**ТЕМА 2: «ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН».**

**План**

1. Содержание и элементы государственного налогового менеджмента
2. Организация государственного налогового менеджмента в Республике Казахстан
3. Налоговые риски и управление ими
4. Основные направления развития налогового менеджмента в Казахстане на стратегическую перспективу
5. Содержание и элементы государственного налогового менеджмента

В последнее время в Казахстане под воздействием процессов глобализации всё больше возрастает роль государственного налогового менеджмента. Несмотря на фактическую завершённость налоговой реформы, остаются нерешёнными многие методологические вопросы. Особую роль имеют методологические и научно-методические подходы к оценке эффективности системы государственного налогового менеджмента в разрезе выполняемых функций (организации, планирования, регулирования и контроля) в соответствии с задачами программы индустриально-инновационного развития Казахстана и с учётом достижений экономической науки и мирового опыта.

Как известно, государственный налоговый менеджмент представляет собой систему управления налоговыми потоками в рамках установленных процедур и элементов налогового процесса.

*Основной задачей* государственного налогового менеджмента является прогноз налогового потенциала, уровня собираемости налогов по основным группам налогоплательщиков, а также оценка эффективности мер по соблюдению налоговой дисциплины.

*Объектом государственного налогового менеджмента* являются входящие и исходящие налоговые потоки, совершающие свое движение в рамках установленного налогового процесса от налогоплательщиков в бюджетную систему.

*Субъектами государственного налогового менеджмента* выступают органы государственной законодательной и исполнительной власти, непосредственно осуществляющие управление потенциальными и фактическими налоговыми потоками, т. е. задействованные в налоговом процессе.

Государственный налоговый менеджмент представляет собой науку, искусство и практику принятия управленческих налоговых решений на многовариантной основе путем выбора наиболее эффективных из них. Принятие управленческих решений направлено на достижение цели и решение функциональных задач (функций) государственного налогового менеджмента. К таким *функциональным задачам (функциям) последнего* можно отнести следующие:

· анализ и оценка с налоговых позиций показателей экономического роста, финансового состояния налогоплательщиков, государственных доходов и расходов;

· обеспечение оптимального ценового равновесия совокупного налогового бремени с объемом и качеством предоставляемых общественных благ (выгод, услуг), рационализация структуры налогового бремени и государственных расходов;

· разработка налоговой концепции и приоритетов налоговой политики в фискальном, регулирующем и контрольно-фискальном направлениях, обеспечение функционального налогового равновесия;

· принятие долгосрочных, стратегических налоговых решений в области определения оптимальных параметров и структуры системы налогов, принятие решений о замене или изменении отдельных их видов и (или) элементов налогообложения отдельных налогов;

· принятие долгосрочных, стратегических решений по выбору наиболее эффективных форм и методов налогообложения и налогового регулирования, обеспечивающих необходимый фискальный и регулирующий эффект;

· разработка по доходной и расходной части среднесрочного и текущего налогового бюджета, управление его исполнением и мониторинг;

· прочие функции, связанные с защитой от рисков налоговых поступлений, снижением налоговых недоимок, созданием системы внутреннего контроля и информационного обеспечения и т. д.

Одним из важнейших факторов стабильности налогового управления является поддержание оптимального баланса налогообложения. Налоговые поступления составляют значительную долю доходной части государственного бюджета Республики Казахстан. Структура поступлений в государственный бюджет налогов и платежей за период с 2008 по 2013 год показывает, что значительную долю налоговых поступлений в государственном бюджете занимает корпоративный подоходный налог. В 2008 году он составил 32,7 % всех поступлений. В 2009 – 28,9 %. В 2010 – 28,5 %. В 2011 – 26,4 %. В 2012 году – 25,4 %, в 2013г -31,9%.

На втором месте по размерам поступлений составляет налог на добавленную стоимость. В 2008 году его удельный вес в общем объёме налоговых поступлений составил 22,7 %. В 2009 – 23,2 %. В 2010 – 23,1 %. В 2011 – 21,7 % . В 2012 году – 22,3 %.

Индивидуальный подоходный налог составил 9,5 % структуры налоговых поступлений в 2008 году. В 2009 году этот показатель вырос до 12,1 %, а в 2010 году снова снизился до 10,6 %, а в 2011 году – до 9,4 % и в 2012 году снова поднялся до 10,7 %

Ключевой идеей государственного налогового менеджмента в части налогово-бюджетной политики остается снижение размера недоимки по налогам и другим обязательным платежам в государственный бюджет**.** Для обеспечения снижения потерь доходов республиканского бюджета необходимо решать системные проблемы налогового и таможенного администрирования в части совершенствования налогового, таможенного законодательства, усиления взаимодействия уполномоченных государственных органов.

Как показывает практика, имеются отдельные проблемы по налоговому администрированию в республике, свидетельствующие о недостатках его механизма:

– заниженное планирование налоговых поступлений и увеличение расходной части бюджета, приводящее к росту бюджетного дефицита;

– рост лжепредприятий;

– неравномерное поступление в бюджет корпоративного подоходного налога, связанное с практикой использования авансового механизма уплаты;

– значительное превышение возврата НДС из бюджета;

– низкий уровень взыскания в бюджет налогов доначисленных налоговыми органами. Так, на 1 января 2012 года недоимка по налогам и другим обязательным платежам составила 224,2 млрд тенге, что по сравнению с 2009 годом больше почти в 2,2 раза

2.Организация государственного налогового менеджмента в Республике Казахстан

В управлении налоговыми процессами в соответствии с законодательно-нормативным подходом участвуют различные ветви государственной власти, представленные блоками, взаимодействие которых регулируется Конституцией Республики Казахстан.

Это органы *законодательной и исполнительной власти, Конституционный суд Республики, академические и отраслевые институты, общественные организации*, *в числе которых ассоциация защиты прав потребителей, включающая разные группы налогоплательщиков*.

*Законодательные органы власти* рассматривают и принимают законодательные акты в области налогообложения, бюджеты на очередной год и отчеты об их исполнении, другую деятельность по правовому обеспечению налогового процесса в стране. Президент Казахстана определяет стратегию налоговой политики, утверждает налоговые законы, дает задания Правительству РК по разработке налоговых вопросов и т. д.

На налоговые отношения плательщиков и органов исполнительной власти влияют *судебная власть в лице правоохранительных органов, включающих суды, прокуратуру, адвокатские и юридические консультационные службы.* Посредством функций налогового менеджмента развиваются все стороны налогообложения. В этом процессе участвуют субъекты налоговых отношений разных ветвей власти, выполняющие различные действия в строго определенной последовательности, решая при этом оперативные, тактические и перспективные задачи. Следовательно, государственная налоговая служба Казахстана входит в систему центральных органов государственного управления республики, отражает связи между отдельными элементами налогообложения и последовательность реализации отдельных задач.

Решение задач собственно налогового процесса осуществляется Государственной налоговой службой, структура которой представлена в блоке "Исполнительная власть», включающая Центральный аппарат Налогового Департамента(c августа 2014г. преобразован в Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан.) Министерства Финансов Республики Казахстан и его территориальные налоговые структуры. Важно при этом отметить тот факт, что к налоговым органам не относится таможенная служба и финансовая полиция(Указом Президента Республики Казахстан от 6 августа 2014 года № 875 Министерству финансов Республики Казахстан переданы функции и полномочия в области бюджетного планирования – от Министерства экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан. Министерство экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан упразднено. Полномочия, за исключением бюджетного планирования переданы Министерству национальной экономики. Финансовая полиция будет упразднена с передачей функций, полномочий предупреждения, выявления, пресечения, раскрытия, расследования коррупционных преступлений и правонарушений вновь созданному Агентству по делам государственной службы и противодействию коррупции).

1. Процесс налогового менеджмента, осуществляемый Налоговым Департаментом Министерства Финансов Республики Казахстан (ныне Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 15.08.2014 Ергожин Даулет Едилович назначен председателем.), включает разнообразные функции, среди которых можно выделить основные, это организация деятельности территориальных и районных налоговых департаментов; свод и анализ практики действующего налогового законодательства, участие в прогнозировании доходной части бюджета совместно Министерством финансов РК; участие в разработке методологии налоговой и таможенной политики и администрирования налогов; в подготовке проектов международных договоров и соглашений, имеющих экономические аспекты сотрудничества; организация налогового процесса, обеспечивающего научную объективность, достоверность выполнения намеченных задач, участие в подготовке законодательных актов по конкретным видам налогообложения, разработка методических рекомендаций, создание информационных систем учета плательщиков налогов, сборов и других обязательных платежей.
2. При разработке процесса налогового менеджмента руководство Комитета государственных доходов Министерства Финансов Республики Казахстан должно ориентироваться на прогнозирование основных социально-экономических показателей развития национальной экономики, которые образуют фундаментальную базу налогового процесса, и в конечном счете определяет достижимый в течение налогового периода объем налоговых поступлений. В число социально-экономических показателей функционирования экономики входят ВВП, ВНП, национальный доход, личный доход налогоплательщиков, средняя процентная ставка, платежный баланс, численность населения и другие индикаторы. При этом необходимо учитывать противоречивость положения налоговых органов. С одной стороны, они должны обеспечить запланированную сумму налоговых поступлений в государственную казну. С другой, - стремиться максимально, использовать возможности налогового менеджмента посредством прогнозирования и рациональной организации деятельности своих служб в рамках прав и обязанностей, определенных Кодексом Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет".

**3. Налоговые риски и управление ими**

Финансовый менеджмент связан с управлением финансовыми рисками. Государственный налоговый менеджмент не является исключением. В процессе управления налогами также необходимо учитывать фактор риска, всегда присутствующий при исполнении бюджетов, включая налоговые бюджеты.

**Налоговый риск государства** представляет собой возможность недоимок фактических налоговых поступлений по сравнению с планом (прогнозом) как в целом по налоговым доходам бюджета, так и по отдельным видам и группам налогов.

Наибольшая степень риска в современных казахстанских условиях присуща налоговым формам, непосредственно связанным с обложением доходов хозяйствующих субъектов и физических лиц. Поэтому степень риска недоимок должна быть заложена в плановых налоговых поступлениях, что обеспечит более точное исполнение бюджета. Целью определения налогового риска является повышение эффективности управления налогами в масштабе страны или ее отдельной территории. Налоговый риск связан с событием, которое может произойти или не произойти. В случае совершения такого события возможны три экономических результата:

* нулевой (совпадение запланированных и полученных значений);
* положительный (получение налоговых доходов, выше запланированных значений);
* отрицательный (недополучение налоговых доходов).

Налоговые риски можно классифицировать по следующим содержательным признакам:

1. по времени действия:
   * временные риски – действующие в течение одного бюджетного периода (года) (например, риск недоучета налоговых льгот, предоставленных на один налоговый год);
   * постоянные – многолетние, циклические (например, риск уклонений от уплаты налогов);
2. по важности результата:
   * основные риски (влекущие за собой значительные финансовые диспропорции, например, риск недоимок по косвенным налогам, особенно НДС);
   * второстепенные – оказывающие меньшее воздействие (например, риск просрочки платежей по налогу на имущество физических лиц);
3. по уровню бюджетной системы:
   * риски республиканского бюджета;
   * риски местного бюджета.

В зависимости от причин, вызвавших тот или иной налоговый риск, можно также выделить следующие их группы:

1. Налоговый риск экономического кризиса. Возникает в ситуации резкого и трудно предсказуемого изменения экономической ситуации в стране в течение бюджетного года. Такой риск может привести к значительному изменению не только отдельных показателей бюджета, но и к полной переделке всего бюджетного плана.

2. Налоговый риск инфляции. Наиболее разработанный в современной хозяйственной практике вид риска, но традиционно применяемый только в коммерческой сфере деятельности. Оценка риска инфляции при налоговом менеджменте позволит обеспечить реальное наполнение объемов ассигнований в течение всего бюджетного года.

3. Налоговый риск снижения платежеспособности налогоплательщиков в течение бюджетного периода. Представляет собой последствие сокращения объема свободных денежных средств у предприятий и организаций. Падение платежеспособности налогоплательщиков, как правило, носит постепенный характер. Выражается такой риск в постепенном росте задолженности платежей в бюджет.

4. Налоговый риск политической конъюнктуры возникает в случае совпадения периода планирования с предвыборным периодом. Политические силы в этот момент могут использовать бюджет для демонстрации своих популистских устремлений, пропагандируя, например, рост социальных расходов. Это накладывает отпечаток на структуру налоговых доходов бюджета.

5. Налоговый риск изменения правовой базы возникает при внесении соответствующих поправок в налоговое законодательство.

6. Налоговый риск задержки налоговых и иных перечислений. Возникает при увеличении сроков прохождения платежных документов в банковской системе. В данном случае создается сложная ситуация, когда налогоплательщик считается исполнившим свои обязательства перед бюджетом, а бюджет денег не получает.

7. Налоговый риск ошибки планирования. Ошибкой планирования может стать не только техническая ошибка, но и некорректный учет любого обстоятельства, в том числе предположения о значимости и величине любого из рассматриваемых рисков.

*Управлять налоговыми рисками*– значит прогнозировать наступление положительного или отрицательного результата и заранее принимать меры к снижению степени риска. В связи с тем, что налоговый риск определяется вероятностными показателями, характеризующими возможные финансовые потери (возможный дополнительный доход), возникает необходимость разработки специальных процедур и методик оценки и прогнозирования развития различных ситуаций поведения субъектов управления в условиях таких рисков.

Управление налоговыми рисками предполагает следующие действия:

* формирование политики управления налоговыми рисками,
* формирование подходов к управлению налоговыми рисками,
* характеристика налоговых риска,
* идентификация отдельных видов налоговых рисков,
* оценка информации, необходимой для определения уровня налоговых рисков,
* определение факторов, влияющих на налоговые риски,
* установление предельно допустимого уровня налоговых рисков,
* определение размера возможных финансовых потерь по отдельным видам налоговых рисков,
* выбор и использование внутренних механизмов нейтрализации негативных последствий отдельных видов налоговых рисков,
* оценка результативности нейтрализации налоговых рисков,
* организация мониторинга налоговых рисков,
* оценка результативности мониторинга налоговых рисков.

В рамках государственного налогового менеджмента его субъекты должны выбирать такую стратегию налогового управления, которая позволит уменьшить налоговые риски. Располагая информацией о возможном налоговом риске органы налогового управления должны принимать меры по более эффективному управлению налоговыми потоками.

Для оценки величины налогового риска бюджета используют статистические показатели: математические ожидаемое исполнение налогового бюджета, стандартное отклонение исполнения налогового бюджета.

*Ожидаемое исполнение налогового бюджета* определяется по формуле:

(1)

где:

*ЕВ – ожидаемое исполнение налогового бюджета;*

*Вi – i-е исполнение налогового бюджета;*

*Pi – вероятное отклонение i-го исполнения налогового бюджета;*

*n – общее число возможных вариантов исполнения налогового бюджета.*

Ожидаемое исполнение налогового бюджета – это средневзвешенная величина возможных значений исполнения налогового бюджета, где весовыми коэффициентами являются вероятности их наступления.

*Стандартное отклонение исполнения налогового бюджета* измеряет разброс величин. Чем больше стандартное отклонение исполнения налогового бюджета, тем больше его изменчивость, и выше налоговый риск.

, (2)

*где:*

*σ - стандартное отклонение исполнения налогового бюджета;*

*Вi - i-е исполнение налогового бюджета;*

*EB - ожидаемое исполнение налогового бюджета;*

*Pi – вероятное отклонение i-го исполнения налогового бюджета;*

*n - общее число возможных вариантов исполнения налогового бюджета.*

Квадрат стандартного отклонение исполнения налогового бюджета (*σ2*) называют дисперсией распределения исполнения бюджета по налогам.

Общей мерой риска служит размах вариации показателя исполнения бюджета по налогам:

http://www.be5.biz/ekonomika/n002/i_027.png (3)

*где:*

*Во - налоговый бюджет по оптимистической оценке;*

*Bр - налоговый бюджет по пессимистической оценке.*

Значение стандартного отклонения может быть недостаточным при сравнении рисков или неопределенностей, поскольку не учитывает величину риска, приходящегося на единицу ожидаемого исполнения бюджета по налогам. С целью определения относительного риска бюджета рассматривается коэффициент вариации (CV – coefficient of variation). Коэффициент вариации является мерой относительной дисперсии (риска), приходящегося на единицу ожидаемого исполнения налогового бюджета. Он определяется как частное стандартного отклонения и ожидаемого показателя исполнения бюджета:

(4)

где:

*σ – стандартное отклонение исполнения налогового бюджета;*

*EB– вероятностное исполнение налогового бюджета.*

Чем больше CV, тем больше относительный риск исполнения бюджета по налогам.

4.Основные направления развития налогового менеджмента в Казахстане на стратегическую перспективу

Разработка более совершенного механизма связана с реформированием трех взаимодействующих финансово-бюджетных сфер деятельности, регламентированных особыми правовыми нормами всего арсенала законодательных актов государства, определяющих, **во-первых,** установление, оценку плановых, фактически исполненных и прогнозных налоговых обязательств субъектов налоговых правоотношений (налоговое планирование); **во-вторых,** принятие научно-обоснованных мер текущего вмешательства в ход исполнения бюджетов страны стимулирующего характера (налоговое регулирование) и **в-третьих,** санкционных мер воздействия при нарушении норм налогового законодательства (налоговый контроль).

В реальной практике все три составляющие механизма управления налоговой системы взаимосвязаны и выступают как особые элементы выработки и принятия решений в процессе планирования и прогнозирования, а также в процессе реализации комплекса практических действий органов власти и управления при выработке общей структуры бюджетных статей и налоговых поступлений..

**Контрольные вопросы**

1. Дайте определение понятию государственного налогового менеджмента.
2. Что является основной задачей государственного налогового менеджмента?
3. Что является объектом государственного налогового менеджмента?
4. Что является субъектом государственного налогового менеджмента?
5. Что относится к функциональным задачам (функциям государственного налогового менеджмента?
6. Расскажите как организован государственный налоговый менеджмент в Республике Казахстан?
7. Какие действия предполагает управление налоговыми рисками ?
8. Сформулируйте основные направления развития налогового менеджмента в Казахстане на стратегическую перспективу
9. Дайте определение налоговых рисков
10. Раскройте классификацию налоговых рисков
11. Какие можно также выделить группы в зависимости от причин, вызвавших тот или иной налоговый риск?
12. Как определяется ожидаемое исполнение налогового бюджета?
13. Как определяется стандартное отклонение исполнения налогового бюджета?
14. Что служит общей мерой риска?
15. Какие существуют основные направления развития налогового менеджмента в Казахстане на стратегическую перспективу?

**Рекомендуемая литература**

* Louis Kaplow The Theory of Taxation and Public Economics Princeton University Press, 2011
* Income Tax Planning for Financial Planners by Thomas P. Langdon. Hardcover, 2012
* Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года N 99-IV   
  «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 06.03.2014 года
* Балапанов Е.С. «Государственный налоговый менеджмент в Республике Казахстан (проблемы формирования и развития). - Алматы, 2001.
* Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. - СПб.: Питер, 2004. - 634 с.
* Тусеева М.Х., Тусеева И.Х.Налоговое планирование на микроуровне: состояние, тенденции, перспективы. Учебное пособие.- Алматы:, 2008.- 127с
* Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. - Издательство: Альпина Бизнес Букс, ISBN 5-9614-0011-5.
* Скала В.И., Скала В.Н. Нестандартные налоговые ситуации (практическое пособие по применению отдельных норм НК Республики Казахстан ), Алматы 2005г.;
* Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В., Баженов О.И. Методы налоговой оптимизации. Изд.2-е, перераб. и доп. - М.: «Аналитика-Пресс»,2000;
* Джон Пеппер. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. - М: ИНФРА-М, 1998.