**ЛЕКЦИЯ 10 ТЕМА 10. ОЦЕНКИ И АНАЛИЗА ВЕЛИЧИНЫ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ**

**План**

**1.Налоговая нагрузка и дифференциация мероприятий по налоговому планированию на предприятии**

**2.Оценка и анализ величины налогового бремени на предприятиях**

**3.Методики определения налогового бремени на предприятии.**

**4.Налоговый учет**

**1 вопрос. Налоговая нагрузка и дифференциация мероприятий по налоговому планированию на предприятии**

**Содержание понятия налогового бремени и факторы, на него влияющие.**

В современной отечественной экономической литературе по-разному подходят к определению налогового бремени.

Так, в современном экономическом словаре указано, что **налоговое бремя** – это «мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования». Количественно налоговая нагрузка может быть измерена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период.

Рассмотрим еще несколько определений «налоговое бремя»:

**На макроэкономическом уровне налоговое бремя** – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту (СОП);

Под налоговым бременем понимается для страны в целом отношение общей суммы взимаемых налогов к величине СОП, а для конкретного налогоплательщика – отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации;

Таким образом, общепринятого определения понятия налогового бремени в зарубежной и отечественной экономической литературе нет.

Можно дать следующее определение: **налоговое бремя** на уровне хозяйствующего субъекта - это относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога.

**Налоговая совокупность** - это все налоги, уплачиваемые организацией в суммовом выражении (т.е. по абсолютной величине). С практической точки зрения налоговая совокупность - это данные, которые содержатся в документах (расчетах, налоговых декларациях и др.), подаваемых в налоговые органы, а также те данные, которые еще не поданы в налоговый орган, но содержатся в налоговых регистрах организации. В свою очередь налоговая совокупность образованна двумя составляющими (ННС и ОНС). ННС - это начисленная налоговая составляющая, т.е. та часть налоговой совокупности, которая подлежит уплате, но фактически еще не оплачена, причины могут быть разные, и подлежат отдельному анализу. Например, срок платежа по налогу еще не наступил, или отсутствуют денежные средства для уплаты налогов. ОНС - это оплаченная налоговая составляющая, т.е. та часть налоговой совокупности, которая фактически перечислена в бюджет.

**Налоговая нагрузка на организацию** - эта та часть налоговой совокупности, которая фактически должна быть выплачена организацией и не может быть перенесена на другие экономические субъекты или иным образом уменьшена, например, в результате применения налогового планирования, оптимизации налоговых платежей, другими доступными способами. Таким образом, налоговая нагрузка в абсолютном выражении меньше или равна налоговой совокупности.

**Налоговое бремя организации** - это та часть налоговой нагрузки, при которой деятельность организации перестает быть эффективной.

**Механизм определения налоговой нагрузки на организацию**

В современной экономической литературе сложилось мнение, что для понимания налогового бремени максимально подходящей базой является на макроуровне – ВВП, на уровне фирмы – добавленная стоимость. На практике существует такое понятие, как полная ставка налогообложения. Под ней следует понимать параметр, характеризующий налоговую нагрузку на фирму или тяжесть ее налогового бремени, рассчитываемый как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к добавленной стоимости или ВВП.

Исходя из размера этой ставки на основе мирового опыта обычно вносятся следующие рекомендации по выбору метода уплаты налога:

если полная ставка налогообложения 10-15%, то используется стандартный метод;

если полная ставка налогообложения 20-35%, то – пассивные элементы налогового планирования, без специальных программ;

если полная ставка налогообложения 40-50%, то используется налоговое планирование активного характера, характерны проведение налоговых экспертиз и наем налоговых консультантов.

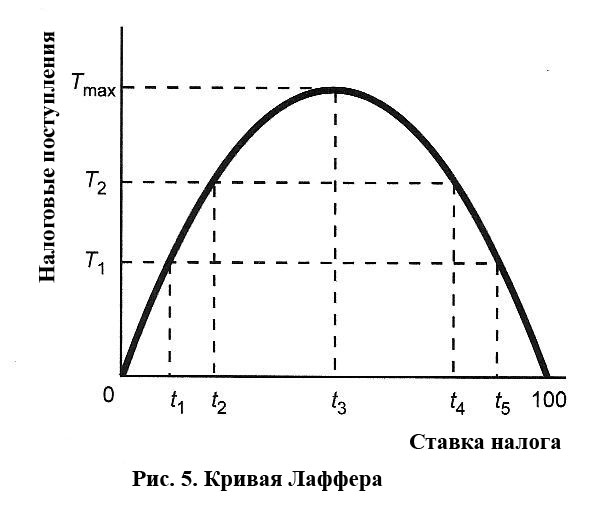
Базируясь на том, что в современных условиях уровень налоговых изъятий в большинстве стран не превышает 40%, хозяйствующим субъектам целесообразно прибегать к налоговому планированию при любом уровне данных изъятий, т.к. это позволяет повысить финансовую устойчивость предприятий, снизить штрафные санкции и возможную налоговую ответственность руководства.

Даже краткий анализ данных о размере налоговых изъятий позволяет сделать вывод о том, что налоговое бремя, начавшееся в древности с «десятины», имеет тенденцию к увеличению. Причем исследования не останавли­ваются на интерпретациях общеизвестной кривой Лаффера, являющейся, в свою очередь, развитием «налоговой таблицы умножения», предложенной в 1728 г. Д. Свифтом, а постоянно продолжаются.

О кривой Лаффера и оптимальных налоговых ставках

Теория американского экономиста Артура Лаффера о возможности увеличения налоговых поступлений в бюджет за счёт снижения налоговых ставок появилась в начале 80-х годов после прихода к власти администрации Р. Рейгана.

Согласно рассуждениям А. Лаффера, чрезмерное повышение налоговых ставок на доходы мотивирует недобросовестных налогоплательщиков к уходу в теневую экономику, к занижению в расчётах налоговых отчислений и отбивает у них стимул к капиталовложениям. В конечном итоге это тормозит научно-технический прогресс, замедляет экономический рост, уменьшает совокупный спрос и отрицательно сказывается на поступлениях в государственный бюджет. По А. Лафферу эта зависимость выглядит так, как представлено на рис.1



**Рисунок 1 Кривая Лаффера**

Согласно теории А. Лаффера при налоговой ставке равной 0 и 100% налоговые поступления в бюджет будут равны 0, а налоговым ставкам в пределах от 0 до 100% соответствуют различные величины налоговых поступлений, включая максимальные. На рис.1 значения этих поступлений лежат на кривой, похожей на параболу.

Как следует из рис.1 увеличение налоговой ставки с t1 до t2 позволит увеличить доходы бюджета с Т1 до Т2 . Максимальные налоговые поступления в бюджет (Тmax) будут иметь место при налоговой ставке t3. Дальнейшее увеличение налогов (например до ставки t4 и t5 ) приводит к снижению поступлений в бюджет. Более того, высокие налоги приводят к сокращению активности хозяйственной деятельности: производство и доходы сокращаются. Считается, что Кривая Лаффера как бы подсказывает направление изменения фискальной политики. Например: сокращение налоговых обязательств (снижение ставки налога с t5 до t4) для стимулирования хозяйственной деятельности и последующему росту доходов и налоговых поступлений в бюджет (с Т1 до Т2).

Цифровые значения налогового бремени, содержащиеся в современной отече­ственной экономической литературе, различаются.

Существует большое количество мнений по расчету налогового бремени и адаптируя данные предложения к современным условиям расчета тяжести налогового бремени хозяйствующих субъектов, целесообразно учитывать в нем следующие основные факторы, как снижающие, так и повышающее тяжесть обложения:

уровень развития соответствующей страны и характер государственных расходов;

особенности первоначального накопления капитала и формирования финансовых ресурсов соответствующего хозяйствующего субъекта с учетом формы собственности и организационно-правовой формы;

участие или нет в государственных инвестиционных и других аналогичных программах, соглашениях о разделе продукции, получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам.

Таким образом, тяжесть налогового бремени для каждого хозяйствующего субъекта носит индивидуальных характер, для ее определения необходимо учитывать не только экономические, но и политические факторы.

В экономической литературе предлагаются различные модели математически формализованного расчета налогового бремени, которые возможно сгруппировать в  основные группы:

 1) суммовые;

2) мультипликативные.

При **суммовом методе** налоговое бремя определяется как сумма рассчитанных математическими методами налогов (НДС, КПН, налога на имущества).

**Мультикативная методика М.Оспанова**. Одним из наиболее полномасштабных и научно обоснованных подходов к расчету налогового бремени является мультипликативная методика расчета совокупного налогового бремени, разработанная М.Т. Оспановым. Однако в предлагаемой им модели не учитываются возможности возмещения НДС (налоговых вычетов), то есть налоговое бремя рассматривается в данном случае с позиции конечного потребителя, а не хозяйствующего субъекта. М.Т. Оспанов справедливо указал, что ряд налогов (наряду с суммированием налоговой нагрузки от них) необходимо учитывать в составе налоговых вычетов по налогу на прибыль (доход), однако почему-то он не распространяет данное утверждение на отчисления социального характера. И последнее, хотелось бы отметить, что М.Т. Оспанов, несмотря на определенную громоздкость приводимых формул и расчетов (чисто расчеты и графики занимают порядка 40 страниц), учел влияние на размер налогового бремени только трех налогов: НДС, социальных налогов и налога на прибыль.

*Методика расчета эффективной налоговой нагрузки на экономику Казахстана*

Для расчета эффективной налоговой нагрузки на экономику Казахстана использовалась методик фискального анализа с помощью производственно институциональных функций1, которая выглядит следующим образом:



## Результаты расчета эффективной налоговой нагрузки на экономику Казахстана

В Таблице 1 отображены точки Лаффера 1–го рода q\* (точка максимума) производственной кривой (1) и 2–го рода q\*\* фискальной кривой (2).

Таблица 1 – Точки Лаффера 1–го и 2–го рода за 2001–2009 гг., %

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год | q\* | q\*\* | q |
| 2001 | 26.4% | 32.3% | 22.3% |
| 2002 | 26.2% | 32.3% | 20.9% |
| 2003 | 26.1% | 31.4% | 23.2% |
| 2004 | 25.8% | 31.2% | 22.3% |
| 2005 | 25.5% | 29.4% | 30.9% |
| 2006 | 25.4% | 29.5% | 28.2% |
| 2007 | 25.3% | 29.5% | 26.4% |
| 2008 | 25.1% | 29.1% | 28.3% |
| 2009 | 25.1% | 30.1% | 21.2% |

Как мы видим, наблюдавшаяся сверхвысокая стабильность точки Лаффера 1-го рода – на протяжении 9 лет ее величина колебалась в диапазоне 25,08–26,41%. Таким образом, можно с очень высокой точностью оценить величину точки Лаффера 1-го рода в Казахстане – 25,8% (Рисунок 1) Кривая производственной функции.





Таким образом, Анализ налоговой нагрузки в Казахстане (по результатам расчетов АО «Институт экономических исследований») показал, что максимальный уровень налоговой нагрузки не должен превышать 30,7% налоговых поступлений для фискальной функции и 25,8% ВВП для производственной функции.

**2 вопрос. Оценка и анализ величины налогового бремени на предприятиях**

1. Совокупная налоговая нагрузка предприятия - это отношение всех начисленных налоговых платежей к выручке от продажи товаров (работ, услуг) за отчетный период, включая доходы от прочих поступлений.

ННорн = НП / (В + ВД)\* 100%,

где - ННорн - налоговая нагрузка на предприятие при применении общего режима налогообложения;

НП - общая сумма всех начисленных налогов;

В - доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

ВД - внереализационные доходы.

Существенный недостаток такого расчета состоит в том, что он не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогоемкость продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налогового бремени, которое несет налогоплательщик.

2. Согласно другой методике, на уровне предприятия налоговое бремя может быть определено как:

· отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме выручки-нетто, операционных и внереализационных доходов предприятия. Этот показатель рассчитывается по данным обязательной бухгалтерской отчетности и определяет сопоставимую эффективность налогообложения на предприятии. Недостатком данного показателя является структурная несопоставимость его базы расчета с соответствующим расчетом на макроуровне;

3. отношение суммы выплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме добавленной стоимости. Данный показатель структурно сопоставим с показателями налогового бремени по экономике в целом. Его расчет возможен, несмотря на отсутствие прямых данных о произведенной предприятием добавленной стоимости в обязательной отчетности.

Упрощенно расчет добавленной стоимости предприятия (ДС) может быть произведен в виде суммы следующих составляющих за отчетный период:

ДС = ФОТ + ЕСН + ПОФ + ПНП + ПР, (5)

где

ФОТ -- оплата труда;

ЕСН -- единый социальный налог, начисляемый на фонд оплаты труда;

ПОФ -- потребление (амортизация) основных фондов, нематериальных активов и запасов;

ПНП -- прямые и косвенные налоги предприятия, выплачиваемые из ДС;

ПР -- балансовая прибыль.

4. Показатель налогового бремени предприятия (НБП) может быть рассчитан как по факту выплаты налогов, так и по факту их начисления.

НБП = (ПНП+ЕСН)/ДС. (6)

Фактические значения налоговой нагрузки (по фактам начисления или выплат налогов) сопоставляются с показателем номинальной налоговой нагрузки (бремени) предприятия, под которой понимается средневзвешенная налоговая ставка предприятия на тенге фактической выручки или добавленной стоимости предприятия.

Достоинством данной методики является то, что сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода.

Общая зависимость между ставками налогообложения и налоговыми поступлениями выведена Артуром Лаффером (кривая Лаффера). При этом существует некий уровень ставок (золотая середина), когда налоговые поступления в бюджет будут максимальными. Однако соответствие текущего уровня номинального налогового бремени значениям золотой середины кривой Лаффера остается открытым.

Согласно методике Министерства финансов Республики Казахстан КНН определяется по формуле:

КНН нетто = S пп / V г, (1)

Где,

S пп - уплаченная - сумма налогов, сборов и платежей за налоговый период, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты (КПН, НДС за нерезидента), и внеплановых поступлений (по актам проверок);

V г - оборот по реализации товаров, работ, услуг за рассматриваемый период.

Необходимо просчитать и эффективную ставку налогообложения (ЭСН), т.е. отношение суммы начисленного корпоративного подоходного налога (КПН) к доходу до налогообложения по бухгалтерскому учету (Дб). Данные берутся из формы 2 «Отчет о доходах и расходах».

ЭСН = КПН/ Дбх 100% (2)

ЭСН - это показатель величины располагаемого дохода предприятия (Др), за счет которого предприятие имеет возможность осуществлять свои инвестиционные программы, обновление произ­водства и просто направлять его на выплату дивидендов собственникам предприятия. Располагаемый чистый доход предприятия определяется как разница между доходом до налогообложения по бухгалтерскому учету и суммой изъятого налога.

Др = Дб – КПН (3)

Если ЭСН составляет 28-32% при ставке корпоративного подоходного налога в 30%, то это оптимальный уровень налогообложения. При более высоком ЭСН предприятие испытывает недостаток оборотных средств. Ещё одну методику предлагает М.Н. Крейнина. В её подходе к показателю налоговой нагрузки, учитывается то, что каждая группа налогов в зависимости от источника их уплаты имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. По этой методике налоговое бремя рассчитывается как отношение суммы всех налогов к прибыли предприятия.

Данная методика анализирует воздействие прямых налогов на финансовое состояние предприятия, однако, имеет серьёзный недостаток, так как она не учитывает влияние косвенных налогов на деятельность предприятия. НДС и акцизы не принимаются к рассмотрению как налоги, не влияющие на величину прибыли предприятия.

**3 вопрос. Методики определения налогового бремени на предприятии.**

Методика определения налогового бремени на конкретное предприятие состоит в установлении соотношения между суммой уплачиваемых налогоплательщиком налогов и суммой полученного им дохода.

1. Согласно одной из методик налоговое бремя хозяйствующих субъектов оценивается как процентное отношение всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации. Для анализа динамики налогового бремени должен быть выбран такой показатель, который отражал бы действительный, и при том единый, источник уплаты всех налогов, вносимых предприятием в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Поэтому следующие показатели налогового бремени основаны на сопоставлении уплачиваемых хозяйствующими субъектами налогов и источников их уплаты.

Суть одной из существующих методик исходит из положения, что каждая группа налогов в зависимости от источника, за счёт которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени.

Общий знаменатель, к которому в соответствии с данной методикой приводится уровень тяжести налогового бремени хозяйствующего субъекта, представляет собой прибыль предприятия.

2. Следующий метод количественной оценки налогового бремени хозяйствующего субъекта определяется как соотношение созданной им и отдаваемой государству добавленной стоимости. Добавленная стоимость по своей сути является доходом предприятия и достаточно универсальным источником уплаты всех налогов. Этот показатель позволяет как бы усреднить оценку налогового бремени для различных типов производств и обеспечивает таким образом сопоставимость данного показателя для различных экономических структур.

На основании анализа предлагаемых в экономической литературе подходов к содержанию понятия «налогового бремени» или «налоговой нагрузки» представляется, что этот показатель определяется на уровне хозяйствующего субъекта как отношение показателей уровня налогообложения и соответствующих им финансово-результирующих показателей (выручки, прибыли, чистого денежного потока), либо величины капитала организации, являющейся следствием динамики финансово-результирующих показателей.

Теперь рассмотрим существующие методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты.

Е.А. Кирова предложила еще одну методику расчета налоговой нагрузки, согласно которой:

1. *сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам. Иными словами, налоговая нагрузка определяется неуплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей;*
2. *в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;*
3. *сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;*
4. *сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.*

Согласно данной методике налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и *относительную*. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией. Она может быть исчислена следующим образом:

 АНН = НП + ВП + НД,

где АНН — абсолютная налоговая нагрузка;

НП — налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП— уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НД — недоимка по платежам.

Однако абсолютная налоговая нагрузка отражает лишь сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности и не учитывает тяжесть налогового бремени. Для определения уровня налоговой нагрузки Е.А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, иными словами, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

Вновь созданная стоимость продукции организации определяется следующим образом:

ВСС = В-МЗ-А+ВД-ВР

или ВСС = ОТ + НП + ВП + П,

где ВСС —вновь созданная стоимость;

В — выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС);

МЗ — материальные затраты;

А — амортизация;

ВД — внереализационные доходы;

ВР — внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ —оплата труда;

НП — налоговые платежи;

ВП — платежи во внебюджетные фонды;

П — прибыль организации.

В этом случае относительная налоговая нагрузка определяется по следующей формуле:

                   АНН

ОНН =\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \* 100%,

                   ВСС

Достоинства данной методики заключаются в том, что на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги; в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией; на объективность расчета не влияет принадлежность к той или иной отрасли, а также масштабы организации. Таким образом, методика, предложенная Е.А. Кировой, применима к конкретному хозяйствующему субъекту.

Главным недостатком этой методики является отсутствие возможности прогнозирования изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Иной подход определения налоговой нагрузки предложен М.И. Литвиным; согласно этому подходу понятие «налоговая нагрузка» включает:

количество налоговых платежей;

структуру платежей;

— механизм взимания налогов.

Согласно методике М.И. Литвина показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты:

                   ∑( НП +ВП)

НН =\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\* 100%,

                            ∑ИС

где ∑(НП + ВП) — сумма начисленных налоговых плате­жей и платежей soвнебюджетные фонды;

∑ИС — сумма источника средств для уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом налога на доходы физических лиц.

М.И. Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении со соответствующим источником уплаты. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость, которая исчисляется следующим образом:

ДС = В - МЗ

Или ДС = ОТ + НП +ВП +П+ А,

где ДС — добавленная стоимость.

В отличие от Е.А. Кировой М.И. Литвин не исключает из добавленной стоимости амортизационные отчисления.

Предложенная М.И. Литвиным методика исчисления налогового бремени имеет практическую значимость, поскольку она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация выступает в роли налогового агента.

Используемые при оценке уровня налоговой нагрузки относительные показатели также должны формироваться в соответствии с этими двумя основными методами исчисления показателей в бухгалтерском учете:

1. Показатели, сформированные в соответствии с методом начисления:

· коэффициент налогообложения выручки представляет собой соотношение налоговых издержек, связанных с выручкой (акцизы, НДС за минусом возмещаемых) и величины выручки (нетто) от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

· коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли представляет собой отношение суммы налоговых издержек, относимых на прибыль до налогообложения (ЕСН, налог на имущество и т.д.) к величине прибыли до налогообложения;

· коэффициент налогообложения чистой прибыли представляет собой соотношение суммы совокупных налоговых издержек (всех начисленных налогов, в отношении которых организация является налогоплательщиком, а не исполняет роль налогового агента за минусом оборотных налогов - НДС и акцизов) к величине чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов.

2. Показатель, сформированный в соответствии с методом балансовых остатков - коэффициент доли чистой налоговой задолженности перед государством в составе капитала представляет собой соотношение кредиторской задолженности перед государством по уплате налогов за минусом НДС по приобретенным ценностям к величине капитала (валюте баланса) организации.

**4 вопрос. Налоговый учет**

Налоговый учет — выбранная в соответствии с Налоговым кодексом РК совокупность способов определения доходов или расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Правила налогового учета

1. Налогоплательщики определяют объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, по методу начислений в порядке и на условиях, установленных Кодексом.

2. Операция в иностранной валюте в целях налогообложения пересчитывается в национальную валюту Республики Казахстан - тенге с применением рыночного курса обмена валют на день совершения операции (платежа).

3. Учет товарно-материальных запасов для налоговых целей производится в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету.

4. Бартерные операции в отношении всех налогов рассматриваются как реализация товаров (работ, услуг) по применяемым ценам с обязательным оформлением этих операций счетами-фактурами.

Составление и хранение учетной документации

1. Учетная документация представляет собой первичные документы, регистры бухгалтерского учета и иные документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налоговых обязательств.

2. Учетная документация составляется на бумажных и электронных носителях и хранится до истечения срока исковой давности, за исключением случаев, предусмотренных в пунктах 3 и 4 настоящей статьи.

3. Учетная документация налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в соответствии с контрактом на недропользование, хранится до истечения срока исковой давности, следующего за периодом, когда завершено действие контракта.

4. Учетная документация, подтверждающая стоимость фиксированных активов, в том числе переданных (полученных) по финансовому лизингу, хранится до истечения срока исковой давности, в котором исчисляются амортизационные отчисления по такому активу. Учетная документация, подтверждающая стоимость фиксированных активов, не подлежащих амортизации в целях налогообложения, хранится до истечения срока исковой давности, установленного настоящим Кодексом для налогового периода, в котором реализованы такие активы.

5. При составлении учетной документации на электронных носителях налогоплательщик обязан при мониторинге и в ходе проверки по требованию налоговых органов предоставить копии таких документов на бумажных носителях.

Раздельный учет и правила его ведения

1. Налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых настоящим Кодексом предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести раздельный учет объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением.

2. Раздельный учет ведется налогоплательщиками на основании данных бухгалтерского учета с учетом особенностей, установленных настоящим Кодексом. Раздельный учет ведется отдельно по каждому виду деятельности, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

3. Все доходы и расходы, отнесенные к определенному виду деятельности, должны подтверждаться соответствующей учетной документацией.

Налоговая отчетность

1. Налоговая отчетность представляет собой документацию, содержащую информацию об исчислении налоговых обязательств, представляемую налогоплательщиком, налоговым агентом в налоговые органы.

2. Налоговая отчетность включает в себя:

налоговые декларации, расчеты, подлежащие составлению налогоплательщиком по каждому виду налога и другим обязательным платежам в бюджет, а также по обязательным пенсионным взносам в накопительные пенсионные фонды и социальным отчислениям в Государственный фонд социального страхования;

заявления на получение патента на применение специальных налоговых режимов;

заявления о регистрации и перерегистрации объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением в области игорного бизнеса и оптовой и розничной торговли бензином и других отдельных видов деятельности.

заявления на получение возврата налога на добавленную стоимость из бюджета;

заявления на применение норм международных договоров об избежании двойного налогообложения;

реестры счетов-фактур;

документацию, представляемую налогоплательщиками, подлежащими электронному мониторингу.

3. Налоговая отчетность - это письменное заявление и электронный документ налогоплательщика, налогового агента, представленное в налоговые органы должно (должен) содержать сведения об объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, а также об исчислении налоговых обязательств и других данных, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Порядок составления и представления налоговой отчетности

1. Налоговая отчетность составляется налогоплательщиком, налоговым агентом либо их представителями самостоятельно в [порядке и по формам](http://base.zakon.kz/result.asp?uid=3FE819FA-6A65-4A3E-BF3A-018ECFCAF94A&language=rus&link=1026272&link=1031005&link=1046207&link=1046425&link=30038606), установленным уполномоченным государственным органом.

Налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, составляют налоговую отчетность раздельно для каждого такого вида деятельности.

Недропользователи, для которых предусмотрена необходимость ведения раздельного учета, составляют налоговую отчетность раздельно по деятельности, осуществляемой в рамках контракта, и по деятельности, выходящей за рамки контракта, если иное не предусмотрено контрактом на недропользование.

2. Налоговая отчетность составляется на бумажных и (или) электронных носителях на государственном или русском языке. При составлении налоговой отчетности на электронных носителях налогоплательщик, налоговый агент обязаны представлять копии таких документов на бумажных носителях.

3. Налоговая отчетность на бумажном носителе должна быть подписана налогоплательщиком, налоговым агентом (руководителем и главным бухгалтером), а также заверена печатью налогоплательщика, налогового агента. При составлении налоговой отчетности в электронном виде электронный документ должен быть заверен [электронной цифровой подписью налогоплательщика](http://base.zakon.kz/result.asp?uid=3FE819FA-6A65-4A3E-BF3A-018ECFCAF94A&language=rus&link=1023502.100034&link=1029105).

4. Налогоплательщик (юридическое лицо) в течение трех рабочих дней со дня принятия решения о реорганизации или ликвидации письменно сообщает об этом налоговому органу.

4-1. Индивидуальный предприниматель в течение трех рабочих дней со дня принятия решения о прекращении предпринимательской деятельности письменно сообщает об этом налоговому органу.

Одновременно с налоговой отчетностью, указанной в настоящем пункте, индивидуальный предприниматель представляет заявление о проведении документальной проверки в связи с прекращением предпринимательской деятельности.

8. Налогоплательщики, налоговые агенты вправе представлять налоговую отчетность по выбору:

1) в явочном порядке;

2) по почте заказным письмом с уведомлением;

3) в электронном виде, допускающем компьютерную обработку информации в случаях, установленных уполномоченным государственным органом.

9. Датой представления налоговой отчетности в налоговый орган является дата приема документов налоговым органом или дата уведомления о доставке отправления отчетности по электронной почте.

Налоговая отчетность, сданная в почтовую организацию или в иную организацию связи до двадцати четырех часов последнего дня срока, установленного настоящим Кодексом, считается представленной в срок при наличии отметки времени и даты приема почтовой или иной организации связи.

10. Налоговая отчетность принимается без предварительного камерального контроля.

Налоговая отчетность считается не представленной в налоговый орган, если в ней:

1) не указан либо неверно указан регистрационный номер налогоплательщика;

2) не указан налоговый период;

3) нарушены требования настоящей статьи относительно подписи и заверения налоговой отчетности;

Продление срока представления налоговой декларации

1. При получении письменного заявления от налогоплательщика до срока представления налоговой декларации уполномоченный государственный орган вправе продлить срок представления налоговой декларации на период не более трех месяцев.

2. Продление сроков представления налоговой декларации не изменяет срок уплаты налога.

Внесение изменений и дополнений в налоговую отчетность

1. Внесение изменений и дополнений в налоговую декларацию, расчет допускается в течение срока исковой давности.

2. Внесение изменений и дополнений в налоговую декларацию и (или) расчет производится налогоплательщиком путем составления дополнительной налоговой декларации и (или) расчета за налоговый период, к которому относятся данные изменения и дополнения.

3. В дополнительных налоговой декларации и (или) расчете по соответствующим строкам указывается только сумма выявленной разницы по сравнению с ранее представленными налоговой декларацией и (или) расчетом.

4. При представлении дополнительных декларации и (или) расчета до начала проверки выявленные налогоплательщиком суммы налогов и других обязательных платежей подлежат внесению в бюджет без начисления штрафов.

Срок хранения налоговой отчетности

1. Налоговая отчетность хранится у налогоплательщиков, налоговых агентов и в налоговых органах в течение 5 лет.

Особенности налогового учета отдельных видов операций

1. Особенности налогообложения при применении трансфертных цен

Контроль при применении трансфертных цен

Органы налоговой службы контролируют правильность применения цен по сделкам в порядке и случаях, предусмотренных законодательным актом Республики Казахстан, регулирующим вопросы государственного контроля при применении трансфертных цен.

При установлении факта отклонения цены сделки от рыночной цены налоговые органы корректируют объекты налогообложения и налоговые обязательства в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

2. Особенности налогообложения в других случаях

Финансовый лизинг

1. Передача имущества по договору лизинга, заключенному в соответствии с законодательством Республики Казахстан на срок, превышающий три года, является финансовым лизингом, если она отвечает одному из следующих условий:

1) передача имущества в собственность лизингополучателю и (или) предоставление права лизингополучателю на приобретение имущества по фиксированной цене определены договором лизинга;

2) срок финансового лизинга превышает 75 процентов срока полезной службы передаваемого по финансовому лизингу имущества;

3) текущая (дисконтированная) стоимость лизинговых платежей за весь срок финансового лизинга превышает девяносто процентов стоимости передаваемого по финансовому лизингу имущества.

2. Для целей настоящей статьи срок финансового лизинга включает дополнительный срок, на который лизингополучатель имеет право продлить финансовый лизинг в соответствии с договором.

Общая долевая собственность

В случае договоренности об общей долевой собственности или совместном ведении предпринимательской деятельности либо иной договоренности, предусматривающей двух и более владельцев, но без образования юридического лица, объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, учитываются и облагаются налогом соответственно у каждого владельца в порядке, установленном настоящим Кодексом, за исключением собственников паев паевого инвестиционного фонда.

Порядок определения объектов налогообложения в отдельных случаях

1. В случае нарушения порядка ведения учета, при утрате или уничтожении учетной документации органы налоговой службы определяют объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, на основе косвенных методов (активов, обязательств, оборота, затрат, расходов) в порядке, определенном уполномоченным государственным органом по согласованию с уполномоченным государственным органом Республики Казахстан, осуществляющим формирование и реализацию государственной налогово-бюджетной политики.

прошлых периодов.

2. Доход подлежит обложению налогом также в случаях, когда другими лицами и органами оспаривается законность получения указанного дохода.

3. Если по решению суда доход подлежит изъятию в бюджет в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан, то указанный доход изымается без вычета суммы уплаченного с него налога.

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.