

УДК 336.22(575.2)

О МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОМ ПОДХОДЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГА В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

Х.А. Фынчина

На конкретных расчетах показателей собираемости наиболее значимых налогов (НДС, налога на прибыль и подоходного налога) показана необходимость корректировки макроэкономического подхода измерения собираемости налогов. Выявлено, что расчетные показатели уровня собираемости налогов по КР относительно низкие, особенно по налогу на прибыль, в то же время фактические уровни собираемости ожидаемо высоки. Эти и другие расчеты свидетельствуют о наличии проблем в налоговом администрировании, решение которых позволит определить пути увеличения налоговых доходов государственного бюджета.

Ключевые слова: собираемость налога; НДС; налог на прибыль организаций; подоходный налог с физических лиц; Система национальных счетов (СНС); показатель С-эффективности; налоговые льготы; вычеты; освобождения.

ON THE MACROECONOMIC APPROACH TO DETERMINATION OF TAX COLLECTION IN THE KYRGYZ REPUBLIC

К.А. Fynchina

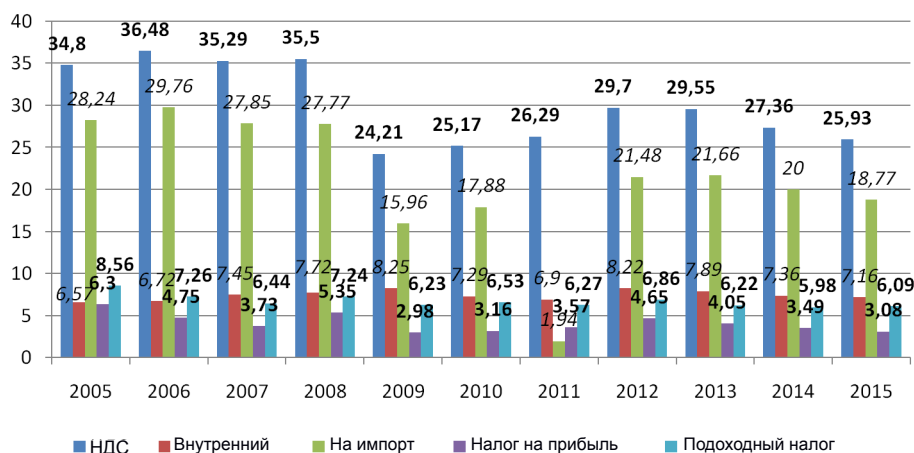
On specific calculations of indicators of the collection of the most significant taxes (VAT, income tax and profit tax), it was shown that there is a need to adjust the macroeconomic approach to measuring the collection of taxes. It was revealed that the calculated indicators of the level of collection of taxes on the Kyrgyz Republic are relatively low, especially for income tax, while the actual levels of collection are expected to be high. These and other calculations show that there are problems in tax administration, the solution of which will allow determining ways of increasing the tax revenues of the state budget.

Keywords: tax collection; VAT; profit tax on businesses; income tax on individuals; national economic accounting; tax remissions; deductions; exemptions.

Показатель собираемости налогов является одним из критериев эффективности бюджетно-налоговой политики. В определенной мере его также используют для характеристики налогового администрирования. Он учитывается в бюджетном планировании при расчете налоговых доходов. Таким образом, собираемость налога имеет самое широкое утилитарное значение. Между тем это понятие не является даже факультативным элементом налоговой системы. Поэтому понимание и применение этого показателя не всегда бывает корректным.

Так, зачастую под собираемостью налогов понимают только объем фактически полученных налоговых доходов в целом или по отдельным видам при сравнении с запланированным объемом, с показателем предшествующих периодов или других стран (см., напр.: *Налоги и право*. 2012. № 6. С. 5–7).

Администраторы налоговых доходов вполне обоснованно (в соответствии с принятым определением) также вкладывают в это понятие узкий смысл, рассчитывая собираемость налога как отношение фактически уплаченных налоговых платежей к начисленным. При таком подходе к определению собираемости налогов, как правило, можно получить довольно радужные показатели, которые не будут отражать фактическое положение дел, “так как в расчет показателя собираемости включается только “открытая” часть налоговой базы, без выведенной из-под налогообложения составляющей” [1, с. 22]. То есть его нельзя применять при расчете объемов теневого сектора или налоговых уклонений. Считается, что рассчитанным таким образом показателем собираемости налогов можно измерять степень выполнения контрольной функции налоговыми



Источник: Рассчитано по данным Министерства финансов КР [2].

Рисунок 1 – Динамика структуры основных налогов государственного бюджета КР, % к общей сумме доходов

органами или управления ими налоговой задолженностью.

Более объективный метод исчисления собираемости налогов с применением макроэкономических показателей предлагают Е.Т. Гурвич, А.Л. Суслина [1], которые определяют понятие собираемости определенного налога как соотношение фактических сборов этого налога к расчетным сборам на основе показателя системы национальных счетов (СНС) [1, с. 24]. Представляется обоснованным так и назвать этот показатель – расчетная собираемость налога, или показатель С-эффективности (по Е.Т. Гурвичу, А.Л. Суслиной).

Обобщая роль макроэкономического подхода определения собираемости налогов, исследователи предлагают использовать его в разных целях, например для международных сопоставлений собираемости налогов, для межстрановых сравнений налоговой нагрузки по основным видам налоговых баз (труд, капитал и потребление) или для оценки объемов теневого сектора или налоговых уклонений, которые являются настоящими современными вызовами экономической безопасности государства.

Одними из наиболее значимых налогов в налоговой системе Кыргызской Республики являются НДС, налог на прибыль организаций и подоходный налог с физических лиц. Рассмотрим структуру их изменения в последние годы. На рисунке 1 выделяются два периода развития: 2005–2008 гг. и 2009–2015 гг. (до введения новой редакции Налогового кодекса и после).

Первый период характеризуется большей значимостью рассматриваемых налогов и в целом стабильным ростом НДС.

Второй период показывает относительное снижение долей этих налогов (прежде всего, НДС по причине снижения его ставки с 20 до 12 % и постепенной адаптации субъектов налога к новым условиям налогообложения) в консолидированном государственном бюджете Кыргызской Республики и нестабильное их поступление, вызванное кризисными явлениями экономики.

Расчет собираемости налогов при макроэкономическом подходе по Е.Т. Гурвичу, А.Л. Суслиной основан на показателях из СНС: для НДС – на показателе конечного потребления, для налога на прибыль – на чистой прибыли, для подоходного налога – на объеме заработной платы.

Поскольку общепризнанным определением собираемости налогов является отношение фактических сборов конкретного налога к расчетным сборам, то при макроэкономическом подходе этот показатель будет сформулирован как соотношение фактических поступлений определенного налога за отчетный финансовый год (Tt) к расчетной сумме налога, исчисленной как произведение макроэкономического показателя, принятого за налоговую базу соответствующего налога (TBt), и средней ставки налога (rt) [1, 24]:

$$Ct = Tt / (TBt \cdot rt).$$

По Кыргызской Республике при расчете показателей С-эффективности (таблица 1) взяты: основная ставка по НДС до 2009 г. – 20 %, с 2009 г. – 12 %; по налогу на прибыль – 10 %; по подоходному налогу в 2005 г. – средневзвешенная ставка 12 % (по данным ГНС КР), с 2006 г. – 10 %.

Таблица 1 – Расчет показателей С-эффективности по основным налогам в Кыргызской Республике*

Показатель	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Валовой внутренний продукт, % к предыдущему году	99,8	103,1	108,5	108,4	102,9	99,5	106,0	99,9	110,9	104
Tt, % к ВВП:										
НДС	7,02	8,04	8,95	8,8	6,69	6,63	7,12	8,3	8,47	8,15
Налог на прибыль	1,27	1,5	1,22	1,39	8,63	8,77	9,45	13,2	12,01	1,07
Подоходный налог	1,73	1,6	1,63	1,8	1,72	1,72	1,7	1,92	1,78	1,78
TBt, % к ВВП:										
Потребление	102,1	113,1	104,6	110,1	96,7	102,8	101,6	115,9	115,6	113,5
Чистая прибыль	52,8	49,2	49,1	48,4	48,5	48,2	49,6	44,4	49,0	41,6
Зарплата	20,5	22,6	22,6	22,2	23,3	24,7	24,5	25,5	24,0	22,7
St, % Расчетная собираемость налога (Tt / (TBt · rt):										
НДС	34,4	35,5	42,8	40,0	57,7	53,7	58,4	59,7	61,1	59,8
Налог на прибыль	24,4	21,3	24,8	28,7	17,7	17,8	19,2	29,7	24,5	25,7
Подоходный налог	70,3	70,8	72,1	81,1	74,2	69,6	69,4	75,3	74,2	78,4

*Источник: Расчеты автора по данным СНС КР [2] и отчетам ЦК КР [3].

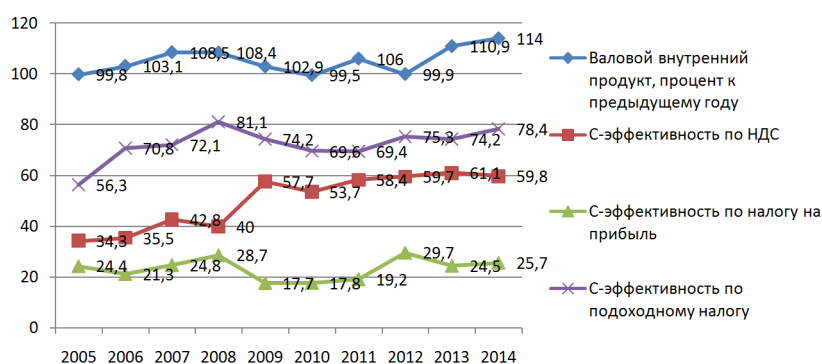


Рисунок 2 – Расчетная собираемость основных налогов по КР

Объективность рассчитанного таким образом показателя собираемости налога обусловлена использованием одной налоговой базы при определении фактических налоговых сборов и расчетных налоговых поступлений. Исходя из этого, показатель С-эффективности характеризует степень налоговой дисциплины по тем или иным видам налогов, по большому счету, может сигнализировать о проблемах их администрирования и эффективности бюджетно-налоговой политики в Кыргызской Республике.

На рисунке 2 показаны кривые С-эффективности по трем основным налогам, налоговые базы по которым реагируют на изменения в Налоговом

кодексе КР и в той или иной мере увязываются с ВВП.

Как видно, расчетные показатели уровня собираемости налогов относительно низкие, особенно по налогу на прибыль¹.

¹ Несущественная погрешность здесь (возможно, и по подоходному налогу) может быть связана с тем, что в фактическую сумму поступлений по данному налогу не включены доходы по налогам индивидуальных предпринимателей, в КР они платят налог на прибыль. В то же время показатель чистой прибыли включает смешанный доход домохозяйств, в том числе и индивидуальных предпринимателей.

Объяснением этому может быть только одно – наличие больших возможностей уклонения по данному налогу, если исходить из того, что сравнивается показатель фактических поступлений по налогу на прибыль с расчетными с одной базы налога. По подоходному налогу расчетная собираемость выше, что также можно увязать, наоборот, с относительно большей прозрачностью этой сферы налогообложения.

Что касается расчетной собираемости НДС, то, как отмечается, различия в значениях очень велики: “Так, в 2008 г. максимальный уровень собираемости (0,98), зафиксированный в Новой Зеландии, почти втрое превосходил минимальный (0,35), полученный для Турции” [1, с. 24]. Как видно, в Кыргызской Республике в 2008 г. этот показатель был выше (40 %), чем в Турции, но ниже, чем в Российской Федерации, где он был рассчитан на уровне 46 %.

Можно сравнить полученные показатели с фактической собираемостью налогов, определенной по отношению к начисленным суммам налогов (на основании отчетных данных субъектов налога).

Так, по Кыргызской Республике в 2014 г. собираемость налога по НДС на внутреннюю продукцию составила 0,95 (8 783,8 млн сомов / 9 216,4 млн сомов)¹. (Для сравнения: аналогичный показатель по РФ за 2014 г., по данным МФ РФ, тоже 95 %). Как видно, эти цифры абсолютно несопоставимы с расчетной собираемостью НДС, даже если взять во внимание, что сравниваются разные периоды времени.

По налогу на прибыль и подоходному налогу фактическая собираемость налога ожидаемо высока. Однако полученные цифры – 1,16 и 1,07 (соответственно 116,8 и 107,3 %) – не поддаются однозначному объяснению, противоречат логике и правилам налогового планирования на микроуровне: не допускать переплаты, платить в последний срок и пр., которые в принципе соблюдаются налогоплательщиками. Поскольку при расчете этих данных фактическое поступление налогов сравнивается с начисленными, определенными по отчетным данным организаций, напрашивается вывод о несовершенстве отчетностей или некоторой недостоверности данных, нежели о тотальной добросовестности субъектов налога.

Большое отклонение фактической собираемости налогов от расчетной наталкивает на мысль, что при использовании метода исчисления расчетной собираемости налогов с применением макроэкономических показателей упускается важный

момент. Не учтены предоставляемые налоговым законодательством налоговые льготы в виде освобождений и вычетов (зачетов) из налоговой базы, которые являются непременным элементом любой налоговой системы.

Между тем возможность учета этих факторов в расчетах дает использование информации, содержащейся в сводной отчетности налоговой службы [4]. На основании предоставляемых данных ГНС КР за 2014 г.² произведем следующие расчеты:

1. По НДС следует учесть: НДС по приобретенным материальным ресурсам и импорту, подлежащим зачету (75,4 %); объем нулевых поставок (1,9 %) и освобожденных поставок (8,5 %).

Тогда объем потребления, как база налога, с учетом льгот и освобождений составит 73,8 % ($113,5 \times 0,65$).

Соответственно, расчетная собираемость (Ст) по НДС будет равна 92,1 % ($8,15 / 73,8 \times 0,12$). Для сравнения: без учета налоговых льгот 59,8 %.

2. По налогу на прибыль следует учесть: прибыль, освобожденную от налога (46,9 %); убыток, подлежащий переносу (22,6 %) и льготу, предоставляемую горнодобывающим организациям (1,1 %).

Тогда:

1) прибыль, как база налога, с учетом льгот и освобождений составит: $41,6 \times 0,294 = 12,2$ %;

2) Ст по налогу на прибыль = $1,07 / 12,2 \times 0,1 = 87,7$ %. (Для сравнения: без учета налоговых льгот 25,7 %).

3. По подоходному налогу следует учесть: доходы, не облагаемые подоходным налогом (5 %), и сумму стандартных вычетов (14,2 %)³.

Тогда:

1) зарплата, как база подоходного налога, с учетом льгот составит: $22,7 \times 0,808 = 18,34$ %;

2) Ст по подоходному налогу = $1,78 / 18,34 \times 0,1 = 97,1$ %. (Для сравнения: без учета налоговых льгот 78,4 %).

Как видно, эти показатели С-эффективности заметно выше. Отмечаются высокие уровни собираемости по НДС и подоходному налогу (в меньшей степени затрагивающие интересы налогоплательщиков-организаций) и относительно низкий уровень – по налогу на прибыль. Учитывая официальный уровень теневого сектора в КР в размере

² Макроэкономические показатели за более поздний период по КР еще не опубликованы.

³ В связи с отсутствием у автора данных не учтены социальные и имущественные вычеты, связанные с расходами на образовательные услуги и ипотечному кредитованию в соответствии с НК КР.

¹ Рассчитано автором по данным ГНС КР.

39 %, рассчитанные показатели вполне сопоставляются с фактической собираемостью: по НДС – 95 %, по налогу на прибыль – 116,8 % (4 169,8 / 3 570,6), по подоходному налогу – 107,3 % (7 115,2 / 6 628,8).

Таким образом, можно заключить, что при макроэкономическом подходе определения расчетной собираемости налогов макроэкономические показатели следует корректировать на суммы налоговых льгот. Это позволит определить реальные ориентиры для совершенствования налогообложения в КР и конкретные пути увеличения налоговых поступлений в государственный бюджет КР.

Из сказанного выше можно сделать следующие выводы:

1. С целью повышения объективности метода расчета собираемости налогов на основе макроэкономических показателей Системы национальных счетов следует учесть влияние предоставляемых налоговых льгот по каждому из налогов в соответствии с налоговым законодательством путем корректировки макроэкономических показателей на суммы налоговых льгот исходя из сводной отчетности налоговой службы.

2. Расчетные показатели собираемости налогов (показатель С-эффективности – как более

объективный показатель) характеризуют наличие потенциала для роста поступлений по основным налогам, формирующим государственный бюджет КР.

3. При изыскании резервов увеличения доходных источников государственного бюджета необходимо использовать налоговый потенциал, определенный на основе показателей С-эффективности.

4. В бюджетно-налоговой политике и бюджетном планировании налоговых доходов следует основываться на расчетной собираемости основных налогов, определенных по макроэкономическим показателям, обладающим более объективными характеристиками.

Литература

1. Гурвич Е.Т. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход / Е.Т. Гурвич, А.Л. Суслина // Финансовый журнал. 2015. № 4. С. 22–33.
2. Отчеты об исполнении бюджета Центрального казначейства Министерства финансов Кыргызской Республики. 2005–2015 гг.
3. Национальные счета Кыргызской Республики. 2005–2014 гг.
4. Сводная отчетность ГНС при ПКР за 2014 г.