показателей.*

**3.3 Сервисная модель налогового администрирования и механизм ее реализации**

Налоговое администрирование, направленное на обеспечение сбора налоговых платежей и соблюдение налогоплательщиками требований налогового законодательства, выступает важным инструментом государственного управления экономикой. Его конструктивная организация является ключевым фактором обеспечения стабильности налоговой системы и устойчивого экономического развития, а внедрение новых технологий и инструментов повышают результативность налогового администрирования и упрощают взаимодействие налогоплательщиков с налоговыми органами.

Оценка эффективности налогового администрирования строится на использовании различных критериев, позволяющих оценить работу налоговых органов с разных сторон. Критерии, связанные с количеством собранных налогов и выявленных нарушений, отражают количественные показатели работы налоговой администрации. Сроки сбора налоговых деклараций признаются важным критерием оценивания эффективности налогового администрирования, поскольку чем короче сроки сбора деклараций, тем результативнее работа налоговой администрации. Уровень доверия налогоплательщиков, как и эффективность использования бюджетных средств значительные факторы, влияющие на оценку налогового администрирования, поскольку доверие налогоплательщиков может повысить вероятность добровольного исполнения налоговых обязательств и качество работы налоговых органов, обеспечивая более высокую эффективность налоговой системы в целом.

Горизонтальный мониторинг, представляющий собой специальное двустороннее соглашение, предусматривающее информирование налоговых органов предприятием в режиме реального времени обо всех налоговых рисках, показал себя как эффективный инструмент налогового администрирования по опыту Нидерландов. Девиз данного метода: «Честность, открытость и прозрачность в ведении бизнеса в обмен на постоянный контроль и сокращение количества выездных аудиторских проверок» - отвечает предлагаемой концепции развития налоговой системы [156]. Как кросс-функциональный данный проект, затрагивающий большинство структурных подразделений, процессов и систем налогоплательщика, предусматривает обмен информацией и документами между уполномоченным органом и налогоплательщиком, который основывается на принципах:

- сотрудничества;

- обоснованного доверия;

- законности;

- прозрачности;

- расширенного информационного взаимодействия.

Преимущество применения подобной практики взаимодействия в налоговой сфере заключается в осуществлении налогового контроля при максимальной открытости информации о налогоплательщике, сокращение издержек на проведение выездных проверок и уменьшение рисков применения налогоплательщиками схем ухода от налогов. Для налогоплательщиков плюсом будет сокращение выездных проверок, и возможность получения консультаций по вопросам налогообложения. Задачами горизонтального мониторинга выступают:

- полное обновление налогового администрирования;

- цифровизация налогового контроля (исключения очного взаимодействия);

- повышение эффективности налогового стимулирования.

В 2020 г. КГД РК был предложен пилотный проект по горизонтальному мониторингу, в котором приняли участие 2 предприятия, в 2023 г. в пилотный проект вошло уже 25 предприятий из приоритетных секторов экономики: нефтегазового, горнорудного и банковского, из сферы телекоммуникаций, транспортировки нефти и газа, грузовых перевозок, авиации. Срок реализации пилотного проекта декабрь 2024 г. Доказательством преимущества данного метода выступают 40 млрд. сэкономленных средств 9 предприятий в виде не предъявленных штрафов, досудебное урегулирование вопросов привело к уплате лишь 93,5 млрд. тенге.

Внедрение горизонтального мониторинга реализуется в два этапа: предпроектные работы и внедрение пилотного проекта.

1 этап

* подписание соглашения о взаимодействии;
* настройка удаленного доступа к учетным системам предприятия;
* ознакомление с бизнес-процессами, учетными системами предприятия;
* рекомендации по приведению в соответствие учетных систем, систем внутреннего контроля и других информационных систем;
* изучение исторических документов (ускоренный вариант) или проведение налоговой проверки;
* рекомендации по итогам изучения всех позиций для согласования и налоговых рисков или акт налоговой проверки;
* начало внедрения информационных систем для горизонтального мониторинга;
* переход к 2 этапу.

2 этап.

Внедрение горизонтального мониторинга посредством инструментов взаимодействия в виде платформ различных информационных систем. Задача данного этапа в переходе с удаленного доступа к учетным системам предприятия на платформу по горизонтальным мониторингу. При внедрении горизонтального мониторинга налогоплательщик освобождается от традиционных налоговых проверок. Предприятие может обеспечить себе внедрение платформы и обеспечить автоматизацию отчётности за счёт сэкономленных средств, начисленных по итогам налогового контроля. Соглашение о горизонтальном мониторинге можно заключить с предприятиями, с которыми в течение пяти лет не расторгалось ранее заключенное соглашение о горизонтальном мониторинге:

1) коммерческими организациями, за исключением государственных предприятий, соответствующим следующим условиям:

- сумма стоимостных балансов фиксированных активов на конец налогового периода согласно декларации налогоплательщика по КПН за год, составляет не менее 325 000 - кратного МРП;

- сумма уплаченных налогоплательщиком налогов, других обязательных платежей в бюджет и социальных платежей по его обязательствам без учета возврата налога на добавленную стоимость составляет не менее одного миллиарда тенге за календарный год;

- численность работников согласно данным декларации налогоплательщика по ИПН и социальному налогу за последний месяц четвертого квартала года предшествующего году, в котором подается заявление, составляет не менее 250 человек;

- ведение налогоплательщиком бухгалтерского и налогового учетов на казахском и (или) русском языках с использованием программного обеспечения, предназначенного для автоматизации бухгалтерского и (или) налогового учетов;

- наличие системы внутреннего контроля исполнения налоговых обязательств;

- низкий или средний уровень риска налогоплательщика согласно оценке применяемой налоговыми органами системы управления рисками;

2) налогоплательщики, реализующие инвестиционные приоритетные проекты;

3) налогоплательщики - участники Международного финансового центра «Астана».

В результате внедрения горизонтального мониторинга в Казахстане участники его смогут получить реальную поддержку от КГД по сокращению издержек сопровождения налогового контроля, оптимизации налоговых платежей, разработать долгосрочную модель взаимодействия с налоговым органом, отвечающую интересам с точки зрения рисков, затрат и прибыли. Внедрение горизонтального мониторинга возможно при выполнении условий для его осуществления: доверие и формирование культуры консультирования и сотрудничества, гарантии соблюдения конфиденциальности, максимальная открытость в ведении бизнеса. Реализация данных условий увеличит эффективность и результативность налоговых органов. Если концепция горизонтального мониторинга получит положительную оценку бизнеса появится концептуально новый формат фискальной функции и существенное сокращение коррупционной составляющей за счет предсказуемости и последовательности действий налоговых органов.

Проблема неплатежеспособности налогоплательщиков, как причина налоговых недоимок может быть решена с помощью системы раннего предупреждения. Изучая риски неплатежеспособности налогоплательщиков, налоговые органы смогут принять меры, для избегания увеличения налоговой задолженности и активно урегулировать эту проблему. Система налоговых льгот и поощрений, введение рейтинга репутации добросовестных налогоплательщиков, размещение госзаказов, поддержка в интеграции с зарубежными партнёрами, помощь во внедрении новых технологий и коммуникаций - могут быть стимулом для участвующих в горизонтальном мониторинге. Повышение эффективности налогового администрирования предполагает использование цифровых инструментов и технологий для улучшения работы налоговых органов и обеспечения более эффективного взаимодействия с налогоплательщиками. В частности, использование систем электронной отчетности и декларирования, наряду с электронными платежами позволяют налогоплательщикам удобно и быстро выполнять налоговые обязательства, а налоговым органам – сокращать время на обработку информации и ускорять процесс контроля и взыскания задолженности. Другим важным инструментом повышения эффективности налогового администрирования считается использование системы автоматического обмена информацией о банковских счетах и финансовых активах. Это позволяет налоговым органам быстро получать информацию о доходах и активах налогоплательщиков, находящихся за границей, и своевременно проводить контрольную работу и взыскание задолженности.

Еще одним важным инструментом для повышения эффективности налогового администрирования выступает использование системы аналитики данных и машинного обучения. Это позволяет налоговым органам быстро анализировать большие объемы информации и выявлять потенциальные нарушения налогового законодательства.

Основные проблемы налогового администрирования Республике Казахстан при использовании цифровых технологий заключаются в техническом и кадровом аспектах. Проблемы, связанные с использованием информационных технологий относительно новы для традиционных областей налогового регулирования и контроля.

Цифровизация экономики, с одной стороны, открыла новые потенциальные возможности, с другой - концептуально поменяла парадигму налогового администрирования (Рисунок 36).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проблема |  | Решение |
|  |  |  |
| Длительность обработки налоговой информации и ошибки при ее обработке |  | Использование больших данных, системы аналитики данных |
|  |  |  |
| Мошенничество в налоговой сфере |  | Использование блокчейн технологий |
|  |  |  |
| Необходимость повышения уровня эффективности налогового администрирования |  | Использование аналитических инструментов |
|  | Повышение квалификации сотрудников налоговых служб, |
|  | Использование современных технологий и методов работы |

Рисунок 36 - Проблемы налогового администрирования при использовании цифровых технологий

Примечание - Составлено автором по источнику [157]

Внедрение указанных технологий позволит сократить время обработки информации, уменьшить количество ошибок и повысить эффективность налогового администрирования в Республике Казахстан. Использование аналитических инструментов может значительно повысить эффективность налогового администрирования в Республике Казахстан. Например, использование алгоритмов машинного обучения и искусственного интеллекта для анализа больших объемов данных может помочь в выявлении необъявленных доходов и других нарушений налогового законодательства. Стоит уделять внимание использованию бизнес-аналитики для оптимизации налоговой отчетности и процессов взаимодействия с налоговыми органами.

Анализ данных о доходах, расходах и налогах может помочь выявить оптимальные стратегии оптимизации налоговых платежей, оптимизировать процессы подготовки налоговых деклараций и другой документации.

В налоговом администрировании для решения проблемы длительного времени обработки налоговой информации и ошибки при ее обработке можно использовать следующие инструменты аналитики данных:

- использование бизнес-аналитики для выявления тенденций, аномалий и рисков, связанных с налоговыми платежами;

- машинное обучение, когда компьютер обучается распознавать определенные паттерны и закономерности в данных для автоматического выявления нарушений налогового законодательства и прогнозирования вероятности наступления таких нарушений;

- Big Data может быть использована для анализа большого количества налоговых деклараций и других документов, для выявления налоговых мошенничеств и уклонений;

- прогнозирование для предсказывания будущих событий на основе анализа исторических данных [158].

Мошенничество в налоговой сфере - серьезная проблема, приводящая к значительным финансовым потерям для государства и налогоплательщиков. Использование распределительной базы данных, хранящей информацию в виде цепочки блоков, называемую блокчейн технологией обеспечит целостность и безопасность данных, позволит автоматизировать процессы проверки и подтверждения информации (рисунок 37).



Проверка данных - подтверждение

Новый налоговый платеж / декларация

Результат записывается в блок в виде транзакции

Блок занимает свое место в блокчейне

Рисунок 37 – Механизм использования блокчейн в налоговом администрировании

Примечание – Составлен на основании источника [159]

Механизм работы блокчейн-технологии заключается в создании распределенной базы данных, где информация о налоговых платежах и декларациях хранится в блоках, связанных между собой цепочкой блоков. Каждый блок содержит информацию о налоговом платеже, его сумме, дате платежа, идентификаторе плательщика и других параметрах, имеет уникальный идентификатор (хэш), и ссылку на предыдущий блок в цепочке. Блокчейн технология помогает увеличить точность и достоверность данных, поскольку записи в блокчейн хранятся в распределенной базе данных, которая не может быть изменена без согласия всех участников сети [160].

Улучшение качества обучения и повышение квалификации сотрудников налоговых служб существенно повысит эффективность их работы. Обучение должно включать как обучение новым технологиям и инструментам, так и улучшение навыков работы с клиентами и коммуникаций в целом. Оценка эффективности налогового администрирования, связанная с количеством собранных налогов и выявленных нарушений, является ключевой, так как отражает количественные показатели работы налоговых органов. Процесс разработки и внедрения современных норм нового Налогового кодекса Республики Казахстан с целью совершенствования институционально-правового обеспечения отечественной системы налогообложения сопровождается повышением фискальной эффективности налоговых поступлений за счет расширения налоговой базы и усиления налоговой дисциплины. Сокращение теневого оборота находится в основном в сфере ответственности Комитета государственных доходов Республики Казахстан, что составляет в индикаторах выявления серых схем в экономике порядка 50% от общего объёма. К этой категории отнесены суммы разницы между доходом и налоговыми поступлениями от среднего показателя, расхождение казахстанских статистических данных с данными приграничных стран [161].

По данным КГД РК среднеотраслевой коэффициент налоговой нагрузки по всем отраслям должен варьироваться в диапазоне 3%, при этом для некоторых видов отраслей этот показатель может увеличиваться до 6%. Большая часть компаний, не достигающих данного показателя, применяют различные схемы по уклонению от уплаты налогов. Одним из способов формирования теневого оборота служит применение фирм-однодневок для обналичивания денежных средств, уклонения от уплаты налогов и уменьшения налоговой базы. На такого рода услуги налогоплательщики тратят по некоторым оценкам около 5–6% от оборота [53, с. 145-147]. Данные предприятия укрыли от налогов миллиардные поступления и способствовали уменьшению среднеотраслевых коэффициентов налоговой нагрузки по ряду предприятий. Схемы уклонения от уплаты налогов разработаны с использованием «слабых» мест в национальном налоговом законодательстве. К примеру, они применяются к выплатам или дивидендам, которые фирмы производят акционерам. Так называемые сделки с накоплением прибыли ‒ это сделки, при которых акции продавались от одного инвестора другому непосредственно перед выплатой дивидендов (с накоплением или вместе с дивидендами), но поставлялись впоследствии (без дивидендов).

Подобная стратегия применяется в странах, где к отечественным и иностранным инвесторам относятся по-разному с точки зрения налогообложения. В период с 2000 по 2020 гг. эта практика стоила 10 правительствам, в том числе Германии, Испании, Франции и США, в общей сложности 141 млрд. евро. Данная схема с юридической точки зрения относится к категории «серых» [162]. По оценкам МВФ доля теневой экономики в Казахстане составляет 38,88% от размера валового внутреннего продукта (ВВП) страны. Это 45 место из 159 стран мира в рейтинге МВФ «Теневая экономика стран мира» Для сравнения у стран-лидеров рейтинга - Швейцарии, США и Австрии по оценкам МВФ доля теневой экономики не превышает 9% от размера ВВП [163]. По мнению некоторых экспертов, объем теневых сделок по обналичиванию составляет свыше 5 млрд. тенге. Лидерами являются наиболее крупные регионы г. Алматы, г. Астаны, г. Шымкент, Карагандинская область. Эти же регионы характеризуются высокой степенью налоговых рисков [164].

Один из применяемых инструментов для сокращения доли теневой экономики – обязательная маркировка товара. По расчетам Минфина РК теневой оборот по некоторым товарам из списка (табачные изделия, обувь лекарственные средства, алкоголь, молочная продукция, товары легкой промышленности доходит до 63%). Благодаря маркировке товаров серый рынок не сможет оставаться в тени. До 2025 г. по шести товарным группам объем дополнительных поступлений предположительно составит около 58 млрд. тенге [165]. Эти расчеты аналогичны динамике поступлений после введения маркировки товаров из натурального меха. Только в первый год пилотного проекта стал виден рост налоговых поступлений в 50%. Благодаря маркировке можно получить приближенный к достоверности сигнал от рынка. Это позволяет государству более качественно планировать объемы производства, его географию, ожидаемые поступления в бюджеты бюджетной системы разных уровней. Важно не только прямое поступление налогов в бюджет, но общий кумулятивный эффект от сокращения доли теневой экономики. К положительным эффектам можно отнести:

- рост налогов с продаж;

- создание новых рабочих мест;

- увеличение экспортных продаж;

- рост производств в условиях честной конкуренции;

- повышение качества выпускаемой продукции.

Для перехода от агрессивной системы налогового администрирования к партнерской предлагается:

- структурированное снижение налоговой нагрузки на экономику;

- уменьшение степени заинтересованности налоговых органов в применении штрафных санкций;

- улучшение оценки эффективности деятельности налоговых органов, характеризующих результативность превентивных мероприятий;

- повышение роли предварительного контроля, а также информационно разъяснительной работы и налоговой культуры;

- совершенствование подходов к порядку начисления санкций.

Следует отметить, что факторами усиления тенизации экономики выступают явления финансового и экономического кризисов. Ослабление национальной валюты Казахстана наряду с валютами других стран с развивающимися рынками к основным резервным валютам, начавшееся в 2016 г., продолжается вплоть до сегодняшнего дня. Для точного и корректного определения применяемых и возможных схем ухода от налогообложения необходима разработка систематизированной методики, содержащей алгоритм применения и внедрения в качестве рекомендаций для налоговых органов (рисунок 38).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ex ante |  | De facto | | |  | Ex post | | |
|  |  |  | | |  |  | | |
| Этап: 0/Recycle |  | 1 этап: Start/Restart | | |  | 2 этап: Control | | |
| Подготовка отчетности |  | Налогоплательщик | Налоговые  операции | Налоговый орган |  | Налоговый орган | Корректировка сумм налогов к уплате  Консультация | Налогоплательщик |
| Цифровая декларация |  |  |
| Электронный налоговый  кошелек |  | Камеральный контроль |  |
|  |  |
|  |  |  | | |  |  | | |
| 5 этап: Result |  | 4 этап: Double | | |  | 3 этап: Accept | | |
| Разработка стандартов / формы |  | Налоговый орган | Апелляция сумм недоимки  Налоговая  проверка | Налогоплательщик |  | Налоговый орган | Выставление  сумм недоимки    Уплата сумм  недоимки | Налогоплательщик |
| Обучение/семинары |
| Декларирование доходов |
| Налоговая оптимизация |  |  |

Рисунок 38 – Циклическое налоговое администрирование «Feedback»

Примечание – Составлен автором

Организация контроля задолженности по налоговым платежам является важным аспектом налогового администрирования, который требует постоянного совершенствования и применения новых технологий. Использование системы налогового учета, налоговых проверок и средств автоматизации позволяет эффективно контролировать задолженность по налогам и предотвращать нарушения налогового законодательства. Внедрение циклического налогового администрирования «Feedback» предоставит возможность органам КГД РК мониторить соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства, выявлять фактические налоговые нарушения, управлять налоговыми рисками

Резюмируя, систематизация мероприятий в рамках данного алгоритма обеспечивает планомерность и последовательность деятельности органов налоговой службы, создаёт предпосылки для мотивации персонала в целях повышения их результативности, контроля результатов администрирования и оценки плановых показателей. Усиление налогового администрирования и взаимодействия с налогоплательщиками, через внедрение циклического налогового администрирования «Feedback», позволит достичь следующих результатов:

- увеличить не только объем, но и усовершенствовать структуру налоговых платежей, их оптимизацию с точки зрения смягчения социального давления, в сторону уменьшения косвенных налогов;

- добиться дифференциации налоговых ставок в различных секторах экономики;

- сократить суммы изъятий посредством трансфертов в государственный бюджет из Национального фонда к 2025г. до 1,9 трлн. тенге (2013 г. - 4,0 трлн. тенге; 2020 г. - 4,77 трлн. тенге; 2023г. – 4,8 трлн. тенге). В 2014 г. в Национальном фонде было 77 млрд.$, в 2024г. – 65,7 млрд.$;

- обеспечить полную цифровизацию, исключив любое очное взаимодействие, создав прозрачность налоговых отношений, при которой информация автоматически отображается и у налогоплательщика, и в налоговых органах. Налогоплательщик будет знать когда и сколько платить, а налоговый орган будет иметь возможность мониторинга уплаты налогов, что сократит количество проводимых налоговых проверок как камеральных, так и выездных, тем самым произойдёт существенное снижение транзакционных издержек, обусловленные асимметрией информации.

*Партнерская модель налогообложения, и ее аналог сервисная – предполагают тесное взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками. Это позволит существенно снизить эффект «трения», возникающий в отношениях принципал-агент. Партнерство в этом аспекте реализуется посредством горизонтального мониторинга, пилотный проект которого сейчас реализуется Комитетом государственных доходов. В рамках нашего исследования предлагается схема налогового администрирования, называемая «Feedback». Организация цикличности взаимоотношений позволит оперативно снимать, с одной стороны ограничения действующей модели налоговых отношений, с другой – формировать навыки налоговой грамотности. Каждый новый цикл взаимоотношений будет реализовываться уже с учетом опыта предшествующего цикла. Цифровизация значительно ускорит прохождение циклов алгоритма. Таким образом реформа фискальной политики через повышение прозрачности деятельности сторон, подотчетности и пересмотр механизмов взаимодействия, принятие комплексных мер по расширению налоговой базы посредством отмены неэффективных налоговых льгот и их систематизации, последовательной борьбы с теневой экономикой и уклонением от исполнения налоговых обязательств, приведет к эффективному функционированию налоговой системы, обеспечивающему баланс между интересами государства и налогоплательщиков.*

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

На основе проведенного исследования можно сделать следующие **выводы:**

Анализ налоговых поступлений в государственный бюджет за последние 10 лет иллюстрирует снижение эффективности налоговой политики, которая перестала соответствовать современным трендам развития Казахстана. Изменение макроэкономической конъюнктуры, динамика основных макроэкономических показателей, заметное снижение налоговых поступлений вызывают необходимость пересмотра подходов в налоговой политике государства и, соответственно, модернизации налоговой системы. Переформатирование налоговой системы затрагивает все составляющие её элементы и механизм их взаимодействия. В целях достижения эффективности, адаптивности, прозрачности налоговой системы рассмотрены условия и предпосылки ее модернизации. Постановка задачи радикального обновления налоговой системы обусловливает уяснение её сущности, содержания и структуры.

Раскрытие экономического содержания понятия «налоговая система» базировалось на изучении различных теоретико-методологических подходов, в результате чего было установлено, что институциональная теория в большей степени соответствует задачам исследования современной налоговой системы Казахстана. На основе институционального анализа изучены содержание, структура и особенности национальных налоговых систем, проведена их систематизация и выявлена особая форма – оффшорная налоговая система. Оценка модели налоговой системы, реализуемой в Казахстане, позволила сделать вывод о близости к латиноамериканской. Дано авторское определение налоговой системы как совокупности налогового законодательства, субъектов и объектов налоговых отношений, инструментов и методов налогового регулирования, характеризующих взаимоотношение государства и социума в процессе изъятия налогов, сборов и других платежей в бюджет и находящихся во взаимодействии со внешней средой.

При подготовке и проведении налоговых реформ, следует непременно использовать опыт зарубежных стран, где создан и успешно действует целый комплекс специальных превентивных контрмер. Сравнительный анализ налоговых инструментов воздействия государства на экономику, применяемые в развитых странах, определил, что общие принципы построения налоговых систем находят конкретное выражение в общих [элементах налогов](https://pandia.ru/text/category/yelementi_naloga/), которые включают субъект, объект, источник, единицу обложения, ставку, льготы. Для современного Казахстана особо важное значение имеет отработка принципов построения налоговых систем применительно к особенностям развития государства унитарного типа.

Исходя из теории цикличности социально-экономического развития и анализа статистических данных по налоговым поступлениям, предлагается ввести понятие налогового кризиса, как производной формы финансово-экономического кризиса, проявляющемся в ухудшении основных налоговых показателей и временным лагом отставания от эффектов экономического кризиса. Модернизация налоговой системы как базового элемента национальной (региональной) экономической системы может быть достигнута посредством совершенствования налогового администрирования. Налоговая модернизация представлена как комплексная или одновременно последовательная и параллельная, цикличная, возобновляемая реорганизация, основным объектом которой выступает подсистема налогового администрирования.

В сложившейся ситуации институционально-нормативного регулирования налоговой системы Республики Казахстан, процесса её реформирования, отличающегося нестабильностью и противоречивостью, особую значимость приобретает разработка научно-методических подходов к формированию эффективного налогового механизма. Рассматривая трансформацию налоговой системы Республики Казахстан за период независимости, представлен авторский подход к периодизации этапов развития и реформирования налоговой системы Республики Казахстан. В частности, выделяются следующие основные периоды развития национальной налоговой системы, в которых были внесены существенные изменения в состав налогов, налоговых ставок и порядка их взимания: 1991–1993 гг., 1994-1997 гг., 1998-2008 гг., 2009-2017 гг., 2018 г. - настоящее время.

Многокомпонентность налоговой системы предполагает интегрированность ее составных элементов во внешнюю среду. Реорганизация налоговой системы осуществляется с учетом влияния как внутренних, так и внешних факторов макроэкономической конъюнктуры. Последовательность и возобновляемость корректировки налогового администрирования представлено через цикличность алгоритма. Мы исходим из предположения, что реформирование налоговой системы следует осуществлять адекватно изменениям макроэкономической конъюнктуры. Необходима постоянная корректировка действий и инструментов налоговой политики. Модернизация налоговой системы и, соответственно, налогового администрирования в Казахстане необходимо осуществлять исходя из существующего мирового опыта и наиболее эффективного его применения.

Налоговые реформы выступают ключевым звеном современной экономической политики, поскольку налоги являются инструментом быстрого реагирования и возможности стимулирования экономического роста. Зарубежный опыт проведения реформ позволяет сделать вывод, что именно в результате налоговой модернизации возможно получить относительно быстрый ответный результат (feedback), поскольку налоговые реформы дают практически незамедлительный эффект. Налоги в сравнении со всеми другими инструментами модернизации оцениваются как наиболее результативные, а ключевые направления налоговых реформ базируются на совершенствовании процедур налогового администрирования.

Налоговая система Казахстана претерпела ряд реформ, целью которых было стимулирование экономической активности и потребления посредством снижения налогового бремени для увеличения поступления налогов в бюджет. Однако низкая эффективность налогового администрирования и выраженный дестимулирующий характер множества налоговых льгот послужили основанием для перезагрузки налоговой политики. Наличие значительного перечня налоговых льгот приводит к снижению налогооблагаемой базы и к недополучению налоговых поступлений. Снижение доходов бюджета вызывает, в свою очередь, сокращение возможности бюджетного финансирования и падение темпов экономического роста как проявления налоговых рисков. Риски обусловлены внутрисистемными пробелами и условиями совершения налоговых правонарушений. Минимизация налоговых рисков как для представителей государственной власти, так и для бизнеса возможна посредством грамотно выстроенной налоговой политики в целях устойчивого роста.

Сильные стороны налоговой системы могут перейти в сектор угроз, в случае если их тщательно не отслеживать и постоянно не оценивать эффективность для экономики в целом. Так действующие в настоящий момент более 200 видов налоговых льгот, их несистематизированные и размытые критерии применения, существенно сокращают налогооблагаемую базу в качестве недополученных поступлений в бюджет.

Инвестиционные налоговые преференции стимулируют инвестиции в сырьевые секторы, что может привести к непропорциональным преимуществам для крупных предприятий. В свою очередь специальные налоговые режимы, созданные для субъектов малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей, стали служить скрытым стимулом для средних, а порой и крупных компаний к дроблению на несколько юридических лиц, чтобы работать в рамках. В результате чего количество действующих субъектов малого предпринимательства с 2015 по 2023 годы выросло на 46%, тогда как число субъектов среднего бизнеса увеличилось только на 0,5%. Доля малого бизнеса в ВВП выросла с 22% до 30%, доля среднего бизнеса в ВВП выросла с 4,9% до 6,3%, тогда как в странах ОЭСР доля среднего бизнеса в ВВП в среднем составляет 18%. Отсутствие качественного роста среднего бизнеса сдерживает интенсивное развитие всей экономики.

Нестабильность налогового законодательства, налогов, финансового состояния налогоплательщиков, функционирования налоговых органов, а также наличие налоговых рисков, состоящих в предполагаемом сокращении налоговых поступлений приводят к налоговой нестабильности. Для ее преодоления требуются серьёзные структурные реформы налогового законодательства не в сторону ужесточения условий для бизнеса, а в сторону повышения контрольной функции налоговой службы и прозрачности в расчетах налогооблагаемого дохода. Абсолютных методов оценки скрытого от налогообложения капитала, и соответственно потерь, которые несут налоговые органы в настоящее время, не существует. Оценить эффект от реализации различных сценариев при реформировании налоговой системы возможно с помощью применения экономико-математического моделирования с использованием системного анализа, теории экстремальных задач и др.

Одним из важнейших критериев изучения и использования системы налоговых отношений является налоговое прогнозирование, которое выступает в качестве особого компонента системы выработки и принятия решений в сфере налоговых взаимоотношений государства и налогоплательщиков. На сегодняшний день существуют достаточное количество экономико-математических моделей для оценки динамики и прогнозирования налоговых поступлений в бюджет. Конкретная эконометрическая модель налоговой системы Казахстана будет зависеть от целей исследования и наличия доступных данных. В работе была построена регрессионная модель, как одна из наиболее распространенных и простых форм эконометрического моделирования налоговых систем для прогнозирования налоговых поступлений на основе статистических данных. Она позволяет анализировать взаимосвязь между зависимой переменной (налоговые поступления) и независимыми переменными (налоговые ставки, ВВП, инфляция и другие факторы). Предложенную линейную эконометрическую модель можно использовать для ретроспективного прогнозирования налоговых поступлений в краткосрочном периоде и обоснования мер по совершенствованию системы налогообложения.

С одной стороны, увеличение налоговых поступлений в бюджет является хорошей основой для роста централизованных инвестиций в экономику, для выполнения социальных программ и повышения уровня жизни населения. С другой стороны, величина налогового бремени определяет величину прибыли, как основной цели инвестиционной деятельности. От размера налоговых изъятий зависит размер суммы, остающейся в распоряжении инвестора после уплаты налогов в бюджет. Качественная налоговая система должна не только стимулировать приток инвестиций, но и способствовать реинвестированию полученных результатов, что может быть обеспечено только комплексным подходом к процессам налогового стимулирования инвестиционной деятельности. В данном случае процесс реинвестирования полученной прибыли от инвестиционной деятельности станет отправной точкой нового инвестиционного процесса.

Концепция модернизации налоговой системы состоит в существенном пересмотре основных элементов, на которых она базируется: нормативно-правовых актов, механизма взаимодействия субъектов, налоговых платежей. Модернизация налоговой системы Казахстана в части построения партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками приведет к стабильной, построенной на новых, прозрачных и стимулирующих принципах налоговой системе, формирующей благоприятный предпринимательский климат, вывод доходов из тени, что будет обеспечивать надлежащие налоговые поступления в бюджет.

В рамках перезагрузки налоговой политики необходимо сформулировать наиболее рациональные стратегические направления модернизации налоговой системы: содействие долгосрочному экономическому росту, сохранение гибкости налоговой системы, добиться простоты налогового администрирования. На данный момент самым сложным и необходимым этапом модернизации можно назвать постановку новых целей развития как в глобальном, так и в локальном виде. Доступность администрирования, свидетельствующая о способности государства собирать налоги легко и экономично, гибкость системы, связанная с макроэкономической стабилизацией, содействие устойчивому росту отражает эффективность налогообложения. Необходима смена парадигмы государственной финансовой политики с налаживанием координации финансовой, налогово-бюджетной и денежно-кредитной политик. Ее переориентация на укрепление внутреннего денежного спроса, снижение зависимости от внешних источников капитала, прекращение немонетарной инфляции, снижение налоговой нагрузки на экономику, противодействие системным рискам.

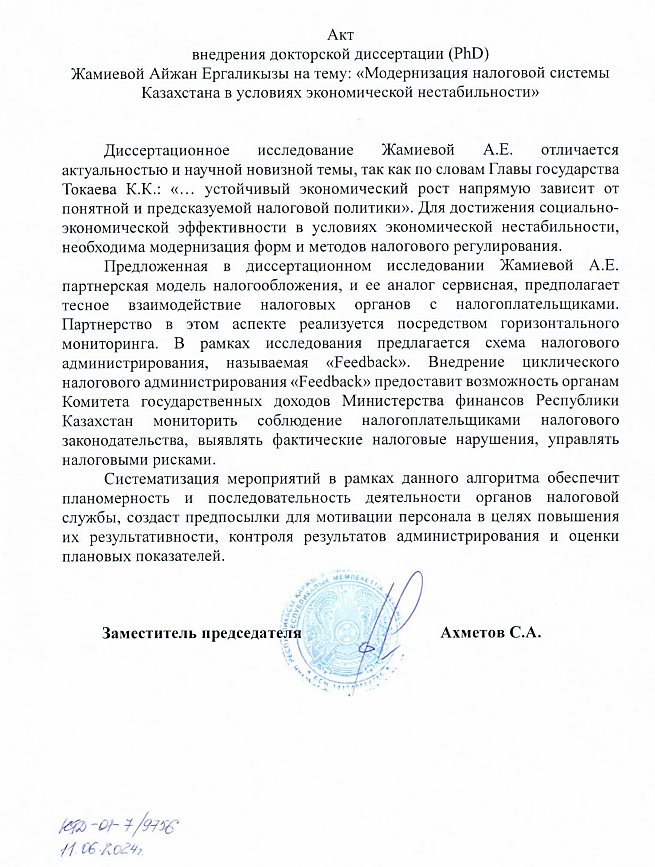
Необходима реформа фискальной политики через повышение прозрачности деятельности сторон, подотчетности и пересмотр механизмов государственной поддержки бизнеса, принятие комплексных мер по расширению налоговой базы посредством отмены неэффективных налоговых льгот и их систематизации, последовательной борьбы с теневой экономикой и уклонением от исполнения налоговых обязательств. Мы предлагаем внедрение циклического налогового администрирования «Feedback», которое предоставит возможность органам КГД РК мониторить соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства, выявлять фактические налоговые нарушения, управлять налоговыми рисками. Систематизация мероприятий в рамках данного алгоритма обеспечивает планомерность и последовательность деятельности органов налоговой службы, создаёт предпосылки для мотивации персонала в целях повышения их результативности, контроля результатов администрирования и оценки плановых показателей.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Президент Республики Казахстан [К.-Ж. Токаев. Экономический курс Справедливого Казахстана: послание народу Казахстана //](file:///C:\Users\Tukeyeva\Downloads\Послание%20Главы%20государства%20Касым-Жомарта%20Токаева%20народу%20Казахстана) https://www.akorda.kz/. 10.11.2024.
2. Raczkowski K., Schneider F., Węgrzyn J. Tax system economics. – Warsawa, 2023. - 214 р.
3. Жигульский Г.В. Налоговая система как механизм экономического стимулирования роста эффективности производства. – Новосибирск, 2014. – 172 с.
4. [Рябова И.](https://econs.online/authors/irina-ryabova/) Непростая справедливость // https://econs.online/articles/coffee-break/neprostaya-spravedlivost/. 10.11.2024.
5. Глухов В.В., Глухов Е.В. Социальная сущность и функции налога // Территория новых возможностей. – 2013. - №5(23). – С. 24-32.
6. Смит А. Богатство народов: в 3 ч. / пер. с англ. – М., 2022. – Ч. 1. – 376 с.
7. Петти У. Трактат о налогах и сборах. – М.: Ось-89, 1997. – 112 с.
8. Ricardo D. The Principles of Political Economy and Taxation. – NY., 2012. – 320 р.
9. Keynes J.M. The General Theory of Employment, Interest, and Money. – New Delhi, 2016. - 351 p.
10. Goutsmedt A. et al. An Agenda without a Plan. Robert E. Lucas’s Trajectory through the Public Debate // Economics. – 2019. – Vol. [9, Issue 2. – P. 289-314.](file:///C:\Users\824.1\Downloads\9.%20рp.%20289-314)
11. Ядгаров Я.С. История экономических учений. – Изд. 4-е, перер. и доп. – М., 2009. - 480 с.
12. Гиниятуллин Ф.К. Налоговая система: исторический аспект (отечественный опыт) // Вестник ЮУрГУ. – 2010. - №25. - С. 79-84.
13. Сейдахметова Ф.С. Налоги в Казахстане. – Алматы, 2002. - 160 с.
14. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. - Алматы, 2003. – 304 с.
15. Алибеков C.T. Налоговое право Республики Казахстан. – Изд. 2-е. - Алматы, 2013. - 991 с.
16. Нурумов А.А., Бекболсынова А.С., Сембиева Л.М. и др. Налоги и налогообложение: учеб. - Алматы, 2023. - 507 с.
17. Нурхалиева Д.М., Омирбаев С.М, Омарова Ш.А. Налоги и налогообложение в Республике Казахстан. - Астана, 2007. - 400 с.
18. Stiglitz J. et al. Economics of the Public Sector. – NY., 2015. - 923 р.
19. [Piketty](https://en.wikipedia.org/wiki/Thomas_Piketty) T. A Brief History of Equality. – Cambridge, 2021. - 288 р.
20. [Zucman](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.3856b8b8-66068c2b-c7568582-74722d776562/https/www.amazon.com/Gabriel-Zucman/e/B004MSSZKI) G., [Saez](https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.3856b8b8-66068c2b-c7568582-74722d776562/https/www.amazon.com/Emmanuel-Saez/e/B07W72TMN9) E. The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay. – NY., 2019. - 232 р.
21. [McBride](https://taxfoundation.org/about-us/staff/william-mcbride/) W., [Li](https://taxfoundation.org/about-us/staff/huaqun-li/) H., [Watson](https://taxfoundation.org/about-us/staff/garrett-watson/) G. Details and Analysis of a Tax Reform Plan for Growth and Opportunity // https://pegasus.law.columbia.edu/record. 10.11.2024.
22. Пансков В.Г. Налоговая система РФ: проблемы становления и развития: монография. – М., 2020. - 246 с.
23. Окунева Л. Налоги и налогообложение в России. - М., 1996. - 451 с.
24. Майбуров И. Ядренникова Е., Мишина Е. и др. Налоги и налогообложение. – М., 2015. – 487 c.
25. Оспанов М.Т. Гармонизация налоговых отношений. – Изд. 2-е. - Алматы, 1997. - 440 с.
26. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – Изд. 2-е, перер. и доп. – М., 2001. – 574 с.
27. Налоги и налогообложение / под ред. Д.Г. Черника. – Изд. 2-е, перер. и доп. – М., 2012. - 367 с.
28. Киреева Е.Ф. и др. Налоги и налогообложение. – Минск, 2019. – 438 с.
29. Назаров В.Н. О понятии "налоговая система" и его правовом содержании // Финансовое право. – 2009. - №1. – С. 20-24.
30. Пономарёва Н.В., Голубцова Е.В. Зарубежный опыт экологического налогообложения на пути к «зеленой» экономике // Вестник РЭУ. – 2012. - №6. – С. 41-46.
31. Обзор налоговых систем государств–членов Евразийского экономического союза / под ред. Н.Т. Мамбеталиева. – М., 2019. – 194 с.
32. Баатар С. Основные налоговые теории и их современные интерпретации // [Известия Иркутской государственной экономической академии](https://www.elibrary.ru/contents.asp?id=33389383). - 2003. - №1. - С. 14-19.
33. Чеботарев Н.Ф. Мировая экономика и международные экономические отношения: учеб. - М., 2020. - 350 с.
34. Насырова Г.А., Жамиева А.Е. Impact of the economic crisis on the tax system // Bulletin of the L.N. Gumilyov ENU. – 2021. - №3. – Р. 175-184.
35. Official website of the World Bank // <https://www.worldbank.org/>. 10.10.2024.
36. Иванова М.В., Гармасар О.А. Оценка влияния комплаенс-расходов на показатели инновационного развития экономики // Креативная экономика. – 2018. - №2(12). - С. 177-194.
37. Kurniawan T. Modernization of the Tax Administration System: A Theoretical Review of Improving Tax Capacity // E3S W eb of Conferences. – 2018. – Vol. 73. – P. 10022-1-10022-4.
38. Артеменко Д.А. Механизм налогового администрирования: теория, методология, направления трансформации. – Р-на-Д., 2010. - 340 с.
39. Белякова Г.Я., Батукова Л.Р. Инновационная модернизация экономики: сущность понятия, его взаимосвязь с понятиями модернизация и модернизация экономики // Фундаментальные исследования, 2013. – №10(11). – С. 2495-2498.
40. Тюрина Ю.Г. [Теоретические аспекты применения системного подхода в налогообложении](https://ideas.repec.org/a/scn/027034/14092740.html) // [Экономика. Налоги. Право](https://ideas.repec.org/s/scn/027034.html). - 2017. - №2. – С. 128-133.
41. Артеменко Д.А. Структурно-функциональная организация и механизм налогового администрирования // Актуальные проблемы хозяйственной практики. – 2009. - №3(7). – С. 29-35.
42. Попова Г.Л. Характеристики налоговой системы с позиции теории систем // Финансы и кредит. – 2011. - №46(478). - С. 31-40.
43. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Проблемы кадрового, информационного и технологического обеспечения налогового менеджмента: системный подход // Journal of tax reform. – 2015. – Vol. 1, Issue 1. – P. 42-60.
44. Mustofa M., Fata A.К Zakat and Tax; From the Synergy to Optimization // Al-Ulum. - 2015. – Vol. 15, Issue 1. – P. 43-56.
45. [Voeten](https://www.scinapse.io/authors/1578958960) E. Making Sense of the Design of International Institutions // [Annual Review of Political Science](https://www.scinapse.io/journals/8194976). – 2019. – Vol. 22, Issue 1. – P. 147-163.
46. Малкина М.Ю., Логинова Т.П., Лядова Е.В. Институциональная экономика: учеб. пос. – Нижний Новгород, 2015. – 258 с.
47. Харевич Г.Л. О проблеме безбилетника в постиндустриальном обществе // Interactive science. - 2017. – Vol. 9, Issue 19. – Р. 73-80.
48. Veblen T. The Theory of the Leisure Class. –Indiana: The Pennsylvania State University, 2003. - 266 р.
49. Onuchin S.V. Institutional transformations of unstable socio-economic systems: problems and ways to solve them // Economy and Entrepreneurship. - 2015. – Vol. 8, Issue 1. - P. 453-459.
50. Зейнельгабдин А.Б. Влияние взаимосвязи денежно-кредитных и налогово-бюджетных инструментов на формирование и использование государственных финансовых ресурсов в Республике Казахстан // Вестник университета Туран. – 2020. - №2. – С. 166-171.
51. Финансовые стратегии модернизации экономики: мировая практика / под ред. Я.М. Миркина. – М.: Магистр, 2015. – 496 с.
52. Овчаров А.О. Взаимосвязь модернизации и инновационного развития регионов в условиях нестабильной экономики // Россия: тенденции и перспективы развития: ежегод. – 2019. - Вып. 14, ч. 2. – С. 903-905.
53. Шелкунова Т.Г., Чернова А.П. Экономическая нестабильность в рыночной экономике // [Экономика и бизнес: теория и практика](https://sciup.org/economyandbusiness). – 2021. - №[9-2(79). – С. 145-148](https://sciup.org/economyandbusiness/2021-9-2-79).
54. Бюро национальной статистики агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан // <https://new.stat.gov.kz>. 10.10.2024.
55. [Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан // kgd.gov.kz](https://kgd.gov.kz/ru). 10.10.2024.
56. Ертаев К., Мадамарова А. Роль девальвации в развитии экономики Республики Казахстан // Mater. 10-і międzynar. nauk.-prakt. konf. «Europejska nauka XXI powieką - 2014». - Przemys, 2014. – С. 3-6.
57. Разумов Г.А. Причины и последствия финансовых кризисов // Молодой ученый. - 2021. - №23(365). - С. 416-418.
58. Baldacci E. et al. [How Effective Is Fiscal Policy Response in Systemic Banking Crises?](http://rds.yahoo.com/_ylt=A0geu8vAhx1LkE0Ag_NXNyoA;_ylu=X3oDMTEyZDB2ZjBpBHNlYwNzcgRwb3MDMQRjb2xvA2FjMgR2dGlkA0Y4MjJfNzg-/SIG=12b8ag2ob/EXP=1260312896/**http%3a/www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09160.pdf): IMF working paper 09/160. – Washington, 2009. – 39 p.
59. [Boshkoska](https://www.researchgate.net/profile/Meri-Boshkoska-2) M. Types of financial crises // Constantin Brâncuşi University from Târgu-Ji. – 2022. – Vol. 3. – P. 37-48.
60. Жверанцева М.С. Реформирование налоговых систем в кризис и посткризисный период // Известия Саратовского ун-та. – 2017. – Т. 17, вып. 2. – С. 192-196.
61. Кодекс Республики Казахстан. О налогах и других обязательных платежах в бюджет: принят 25 декабря 2017 года, №120 (с изм. и доп. по сост. на 21.05.2024 г.) // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120>. 10.10.2024.
62. Гавров С.Н. Модернизация России: постимперский транзит: монография. - М.: МГУДТ, 2010. – 269 с.
63. Погодина И.В. Налоговая система: теория и тенденции развития: учеб. пос. ‒ Владимир, 2017. ‒ 88 с.
64. Tanzi V., Zee H.H. Tax Policy for Developing Countries. – Washington, 2001. – 18 р.
65. Киреева А.А., Нурланова Н.К. Организационно-экономические механизмы реализации технологической модернизации регионов Казахстана // Проблемы развития территории. - 2018. - №4(96). - С. 168-180.
66. Жаворонкова Н.Г., Агафонов В.Б. Тенденции и перспективы совершенствования государственной политики в области экологического развития // Актуальные проблемы российского права. – 2017. - №7. – С. 162-173.
67. Федорова А.Е., Иванова Е.Е. Экономические проблемы, вызванные сырьевой зависимостью российской экономики, и пути их решения // Юный ученый. - 2021. - №6(47). - С. 45-47.
68. Голуб Д.С. Новые тенденции в налоговой политике России // Вестник университета. – 2017. - №3. – С. 100-104.
69. Калинина О.В. Основные направления реформирования и пути совершенствования российской налоговой системы на современном этапе развития // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. - №2(44). – С. 30-38.
70. Швецов Ю.Г Пути реформирования налоговой системы РФ // Проблемы учета и финансов. – 2016. - №1(21). – С. 3-9.
71. Лукьянова И.А. Налоговая реформа: проблемы теории и практики в условиях глобальных вызовов // Науч. тр. Белорусского государственного экономического университета. – Минск, 2020. - Вып. 13. - С. 350-358.
72. Рудый К.В. и др. Финансовая диета: реформы государственных финансов Беларуси. - Минск: Звязда, 2016. - 464 с.
73. Налоговые реформы и развитие гражданского общества в Казахстане под ред. Е.В. Порохова, А.Т. Шаукенова. - Алматы, 2013. – 216 c.
74. Дементьева Н.М. Налоговая политика государства // [Научные записки](https://nsuem.ru/science/publications/science_notes/issue.php). – 2009. - №3. – С. 29-34.
75. [Smith](javascript:;) S. The structure of taxation // https://academic.oup.com. 10.11.2024.
76. [Lloyd](https://www.aier.org/people/colin-lloyd/) C. The Fiscal Centralization of Europe Will Not End Well // <https://www.financialsurvivalnetwork.com/2020/08/the-fiscal>. 10.11.2024.
77. Кашин В.А., Сулейманов Д.Н. Повышение эффективности контрольной работы налоговых органов: современные подходы и инструменты // Финансы. - 2013. - №11. - С. 34-39.
78. Бортникова И.М. Налоги и налогообложение: учеб. пос. – Персиановский: Донской ГАУ, 2018. – 202 с.
79. Жаров А.С. Зарубежный опыт налоговой политики местного самоуправления: перспективы применения в России // Вестник РУДН. – 2018. – Т. 20, №3. – С. 436-446.
80. Клюкина Е.Д., Черноусова К.С. История происхождения налогов и налогообложения // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2020. - №4-2(43). – С. 94-98.
81. [Рябова И.](file:///C:\Users\zhami\AppData\Roaming\Microsoft\Word\Рябова%20И) Непростая справедливость // <https://econs.online.> 07.02.2020.
82. Майбуров И.А. Реформирование налоговой системы России: современный контекст и среднесрочные перспективы // Вестник УГТУ–УПИ. – 2008. - №6. - С. 73-87.
83. Погорлецкий А. Налоговая реформа в США: глобальные последствия и возможное влияние на российскую налоговую политику // Известия ДВФУ. Экономика и управление. – 2018. - №2. – С. 55-60.
84. Huddleston C. [The Biggest Tax Reforms in U.S. History // https://finance.yahoo.com/news/biggest-tax-reforms-u-history.](The%20Biggest%20Tax%20Reforms%20in%20U.S.%20History%20//%20https://finance.yahoo.com/news/biggest-tax-reforms-u-history.%20) 10.11.2024.
85. Зотиков Н.З., Арланова О.И., Львова М.В. [Особенности налогово-бюджетного регулирования в Германии //](https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-nalogovo-byudzhetnogo-regulirovaniya-v-germanii?ysclid=lhpu6n8xeg144202055) Вестник Челябинского государственного университета. - 2020. – Вып. 70, №10(444). – С. 78-87.
86. Wachstum. Bildung. Zusammenhalt // http://www.zeitgeistlos. 26.10.2009.
87. Ehtisham A., Stern N. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. - Cambridge: Cambridge University Press, 1991. – 364 р.
88. Levchuk К. [Merkel’s Stingy Tax Reform: She offers a tax cut less than one-third the size of Germany’s surplus //](file:///C:\Users\Tukeyeva\Downloads\Merkel’s%20Stingy%20Tax%20Reform%20\%20Швейцария%20Деловая.%20https:\business-swiss.ch\) https://www.wsj.com/articles. 05.07.2024.
89. Ducoudre B. et al. Le bilan preliminaire du quinquennat de F. Hollande // https://ideas.repec.org/p/hal/wpaper/hal-03459223.html. 10.11.2024.
90. Kesti J. European tax mechanisms to stimulate innovations: International Experience. – Amsterdam. 2014. – 754 p.
91. Кирман А. и др. Финансовый кризис и провалы современной экономической науки // Вопросы экономики. - 2010. - №6. - С. 10-25.
92. The Chile experience: how to squeeze the income for the general public from the resource economy? <https://www.desht.org/post/>. 03.03.2023.
93. Насибов Р.С. Чили: стабильность на фоне кризиса // Бюджет. – 2017. - №10. – С. 78-82.
94. Соловьева О. [Чилийцы отвергают модель, которую в России считали идеальной // Независимая газета. – 2019, октябрь – 28.](Чилийцы%20отвергают%20модель,%20которую%20в%20России%20считали%20идеальной%20//%20Экономика%20/%20Независимая%20газета%20(http://www.ng.ru))
95. Трухина В. [Налоговая система США и других зарубежных стран // https://nalog-nalog.ru/](Налоговая%20система%20США%20и%20других%20зарубежных%20стран%20//%20https://nalog-nalog.ru/). 05.04.2021.
96. Вылкова Е.С. [Передовой опыт налогового администрирования в различных странах](https://cyberleninka.ru/article/n/peredovoy-opyt-nalogovogo-administrirovaniya-v-razlichnyh-stranah?ysclid=lhsrv4sva7146755507) // Финансовая, налоговая и денежно-кредитная политика. – 2014. – №5(97). – С. 13-22.
97. Тлеужанова Д.А., Матайбаева Г.А., Жолдоякова Г.Е. Налоги и налогообложение: учеб. – Астана, 2023. – 268 с.
98. Туребекова Б.О. Становление налоговой системы Республики Казахстан // Государственное управление. – 2006. - №9. - С. 1-4.
99. Искакова З.Д. Финансово-кредитная система Казахстана в условиях рыночной экономики. - Алматы, 2004. – 237 с.
100. Калимжанова К. Налоговая политика Казахстана: основные направления и направления развития // Налоги Казахстана. - 2019. - №11. - С. 23-25.
101. Brook P., Symons S. Paying Taxes 2010. The global picture. – Washington, 2009. – 115 p.
102. Национальная оценка рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем: докл. / Агентство Республики Казахстан по финансовому мониторингу // https://www.gov.kz/memleket/entities. 07.09.2021.
103. Нурумов А.А. Итоги реформирования налоговой системы Республики Казахстан и задачи по ее дальнейшему совершенствованию // Вестник ОГУ. – 2013. – №11(161). – С. 113-119.
104. По итогам 2022 года во всех секторах обрабатывающей промышленности наблюдается позитивная тенденция роста // <https://primeminister.kz/ru/news/>. 11.01.2023.
105. Кулекеев Ж., Пак Е. Тяжело ли налоговое бремя в Казахстане и надо ли ещё увеличивать его? // <https://forbes.kz/>.11.02.2020.
106. Аймурзина Б.Т., Асилова А.С., Берстембаева Р.К. Налоговая политика Казахстана в условиях модернизации // Вестник КазНУ. – 2016. - №112(6). – С. 74-83.
107. [Национальный Банк Казахстана // https://www.nationalbank.](Национальный%20Банк%20Казахстана%20//%20https://www.nationalbank.) 10.10.2024.
108. Домнин С. Пять важнейших фискальных результатов Казахстана по итогам 2022 года // <https://kz.kursiv.media/>. 16.02.2023.
109. [В январе – октябре темп роста экономики Казахстана составил 2,5% / Служба центральных коммуникаций при Президенте Республики Казахстан //](file:///C:\Users\Tukeyeva\Downloads\В%20январе%20–%20октябре%20темп%20роста%20экономики%20Казахстана%20составил%202,5%25%20Служба%20центральных%20коммуникаций%20при%20Президенте%20Республики%20Казахстан.%2015.11.2022)  <https://ortcom.kz/ru/novosti>. 15.11.2022.
110. Журавлева Е. От нашей казны к вашей: какие налоги перейдут из республиканского бюджета в региональные // https://lsm.kz/kakie. 21.01.2023.
111. Филиппов А. Налоговый переворот. Как рост НДС повлияет на бизнес и потребителя // <https://www.forbes.ru/>. 26.06.2018.
112. Lukacova M., Korecko J., Jencova S. et al. Analysis of selected indicators of tax competition and tax harmonization in the EU // [Entrepreneurship and Sustainability Issues](https://www.scopus.com/sourceid/21100856538). - 2020. – Vol. 8, Issue 1. – P. 123-137.
113. [Landau](https://www.smithsonianmag.com/author/elizabeth-landau/) E. The Fibonacci Sequence Is Everywhere - Even the Troubled Stock Market // Smithsonian. - 2020. - Vol. 3. – P. [28-30.](file:///C:\Users\824.1\Downloads\9.%20рp.%20289-314)
114. Growth Stabilizing But at a Weak Pace // https://www. worldbank.org. 10.11.2025.
115. Кацюба И.А., Петухова Р.А. Воздействие косвенных налогов на экономику // [Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета](https://sciup.org/izvestia-spgeu/2024-1-145). – 2020. - №5(125). – С. 69-77.
116. Додонов В.Ю. Влияние девальвации на формирование государственного бюджета Казахстана: фактор доходности Национального фонда // Финансовый журнал. - 2021. - Т. 13. №3. - С. 116-131.
117. Аубакиров Ф.М., Берикулы К. Влияние геополитических факторов на экономику Казахстана в 2022 году // "Alikhan Bokeikhan University" Хабаршысы. – 202. - №4(55). – С. 62-66.
118. Макаров А. Казахстан перевыполнил план по налогам: за 9 месяцев собрали на 6,4 трлн. тенге больше // <https://bizmedia.kz/>. 17.11.2022.
119. Гираев В.К. Оценка взаимосвязи налогового потенциала и налоговой нагрузки // Вестник финансового университета. – 2016. - №3. – С. 126-137.
120. Maramygin М., Nassyrova G., Zhamiyeva A. et al. Tax management in the conditions of the crisis // Journal of Economic Research &Amp. – 2022. – Vol. 141, Issue 3. – P. 23-37.
121. Rao S. Tax reform: Topic guide. – Birmingham, 2014. – 33 p.
122. Савина Л.Л. Влияние налоговых рисков на функционирование налоговой системы Российской Федерации // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10, №9-1. – С. 292-300.
123. Онучин С.В. Переход от стабильности к нестабильности в развитии социально-экономических систем (на примере "Арабской весны") // Проблемы современной экономики. - 2015. - №1(53). - С. 102-107.
124. Попова Г.Л. [Факторы формирования задолженности по налогам и сборам, пени и налоговым санкциям: анализ и оценка //](https://cyberleninka.ru/article/n/faktory-formirovaniya-zadolzhennosti-po-nalogam-i-sboram-peni-i-nalogovym-sanktsiyam-analiz-i-otsenka?ysclid=llyns0ief2627803957) Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2015. - №9(243). – С. 36-47.
125. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю., Подшибякин А.С. Принцип справедливости и критерии дифференциации ответственности за налоговые правонарушения // Финансовое право. - 2013. - №1. – С. 15-18.
126. Рыцев Д.И. [PEST-анализ внешней среды за 11 шагов:](https://strategium.space/lesson/sprint-1-personal-pestle/?ysclid=liwmrpguvh231506659) практикум по разработке личной стратегии и долгосрочного плана // <https://strategium.space>. 10.11.2023.
127. Beer S., Kasper M., Kirchler E. Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers // [CESifo Economic Studies](javascript:void(0)). – 2020. – Vol. 66, Issue 3. – P. 248-264.
128. Nurmukhametov N., Islyam G. Zhamieva A. et al. The influence of fiscal factors on the sustainability of the regional economy development // Rivista di Studi sulla Sostenibilità. – 2023. – Vol. 13, Issue 1. – P. 249-265.
129. Плучевская Э.В., Кондратьева А.А. [Применение PESTEL-анализа для оптимизации систем управления на предприятиях на примере рынка недвижимости // Известия Томского политехнического университета.](https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-pestel-analiza-dlya-optimizatsii-sistem-upravleniya-na-predpriyatiyah-na-primere-rynka-nedvizhimosti) - 2012. - №6. - С. 85-90.
130. Zhamiyeva A.E. Improvement of the institute of tax administration of Kazakhstan // Procced. internat. scient. conf. of Students and Young Scientists dedicated to the 30th anniversary Independence of the Republic of Kazakhstan and dedicated to the Financier's Day. – Almaty, 2021. – Р. 133-136.
131. Siodla J. Debt and taxes: Fiscal strain and US city budgets during the Great Depression // Explorations in Economic History. – 2020. – Vol. 76, Issue 3. – P. 101328.
132. Президент Республики Казахстан К.-Ж. Токаев. [Новый Казахстан: путь обновления и модернизации:](https://primeminister.kz/ru/addresses/16032022) послание народу Казахстана // <https://primeminister.kz/ru/addresses/16032022>. 10.11.2024.
133. Копытина О. [Экономический кризис: что это, причины и последствия, примеры // https://www.rbc.ru/quote/news/article.](Экономический%20кризис:%20что%20это,%20причины%20и%20последствия,%20примеры%20//%20https://www.rbc.ru/quote/news/article.) 25.06.2022.
134. Осипова Е.С. Функции налогов и их роль в экономическом развитии // Национальная ассоциация ученых. – 2018. - №37. – С. 62-65.
135. Лукьянова И.А. и др. Моделирование стратегии налоговой реформы на современном этапе развития национальной экономики Республики Беларусь. – Минск: БГАТУ, 2021. – 424 с.
136. Фролова Л.Н., Панченко А.Е. Конкурентоспособность налоговой системы государства в условиях глобализации // Молодой ученый. - 2014. - №21(80). - С. 450-451.
137. Гедич Т.Г., Уразова Н.Г. Налоговое стимулирование инновационной деятельности: методы и практика применения // Вестник ИрГТУ. – 2011. - №4(51). - С. 132-140.
138. Nechaev А., Antipina O. Analysis of the impact of taxation of business entities on the innovative development of the country // [International Journal of Economic Perspectives](javascript:void(0)). – 2015. – Vol. 19, Issue 3. – P. 5-8.
139. Консультативный дoкумент регуляторной политики к проекту Закона Республики Казахстан «О науке и технологической политике» // <https://legalacts.egov.kz.> 25.04.2023.
140. [Налоговые льготы на НИОКР // https://www.pfser.com.](Налоговые%20льготы%20на%20НИОКР%20//%20https://www.pfser.com.) 01.09.2021.
141. Аубакирова Г.М. Исатаева Ф.М. Модернизация системы государственного управления Республики Казахстан // Экономика, предпринимательство и право. – 2021. - №4(11). – С. 827-844.
142. Alibekova A., Nasyrova G., Zhamiyeva A. et al. Audit of the Effectiveness of Inter-Budgetary Relations: The Case of Tourism Industry // Journal of Environmental Management and Tourism. – 2023. – Vol. 14. – P. 2083-2096.
143. Насырова Г.А., Жамиева А.Е., Марамыгин М.С. и др. Налоговая система в условиях нестабильной экономики // Вестник университета Туран. – 2021. - №4. – С. 208-215.
144. Уразгалиева М.А. Опыт зарубежных стран в экологизации налоговых систем и проблемы распределения и использования экологических платежей // Вестник МИЭП. - 2014. - №3(16). - С. 7-16.
145. Tchorzewska K.B., Garcia-Quevedo J. The heterogeneous effects of environmental taxation on green technologies // [Research Policy](javascript:void(0)). – 2022. – Vol. 51, Issue 7. – P. 104541.
146. Максимов А.В. Анализ BigData как разновидность информационно-аналитических технологий // Аналитические технологии в социальной сфере: теория и практика: сб. тр. конф. – М., 2019. - С. 123-125.
147. Abrantes P.C., Ferraz F. Big data applied to tax evasion detection: a systematic review // Procced. internat. conf. on Computational Science and Computational Intelligence (CSCI). - Las Vegas, 2016. – P. 435-440.
148. Кирова Е.А. Кожебаткина А.В. Модернизация налогового контроля в условиях цифровизации экономики // Вестник университета. – 2020. - №9. - С. 94-99.
149. Чухнина Г.Я. Методика организации системы внутреннего налогового контроля // Финансы и кредит. – 2016. - №21. – С. 24-38.
150. Ширинова О.А. Зарубежный опыт внедрения цифровых технологий в деятельность налоговых органов // Вестник Академии знаний. – 2020. - №39(4). – С. 447-450.
151. Исмиханов З.Н. Математические модели для прогнозирования объемов налоговых поступлений (на материалах Республики Дагестан) // Региональная экономика: теория и практика. - 2007. - №5. - С. 112-116.
152. Ефимов С.С. Формирование системы налогового планирования и прогнозирования на макроуровне. - Орел, 2014. - 188 с.
153. Табаков А.Н., Яковенко В.В. Налоговое планирование на уровне государства и хозяйствующих субъектов: учеб. пос. – Волгоград, 2017. – 185 с.
154. Мишустин М. Факторы роста налоговых доходов: макроэкономический подход // Экономическая политика. - 2016. - Т. 11, №5. - С. 8-27.
155. Селиверстов С.И., Кузьмин П.И., Селиверстова Т.П. и др. Исследование связи системы налогообложения и валового регионального продукта с помощью эконометрических моделей // Управление экономическими системами. - 2018. - №4(110). - С. 1-14.
156. Яшина Н.И. Информационно-методологические основы международной аналитики в сфере налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2018. - №9. – С. 22-41.
157. Шилов К.Д. Блокчейн и распределенные реестры как виды баз данных // Инновации. – 2018. - №12(242). – С. 77-87.
158. Солехзода А.М. Направления модернизации систем налогового администрирования в условиях применения современных информационных технологий // Вестник НГУЭУ. – 2019. - №2. – С. 155-161.
159. Kenny L., Winer S. Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Administration Costs, Scale and Political Regime // International Tax and Public Finance. – 2006. – Vol. 13, Issue 2. – P. 181-215.
160. Амиралиева Д.М. Актуальные аспекты эффективности системы налогового контроля: причины исключения из налоговой системы и пути их предотвращения // [Вестник Дагестанского государственного университета.](https://www.elibrary.ru/contents.asp?id=42562150) – 2019. - №34(4). – С. 42-47.
161. Комитет госдоходов подвел итоги за 2020 год // <https://strategy2050.kz/ru/news/>. 14.12.2022.
162. Leggett T., Daubenberger М., Schroem О. Tax cheat schemes cost governments billions // <https://www.bbc.com/news/business-58984813>. 14.12.2022.
163. [Хроника Независимости. События 2010 года // https://vecher.kz/ru/article/hronika-nezavisimosti-sobytiia-2010-goda.](https://vecher.kz/khronika-nezavisimosti-sobitiya-2010-goda?ysclid=li2prczvda133199066) 14.12.2022.
164. Nassyrova G.А., Nurumov А.А., Zhamiyeva А.Е. et al. Gray tax avoidance schemes // Bulletin of the Karaganda University. – 2022. – Vol. 4, Issue 108. – P. 102-111.
165. Бижикеева М. Кайрат Торебаев: С маркировкой у теневого бизнеса не будет шансов // <https://kapital.kz/economic/91338/kayrat.> 18.12.2022.

**ПРИЛОЖЕНИЕ А**

Акты внедрения

****

****

**Изображение выглядит как текст, письмо, снимок экрана, Шрифт

Контент, сгенерированный ИИ, может содержать ошибки.**

**ПРИЛОЖЕНИЕ Б**

Таблица Б.1 – Статистические данные налоговых поступлений и основных экономических показателей в период с 1993-2022 гг. для построения регрессионного уравнения

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Налоговые поступления  (млрд. тг),  Y | ВВП  (трлн. тенге),  Х1 | Инфляция (%),  Х2 | Средняя заработная плата (тг),  Х3 | Цена на нефть (тенге за 1 баррель),  Х4 |
| 1993 | 7,1 | 1,2 | 1662,3 | 128 | 90,63 |
| 1994 | 36,3 | 7,6 | 1402 | 1700 | 569,6 |
| 1995 | 103,7 | 1,3 | 176,3 | 4700 | 1047,48 |
| 1996 | 143,2 | 1,4 | 39,1 | 6800 | 1399,84 |
| 1997 | 204,1 | 1,7 | 17,4 | 8500 | 1440,14 |
| 1998 | 215,6 | 1,7 | 7,3 | 9700 | 1002,24 |
| 1999 | 156,6 | 2 | 8,4 | 11800 | 2139,05 |
| 2000 | 265,7 | 2,6 | 13,3 | 14300 | 4035,64 |
| 2001 | 313,4 | 3,3 | 8,4 | 17300 | 3594,15 |
| 2002 | 752,8 | 3,8 | 5,9 | 20300 | 3832,5 |
| 2003 | 736,4 | 4,6 | 6,5 | 23100 | 4308,48 |
| 2004 | 1186,1 | 5,9 | 6,9 | 28300 | 4229,6 |
| 2005 | 1731,8 | 7,6 | 7,5 | 34000 | 7229,76 |
| 2006 | 2209,1 | 10,2 | 8,6 | 40800 | 8209,11 |
| 2007 | 2356 | 12,9 | 10,8 | 52400 | 8888,5 |
| 2008 | 2819,5 | 16,1 | 17,1 | 60800 | 11657,07 |
| 2009 | 2228,7 | 17,1 | 7,3 | 67300 | 9071,25 |
| 2010 | 2934,1 | 21,5 | 7,9 | 77600 | 11750,1 |
| 2011 | 3982,3 | 28,2 | 7,4 | 90000 | 16316,58 |
| 2012 | 4095,4 | 32,2 | 6,1 | 101200 | 16654,47 |
| 2013 | 4779 | 35,3 | 4,9 | 109100 | 16718,06 |
| 2014 | 5115,7 | 40,8 | 7,5 | 121000 | 17722,88 |
| 2015 | 4883,9 | 40,9 | 13,5 | 126000 | 11617,08 |
| 2016 | 6023,3 | 46,2 | 8,3 | 142900 | 15456,69 |
| 2017 | 6810,9 | 54,3 | 7,2 | 150800 | 17669,2 |
| 2018 | 7890 | 61,9 | 5,4 | 162700 | 24577,11 |
| 2019 | 9216,5 | 69,5 | 4,9 | 186800 | 24768,36 |
| 2020 | 8561 | 70,1 | 7,5 | 213000 | 17259,22 |
| 2021 | 10724 | 82,2 | 8,4 | 250300 | 30203,4 |
| 2022 | 14843 | 101,5 | 20,4 | 309900 | 39556,95 |
| 2023 | 18912,2 | 120,6 | 9,8 | 340636 | 35135,1 |
| Примечание – Составлено на основе источников [52, с. 903-904; 108] | | | | | |

1. Догоняющая модернизация – модернизация страны, отстающей от развитых стран, с целью «догнать» их по уровню развития [↑](#footnote-ref-1)
2. [Спонтанное](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BF%D0%BE%D0%BD%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C) [протестное](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%B5%D1%81%D1%82) [движение](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D0%B1%D1%89%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B5_%D0%B4%D0%B2%D0%B8%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5_(%D1%81%D0%BE%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%8F)) против намерения [Макрона](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B0%D0%BA%D1%80%D0%BE%D0%BD,_%D0%AD%D0%BC%D0%BC%D0%B0%D0%BD%D1%8E%D1%8D%D0%BB%D1%8C) повысить налог на топливо. Затем требования участников расширились до других социальных и экономических требований. Движение быстро стало массовым и распространилось по всей стране. [↑](#footnote-ref-2)
3. Принцип состоит в пропорциональном делении, при котором большая часть так относится к целому, как меньшая к большей. Практика показывает, что множество параметров, сочлененных между собой по правилу «золотого сечения», образуют гармоничную систему. [↑](#footnote-ref-3)
4. В странах ОЭСР налоговая нагрузка составляет 27–30% от ВВП, в Казахстане примерно 15% [↑](#footnote-ref-4)
5. Один евро, потраченный государством на НИОКР (через налоговые льготы или прямую финансовую поддержку), привлекает примерно 1,4 евро со стороны бизнеса) [↑](#footnote-ref-5)
6. До 2000г. было 8 областей доноров, с 2002г. – 6 областей доноров, с 2005г. – 4 области донора. [↑](#footnote-ref-6)
7. Таблица критических точек F-распределения Фишера-Снедекора используется для проверки гипотезы равенства дисперсий двух совокупностей в регрессионном анализе, многомерном статистическом анализе. [↑](#footnote-ref-7)