



USAID
ОТ АМЕРИКАНСКОГО НАРОДА

КЫРГЫЗСКАЯ РЕСПУБЛИКА

ПРОЕКТ USAID РЕФОРМА

**Политика косвенного
налогообложения и налогового
администрирования
(оценка и рекомендации)**

Июнь- 2013 г.

Данная публикация разработана для рассмотрения Агентством США по международному развитию. Она была подготовлена для Проекта USAID РЕФОРМА, выполняемого компанией *Делойт Консалтинг*, номер технического задания AID-176-TO-11-00004.

Проект USAID РЕФОРМА

Политика косвенного налогообложения и налогового администрирования (оценка и рекомендации)

ПРОЕКТ USAID РЕФОРМА

НОМЕР КОНТРАКТА: AID-176-I-11-00008

НОМЕР ТЕХНИЧЕСКОГО ЗАДАНИЯ: AID-176-TO-11-00004

ДЕЛОЙТ КОНСАЛТИНГ

Июнь - 2013 г.

ЗАЯВЛЕНИЕ ОБ ОГРАНИЧЕНИИ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Публикация данного Отчета стала возможной благодаря помощи американского народа, оказанной через Агентство США по международному развитию (USAID). Содержание данного Отчета является исключительной ответственностью компании *Делойт Консалтинг* и не обязательно отражает мнение USAID или Правительства США.

СОДЕРЖАНИЕ

I. ВВЕДЕНИЕ	3
ВОПРОСЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ	3
ВОПРОСЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ	4
II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	5
III. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА	9
1. Обзор системы косвенного налогообложения в КР	9
2. Налог с оборота против стандартной модели НДС	10
3. Специфические проблемы системы косвенного налогообложения в КР	12
4. Необходимость совершенствования налогового администрирования	16
5. Варианты налоговой политики для реформирования системы косвенного налогообложения	17
6. Анализ положений по освобожденным поставкам и поставкам по нулевой ставке НДС	27
7. Борьба с фиктивными счет-фактурами	30
8. Возмещение НДС	334
9. Частота предоставления документации по НДС	356
10. Оценка специальных налоговых режимов	367
11. Акцизные налоги	38
12. Финансирование местных юрисдикций	38
Приложение III-1: Поставки, освобожденные от НДС и по нулевой ставке	39
Приложение III-2: Оценка потерь доходов от НДС вследствие несоблюдения налогового законодательства	41
IV. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ	47
1. Обзор	47
2. Ключевые вопросы администрирования НДС – Обзор и рекомендации	48
Приложение IV-1: Услуги Департамента по работе с налогоплательщиками (образовательные визиты)	58
Приложение IV-2: Сектор регистрации	61
Приложение IV-3: Отдел налоговых проверок	63
Приложение IV-4: Проблемы возмещения НДС	65
Приложение IV-5: Принудительный сбор	66
Приложение IV-6: Обзор структуры управления государственной налоговой службы КР	67

Косвенные налоги в Кыргызской Республике

Налоговая политика и налоговое администрирование

I. ВВЕДЕНИЕ

В течение февраля-марта 2013 года Проектом USAID РЕФОРМА была сформирована группа, состоящая из международных налоговых экспертов, для проведения исследования следующих вопросов:

- обзора налога на добавленную стоимость (НДС) и налога с продаж (НсП), анализа возможного влияния альтернативных решений и экономических сценариев на налоговые поступления и предложение рекомендаций по оптимальным вариантам налоговой политики в отношении НДС и НсП;
- анализа возможного экономического и финансового влияния различных вариантов политики на рост деловой активности и поступлений в доходную часть государственного бюджета;
- оценки существующих трудностей администрирования НДС и НсП и предложение конкретных рекомендаций по улучшению и упрощению режима администрирования для бизнеса; и
- предложений по решению проблем налогового администрирования в части отчетности, сбора и возмещения.

С этой целью, Колин Летбридж, Брайан Вюртс и Юрий Джигир приняли участие в работе миссии по исследованию проблем системы косвенного налогообложения с позиций налоговой политики и налогового администрирования. В период работы миссии была проведена серия встреч с представителями государственных органов и бизнес-сообщества по вопросам налоговой политики и налогового администрирования касательно НДС и НсП.

В данном отчете приводятся заключения и рекомендации, полученные в ходе проведенного исследования.

Вопросы налоговой политики

В течение последних лет в налоговую политику Кыргызской Республики был внесен ряд важных изменений. В настоящее время ставка НДС составляет 12% для бизнеса с оборотом выше 4 миллионов сомов. НДС является важным источником налоговых доходов центрального правительства, составляющего около 40% налоговых доходов. В Кыргызской Республике также применяется налог с продаж, являющийся налогом с оборота продукции и услуг бизнеса, взимаемый по ставкам от 1 до 5 процентов. В сравнении с НДС, НсП является относительно небольшим источником дохода, дающим только 1/5 часть налоговых поступлений от НДС.

Что очень важно: при существующей системе плательщики должны выполнять обязательства по двум налогам. Бизнес-сектор воспринимает НДС как чрезвычайно сложный налог, требующий значительных ресурсов для обеспечения налоговых обязательств с неправильно установленным бременем, который неравномерно и несправедливо возлагается на него. Налог с продаж воспринимается как более простой, но более проблематичный вследствие своей каскадности. Главной целью

исследования по компоненту налоговой политики является обзор двух налоговых систем, рассмотрение набора возможных вариантов, имеющих нейтральное влияние на доходную часть государственного бюджета для рационализации системы косвенного налогообложения и выработки рекомендаций по наиболее приемлемому подходу налоговой политики.

В дополнение к рассмотрению расширенной структуры налоговой политики для системы косвенного налогообложения, исследование также ставит целью изучить другие характеристики структуры/дизайна НДС, включая обзор налоговых освобождений и положений в отношении нулевой ставки, политики в отношении налоговых возмещений, специальных налоговых режимов и поиска решений для борьбы с налоговым мошенничеством и выработки рекомендаций по изменению налоговой политики, призванных улучшить действие налога.

Вопросы налогового администрирования

Проблемы, связанные с НДС, и в меньшей степени с налогом с продаж (НсП), в значительной мере относятся к проблеме администрирования этих налогов. Вопросы администрирования возникают вследствие конкурентного неравенства, с которыми сталкиваются зарегистрированные плательщики НДС и затрат, связанных с обеспечением налогового соответствия. Налоговые органы несут потери доходной части бюджета из-за заниженных отчетных показателей по продажам и отсутствия отчетности, создания фирм-«невидимок» и выдачи фиктивных счет-фактур. Что очень важно, задержка с выплатой возмещений экспортерам, отказ в законном возмещении входного НДС из-за страха возможного мошенничества и не полная регистрация бизнеса, выходящего за границу регистрационного порога, лишили НДС в Кыргызской Республике некоторых ключевых преимуществ этого налога.

Только самые ключевые элементы структуры и функционирования системы налогового администрирования станут предметом исследования вопросов налогового администрирования. Рекомендации по налоговому администрированию будут дополнением к рекомендациям по налоговой политике. Тем не менее, рекомендации по улучшению налогового администрирования должны быть обязательно соблюдены независимо от того будут рекомендации по налоговой политике реализованы или нет.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

В Кыргызстане система косвенного налогообложения сталкивается с большим количеством трудностей как в отношении структуры и налоговой политики, так и налогового администрирования. Это создает главную проблему для бизнес-сообщества, которое должно иметь дело с двумя разными косвенными налогами, каждый из которых имеет свой набор правил и требований соответствия. Налоговое администрирование сталкивается с трудностями, заключающимися в борьбе с мошенническими схемами псевдо – зарегистрированных плательщиков НДС, фиктивными счет-фактурами, фальсифицированными возмещениями, а также большим количеством бизнес-структур, открыто игнорирующих положения налогового законодательства. Такое несоблюдение усугубляется фактами, изложенными в отчете, говорящими об относительно высокой степени коррупционных элементов внутри системы налогового администрирования.

1. Вопросы налоговой политики и рекомендации

Основным вопросом является вопрос сосуществования НДС и налог с продаж. Налог с продаж является стандартным налогом с оборота, который страдает от всех проблем, вызванных его каскадностью. НДС, в принципе, известен как лучшая форма косвенного налога, принятая международным сообществом. Тем не менее, на практике, НДС в Кыргызской Республике испытывает серьезные трудности в части администрирования и требований о соблюдении законодательства. Бизнес-сообщество считает его несправедливым, так как он создает определенное бремя для плательщиков НДС, которые представляют только 20 процентов всех плательщиков косвенных налогов вследствие его относительно высокого регистрационного порога по НДС и требований по заполнению налоговой документации. Во многих отношениях, учитывая то, как НДС функционирует в настоящее время, критика бизнес - сектором существующей системы НДС является оправданной.

Команда *налоговых экспертов* Проекта USAID РЕФОРМА изучила набор различных вариантов политики, являющихся нейтральными в отношении доходной части государственного бюджета для рационализации системы косвенного налогообложения в Кыргызской Республике. Вариантом, выдвинутым в качестве рекомендации, является упразднение налога с продаж и замена его НДС с более высокой ставкой. Также группой экспертов рекомендуется полное упразднение налога с продаж, а предприятия малого бизнеса, находящиеся в настоящее время ниже регистрационного порога по НДС, должны будут войти в систему НДС в качестве отдельного класса зарегистрированных плательщиков НДС. Фактически, эти предприятия будут в той же ситуации, что и при налоге с продаж - их налоговые перечисления будут рассчитываться на основе данных по обороту, и им будет запрещено выдавать счет-фактуры по НДС. Но, являясь частью системы НДС, их переход к статусу представляющих декларации по стандартному НДС (так как они превысили пороговое значение) будет более ровным и менее проблемным. Другим возможным вариантом, который мог бы рассматриваться правительством, может быть освобождение всех зарегистрированных плательщиков НДС от налога с продаж, с его сохранением только для неплательщиков НДС. Это будет иметь много аналогичных преимуществ, как и рекомендованный вариант, но его недостатки потребуют продолжающегося администрирования двух отдельных налогов. Как вариант, второй опцией мог быть

стать постепенный переход к рекомендованному варианту, но долгосрочной целью должно определенным образом стать полное упразднение налога с продаж и формирование двух классов зарегистрированных плательщиков НДС.

Основной альтернативой НДС является налог с продаж, но, учитывая значительное расхождение в суммах налоговых поступлений от НДС и налога с продаж, просто не представляется возможным заменить недополученные поступления от НДС более высокой ставкой НсП. При замене НДС налогом с продаж может возникнуть искажение экономических показателей вследствие каскадности НсП с более высокой ставкой, необходимой для замены НДС. В таком случае, в международном плане, Кыргызская Республика станет островком с оборотным налогом в мире НДС.

Группа *налоговых экспертов* Проекта USAID РЕФОРМА также рассмотрела возможность увеличения регистрационного порога НДС до 10 миллионов сомов, что является предложением, на котором настаивает бизнес-сообщество. Данное предложение, однако, может усугубить многие проблемы, с которыми сейчас сталкивается бизнес. Это повысит стимулы к уходу от регистрации по НДС, так как сумма к уплате НДС для бизнеса, превышающего 10-миллионный порог, увеличится в 2.5 раз, чем для бизнеса, превышающего 4-х миллионный порог. Это также увеличит неравенство в ценах между теми, кто зарегистрирован и кто нет. Будет более проблематичным, если увеличение порога до 10 миллионов сомов сократит только небольшую часть зарегистрированных по НДС от общего числа 7 850 зарегистрированных плательщиков НДС на уровне текущего 4-х миллионного регистрационного порога и потребует более высокой ставки НДС для получения этих же налоговых поступлений. В конечном счете, группа налоговых экспертов Проекта РЕФОРМА даст рекомендации по сокращению порога, но через ослабление бремени, связанного с регистрацией и отчетностью для МСБ и через значительные улучшения в налоговом администрировании.

Мы также рассмотрели существующий на данный момент перечень освобождений и положений по нулевым ставкам. В целом, большая часть освобождений не вызывает особых вопросов. Тем не менее, некоторые из них являются несколько отклоняющимися от нормы, или неправильными и требуют последующего пересмотра. Другие вопросы налоговой политики, рассмотренные Проектом USAID РЕФОРМА, включали налоговые возмещения, варианты для борьбы с псевдо-компаниями и фиктивными счет-фактурами, специальные налоговые режимы, акцизы и вопросы финансирования местных юрисдикций (МСУ) для компенсации потерь доходной части местных бюджетов вследствие возможного упразднения налога с продаж. Мы включили наши рекомендации для целей улучшения или усиления налоговой политики и администрирования в отношении вопросов, которые будут рассмотрены далее в Отчете.

2. Налоговое администрирование и рекомендации

Анализ функционирования системы косвенного налогообложения, проведенный группой экспертов Проекта РЕФОРМА, выявил существенные проблемы налогового администрирования, которые подрывают эффективное функционирование НДС в Кыргызской Республике. Вопрос администрирования НДС признается бизнес-сектором и государственными органами излишне сложным, открытым для злоупотреблений и приносящим мало экономических выгод, которые в принципе считаются неотъемлемым свойством стандартной модели НДС. И большей частью

проблемы с НДС вызваны не плохой политикой, а его неэффективным администрированием.

Преимущества регистрации НДС подрываются двумя факторами, которые в целом имеют административный характер. В первую очередь, складывается ощущение, что действительные суммы входного НДС к зачету регулярно отрицаются чрезмерно активными налоговыми инспекторами. Даже тогда, когда зачет разрешен, ожидается, что это можно будет сделать только через неформальные платежи налоговым служащим. Бизнес также может выразить свое недовольство тем, что законные экспортеры сталкиваются с серьезными трудностями в получении возмещения НДС в налоговых органах. Даже для тех фирм и предприятий, которые классифицируются как добросовестные налогоплательщики, процесс подачи заявления на возмещение является сложным и требующим выполнения многих требований. Экспортеры жалуются, что налоговые органы регулярно отказывают или откладывают обработку данных для возмещения, если какое-либо из установленных требований документального подтверждения является в какой-то степени несоответствующим.

Во-вторых, существующий на данный момент регистрационный порог для бизнеса с оборотом в 4 миллиона сомов, не соблюдается достаточным образом. Государственные служащие считают, что для целей ухода от регистрации, многие предприятия и фирмы искусственно дробятся на многочисленные юридические лица, в отчетной документации которых оборот оказывается ниже регистрационного порога. Также есть предмет спора - а именно то, что бизнес недостаточно полно приводит отчетные данные по обороту для того чтобы остаться незарегистрированным. В последующем зарегистрированному плательщику НДС, возможно, придется конкурировать с бизнесом, чьи доходы превышают порог, но от него не требуется взимать НДС на произведенную продажу. Это не только сокращает конкурентоспособность лиц, законным образом подающих декларации по НДС, но также нивелирует преимущества регистрации по НДС – возможность зачитывать входной НДС – до такой степени, что поставщики компаний-посредников, зарегистрированных по НДС, не регистрируются сами лично. К сожалению, Правительство Кыргызской Республики не собирает в достаточном объеме существенные данные для конкретного определения реального уровня несоблюдения требований налогового законодательства, хотя группой экспертов Проекта Реформа было установлено, что потери доходов вследствие общего невыполнения требований налогового законодательства по НДС составляют 55%-60% потенциальной доходной базы НДС. Другими словами, доходы, упущенные в результате несоблюдения налогового законодательства, составили более 130% фактических налоговых поступлений от НДС. (Оценка потерь доходов от НДС приводится в Приложении III-2 к данному отчету.) Для снижения всех этих налоговых потерь Кыргызская Республика должна установить более строгие законы, штрафы, санкции и процедуры по соблюдению налогового законодательства для уменьшения этой деятельности.

Другой проблемой, связанной с администрированием и соблюдением законодательства в части НДС в КР, является рассмотрение вопроса деятельности числа сомнительных псевдо- компаний-или фирм- «невидимок», зарегистрированных по НДС, выдающих счет-фактуры другим зарегистрированным компаниям и затем исчезающих до конечной уплаты налогов. Аналогично, фиктивные счет-фактуры могут создаваться даже если отсутствует факт продажи. В обоих случаях, в зависимости от того, просит или нет покупатель зачет входного НДС, не перечисленного на счет налоговых

органов, всегда есть негативное влияние на государственный бюджет. Отношением государства на подобную мошенническую деятельность стало требование использовать всеми налогоплательщиками бланков строгой отчетности по НДС тем самым, увеличивая бремя по налоговому соответствию, ложащемуся на всех налогоплательщиков. Представители бизнеса жалуются, что проблемы с налоговыми органами возникают, если какие-либо из этих бланков теряются или аннулируются. ГНС запускает автоматизированную систему для определения законности зачета входного НДС посредством сличения копий документации по счет-фактурам, поступающим от покупателей и продавцов, но группа налоговых экспертов Проекта РЕФОРМА считает, что это, в конечном счете, является шагом назад, и она должна быть заменена на более жесткую клиенто-ориентированную систему, основанную на критериях риска для решения этой проблемы.

В Главе IV представляется ряд рекомендаций по улучшению бизнес-процессов в ГНС, связанных с администрированием НДС, для решения вопросов, обозначенных выше. Ясно, что совершенствование налогового администрирования косвенных налогов является чрезвычайно важным для Кыргызской Республики независимо от выбора вариантов налоговой политики, предлагаемых в настоящее время в стране. Тем не менее, также является понятным и ясным, что с двумя косвенными налогами, дублирующими друг друга и взимаемыми с бизнеса, в Кыргызской Республике необходимо рассмотреть различные варианты реформирования налоговой политики для улучшения системы косвенного налогообложения.

III. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА

1. Обзор системы косвенного налогообложения в Кыргызской Республике

В таблице ниже приводится набор основных источников доходных поступлений в Кыргызстане за 2012 год.

В миллиардах сомов

1. НДС	25.8
2. Налог с продаж	5.0
3. Акцизный налог	2.8
4. Налог на прибыль	4.1
5. Подоходный налог	7.1
6. Налог на недра	0.6
7. Земельный налог	0.7
8. Налог на имущество	1.0

Косвенные налоги

Двумя основными косвенными налогами, используемыми применительно к торговым операциям/транзакциям, являются НДС и налог с продаж.

НДС

В Кыргызстане НДС строится на принципе зачета суммы входного налога, отображаемого в счет-фактуре и взимаемого по 12% ставке. Это единственный наиболее крупный источник налоговых поступлений в Кыргызской Республике, дающий приблизительно 40% налоговых доходов. В 2012 году сумма налоговых сборов от НДС составила 25.8 миллиардов сомов. НДС на импорт составил 18.7 миллиардов сомов, а поступления от НДС от отечественных зарегистрированных плательщиков НДС составили 7.1 миллиарда сомов.

Бизнес с налогооблагаемым оборотом, превышающим 4-х миллионный регистрационный порог, должен быть зарегистрированным. Зарегистрированные лица должны представлять ежемесячные налоговые декларации не позднее 25-го числа следующего месяца. В настоящее время существует примерно 7,850 действующих зарегистрированных плательщиков НДС.

Экспорт взимается по нулевой ставке, и существуют различные категории освобождений. Детальные данные по налоговой базе и по функционированию НДС приводятся в последующих разделах.

Налог с продаж

Налог с продаж является налогом на оборот, применяемым к налогооблагаемому обороту бизнеса. В настоящее время существует приблизительно 26,500 активных плательщиков НсП (включая 7,850 плательщиков НДС). В 2012 году, налог с продаж дал 5.0 миллиардов сомов налоговых поступлений. Существует пять категорий плательщиков налога с продаж по различным ставкам. В общем, налог с продаж

взимается по 1-процентной ставке для лиц, занятых в торговле и 2-процентной ставке для всех остальных категорий плательщиков. По операциям, выходящим за рамки НДС, таким как, например, продажа бизнеса, или операциям за рубежом, налог применяется по ставкам 2% и 3%. Бизнес, занятый в предоставлении телекоммуникационных услуг и услуг мобильной связи, облагается налогом с продаж по ставке 5%.

По данным за 2011 год, поступления от налога с продаж по 1% и 2% ставкам составили соответственно около 40% и 60% в общей сумме доходов от налога с продаж. Поступления от налога с продаж по ставкам 2% и 3% на операции вне НДС составили примерно 11%. (В 2011 году 5-процентная ставка на телекоммуникационные услуги и услуги мобильной связи еще не была введена в действие).

2. Налог с оборота против стандартной модели НДС

Данный раздел дает в целом общий обзор функционирования налога с оборота и стандартной модели НДС и приводит сопоставительный анализ преимуществ и недостатков каждого вида налога в отдельности.

а. Налог с оборота

Несмотря на простоту администрирования и соблюдения правил налогообложения, налог с оборота широко признается как экономически вредный вид налога даже при относительно низких ставках. Главным объектом критики налога с оборота является его каскадность, которая является главной особенностью этого налога.

Негативные последствия/негативное влияние каскадности

Эффект каскадности возникает тогда, когда налог с продаж применяется на каждом этапе цепочки производства и распределения и не возмещается. Налог на каждом уровне продажи создает часть стоимости товара следующего уровня. Когда налоги взимаются на цену последующего уровня продажи, налог фактически налагается на базу, включающую налоги, взысканные на предыдущих уровнях продажи. В результате каскадности, эффективная кумулятивная ставка налога на окончательную цену продажи будет намного превышать законодательно установленную налоговую ставку.

Существует ряд проблем, связанных с каскадностью. Во-первых, эффективная налоговая ставка на товары, проданные через цепочку распределения, варьируется в зависимости от количества уровней продаж, через которые проходит товар до конечной розничной продажи. Это означает, что конкурирующие товары могут иметь существенным образом отличающиеся налоговые ставки, установленные на них, что в итоге создает конкурентное неравенство бизнеса. Такое ненейтральное применение налога приводит к искажениям, которые снижают эффективность и конкурентоспособность экономики.

Во-вторых, каскадный характер налогов с оборота создает искусственные стимулы для бизнеса в части вертикальной интеграции. Например, для ухода от уплаты налога с оборота, применяемого на уровнях оптовой и розничной продаж, оптовик может использовать рынки розничной продажи товаров таким образом, чтобы налог взимался только с розничных продаж конечному потребителю. Налог с оборота может привести

к вертикальной интеграции бизнеса просто для целей снижения налогов, даже если возникнет экономическая неэффективность вследствие вертикальной интеграции.

В-третьих, существует стимул для розничных торговцев делать закупки напрямую у производителей вместо того, чтобы делать закупки у местных оптовых продавцов. Оптовики могут улучшить экономическую эффективность системы распределения, но эта эффективность может быть обременена дополнительными затратами, вызванными налогом с оборота.

В-четвертых, налоги с оборота создают барьер в отношении привлечения ресурсов извне по причине непокрываемого налога, взимаемого на услуги поставщиков третьей стороны. В данном случае опять искусственно снижается эффективная деятельность бизнеса и экономики.

В-пятых, хотя от налогов с оборота в целом освобождаются экспортные продажи, обычно существует уровень налога с оборота (от налогообложения приобретенных материальных ресурсов на предыдущих уровнях продажи), включенный в экспортную цену, что делает экспортную продукцию, произведенную в юрисдикции, облагаемой налогом с оборота, менее конкурентной в международном масштабе.

И наконец, таким же образом, как происходит накопление налога в экспортной продукции, налог с оборота делает товары местных поставщиков менее конкурентоспособными и по сравнению с импортной продукцией. Налог с оборота будет накапливаться на протяжении всей цепи и будет частью цены любого товара, произведенного местными производителями и приобретенного местным продавцом розничной торговли. В то время как, не будет какого-то эквивалентного накопленного налога, если местный торговец розницы импортирует такие же товары. Таким образом, налог с оборота, по сути, устанавливает налоговый штраф на товары отечественного производства в пользу импортных товаров.

Непредсказуемость налоговых поступлений

Учитывая возможности бизнеса для оптимизации налогов в случае вертикальной интеграции или приобретения товаров напрямую у иностранных поставщиков, существует непредсказуемость налоговых поступлений с позиций государства. Это будет особенно важным при рассмотрении правительством значительного увеличения ставок налогов с оборота, нужно учитывать контрмеры, которые может предпринять бизнес, что окажет влияние на государственные доходы, .

в. НДС

НДС стал наиболее распространенной формой косвенного налога, функционирующий более чем в 150 юрисдикциях мира. Целью НДС является налогообложение потребления. В отличие от налогов с одним этапом взимания, таких как налог с розничных продаж, который обеспечивает сбор всего объема поступления от налога на потребление в одной точке налогообложения, НДС собирает налог на каждом уровне продажи на протяжении всей цепочки производства и потребления. Если все предприятия, находящиеся в цепочке, являются зарегистрированными плательщиками НДС, кумулятивная (совокупная) сумма налога, собранного в рамках НДС, будет

эквивалентна ставке НДС, применяемой при розничной продаже конечному потребителю.

Посредством применения механизма зачетной системы и счет-фактур все зарегистрированные предприятия/бизнес способны вернуть назад налог, уплаченный ими при приобретении материальных ресурсов, или входной НДС. В рамках НДС, товарно-материальные запасы не облагаются НДС. Уменьшение налога на входной НДС при приобретении товарно-материальных запасов является определенным преимуществом НДС, улучшающим конкурентоспособность бизнес-сектора в сравнении с другими косвенными налогами.

Правильное функционирование НДС требует все-таки от бизнеса наличия современных систем учета. Это может рассматриваться как негативный фактор в краткосрочный период, так как требует дополнительных затрат для бизнес-сектора. Однако в долгосрочной перспективе все более настоятельно будет требоваться наличие современных систем учета для обеспечения правильного выполнения всех требований по НДС, что положительно скажется на всей бизнес-среде, повышая ее эффективность. В частности, для государства лучший учет со стороны бизнеса поможет улучшить соблюдение им налогового законодательства, к примеру, в отношении налога на прибыль.

В целом, нормально функционирующий НДС является нейтральным в своем применении – и независимо от того, сколько есть уровней продаж, совокупная сумма налога останется такой же. При применении НДС нет барьеров в привлечении ресурсов извне (аутсорсинге), что улучшает экономическую эффективность. Товары отечественного производства облагаются налогом таким же образом как и импортные товары, и это выводит все входные и выходные налоги из цены экспортной продукции, тем самым улучшая их международную конкурентоспособность. Это также является катализатором для улучшения систем бухгалтерского учета и контроля предприятий.

с. Заключение

По всем вышеприведенным основаниям, НДС в широком смысле рассматривается как наиболее эффективная форма косвенного налога, в то время как налог с оборота считается несколько устаревшим с достаточно проблематичной налоговой структурой.

2. Специфические проблемы системы косвенного налогообложения в Кыргызстане

Система косвенного налогообложения Кыргызской Республики является особенно проблематичной в том смысле, что она имеет два налога с продаж, с которыми предприятия должны работать. Зарегистрированный плательщик НДС должен понимать и выполнять все правила, связанные с НДС, заполнять налоговые декларации не позднее 25-го следующего месяца. Зарегистрированный плательщик также должен сделать расчет налога с продаж (по одной из 4 ставок) в соответствии с показателями по обороту и заполнить декларации по налогу с продаж не позднее 20-го числа следующего месяца.

а. Налог с продаж

Налог с продаж в Кыргызской Республике имеет те же проблемы, которые присущи структуре налога с оборота. Он взимается на каждой стадии продаж и применяется

практически ко всем предприятиям бизнеса независимо от их размера. Налоговые ставки разнятся от 1% для лиц, занятых в торговой деятельности до 5% для провайдеров телекоммуникационных услуг.

Так же, как и с налогом с оборота, каскадность налога наблюдается в налоге с продаж, функционирующим в Кыргызской Республике. Хотя налоговые ставки являются относительно низкими, преимущественно на уровне от 1% до 2% процентов, налоговыми специалистами было отмечено, что вследствие каскадности, суммарный коэффициент налога с продаж на конечную розничную цену может составить почти 6%.

Как было отмечено в предыдущем разделе, наиболее важной и главной проблемой, вытекающей из каскадности, является то, что создается часть налога, которая встраивается в стоимость всех товаров, включая экспортные. Это подрывает конкурентоспособность экспорта. В Кыргызской Республике экспортные продажи не освобождаются от налога с продаж. Более того, в дополнение к встраиваемой налоговой стоимости, возникающей вследствие каскадности, экспортные продажи непосредственно облагаются налогом с продаж по ставкам 1 или 2 процента. А это в последующем снижает конкурентоспособность экспорта Кыргызской Республики на международном рынке.

б. НДС в Кыргызской Республике

Несмотря на преимущества стандартной модели НДС, в принципе НДС в Кыргызской Республике стал объектом большой критики как со стороны бизнес-сектора, так и государственных органов. НДС рассматривается как чрезмерно сложный налог, открытый для злоупотреблений и дающий мало экономических выгод, которые должны быть присущи стандартной модели НДС. Короче говоря, на практике, НДС в Кыргызской Республике не является "правильно функционирующим НДС", описание которого в принципе было дано в предыдущем разделе. Действительно, несмотря на главные проблемы, связанные с налогом с оборота, налог с продаж является относительно простым в администрировании и его легче выполнять, и в Кыргызской Республике, по мнению многих, он является более предпочтительным, чем НДС.

В данном разделе рассматривается НДС, функционирующий в Кыргызской Республике, и указываются отдельные специфические проблемы, связанные с данным налогом, с которыми сталкивается бизнес-сектор и государственный сектор.

1. Несправедливость в отношении зарегистрированных плательщиков НДС в сравнении с незарегистрированными

Главной проблемой, указанной лицами, заполняющими налоговые декларации по НДС является то, что они несут непомерное бремя налога с продаж и затрат, связанных с соблюдением налогового законодательства по сравнению с теми предприятиями, которые только зарегистрированы плательщиками налога с продаж. Среди плательщиков НДС существует твердое мнение о том, что они, возможно, были «наказаны» за то, что зарегистрировались в качестве плательщиков НДС.

В предыдущем разделе мы рассмотрели преимущества регистрации для посреднического бизнеса, осуществляющего продажи другим зарегистрированным лицам. Однако в Кыргызской Республике преимущество статуса зарегистрированного

лица стирается двумя факторами. Первое: создается ощущение, что правомерный зачет входного НДС на корню отрицается чрезмерно усердными налоговыми инспекторами. Даже в тех случаях, когда дается разрешение на зачет, это делается только через взятки сотрудникам налоговых органов.

До той поры, пока будет делаться отказ на правомерный зачет входного НДС, этот налог в стране будет страдать каскадностью, характерной налогам с оборота. Например, если 10% предприятий не получит зачет входного НДС, каскадность, равная этому значению, составит 1.2% налога с оборота (при условии 12-процентной ставки).

Помимо отказа в законном зачете входного НДС, дополнительной проблемой для лиц, зарегистрированных по НДС, будет существующий на настоящее время регистрационный порог, который не соблюдается. Далее, лицу, зарегистрированному плательщиком НДС, возможно, придется конкурировать с бизнесом, который уже значительно превысил пороговое значение, но от которого не будет требоваться НДС на продажи. Как было отмечено в предыдущем разделе, совершенно ясно, что это является конкурентным неравенством для зарегистрированных лиц по НДС, осуществляющих продажи конечным потребителям.

До тех пор, пока значительная часть бизнес-сектора не будет зарегистрированной в качестве плательщиков НДС, преимущества регистрации для посреднических компаний будут также размыты. Как было указано в предыдущем разделе, существует стимул для посреднических компаний быть зарегистрированными для того чтобы получить возможность возврата входного НДС. Однако если большая часть поставщиков посреднических компаний не зарегистрирована в качестве плательщиков НДС, ключевое преимущество исчезает. Важно учесть, что до тех пор, пока конкурирующие предприятия, являющиеся незарегистрированными по НДС, могут приобретать материальные ресурсы у других незарегистрированных лиц по НДС, конкурентное неравенство, которое испытывают все зарегистрированные плательщики НДС, будет только усиливаться.

Таким образом, в условиях, когда законный зачет на входной НДС полностью отрицается и когда большая часть бизнес-сообщества может оставаться незарегистрированной, даже тогда, когда их оборот превышает пороговое значение, становится понятным, почему регистрация по НДС не является желательной для большей части бизнеса.

2. Использование бланков строгой отчетности по НДС

Бизнес жалуется на требование приобретать бланки строгой отчетности по НДС. Проблемы возникают с налоговыми органами в случаях, когда любой из этих бланков строгой отчетности теряется или аннулируется. Это составляет существенные затраты для обеспечения налогового соответствия в отношении НДС.

3. Возмещение экспортерам

Бизнес жалуется, что законные экспортеры сталкиваются с серьезными трудностями при получении возмещения сумм НДС. Даже для предприятий, считающихся "добросовестными экспортерами", процесс подачи заявления на возмещение является чрезвычайно сложным и требовательным. Чрезмерные требования к документации, утвержденные постановлением правительства, не только ужесточают и без того жесткие требования по соблюдению налогового законодательства, но и являются источником проблем для любого сотрудника ГНС, который хотел бы провести анализ представленной документации в пределах разумных требований. В случае если мошенническое заявление будет каким-то образом удовлетворено, любое послабление, проявленное в требованиях к документации, может стать причиной потерь доходов. Далее, экспортеры будут утверждать, что уполномоченный орган регулярно отказывается рассмотреть вопрос о возмещении или откладывает его, если какое-то одно из документальных свидетельств немного не соответствует установленным требованиям. Возмещение также может удерживаться для использования предусмотренных сумм в счет других налогов.

4. Действия по уходу от регистрации

Государственные служащие отмечают, что для ухода от регистрации, предприятия искусственно дробятся на многочисленные предприятия, оборот каждого из которых находится ниже регистрационного порога по НДС. Это позволяет всей сети предприятий легально оставаться ниже порога даже если их совокупная прибыль с оборота может быть намного выше порогового значения. Для сохранения статуса незарегистрированных предприятий предприятиями также представляются неполные отчетные данные с заниженными показателями.

5. Мошенничество

Мошенничество возникает в связи с деятельностью псевдо, или подставных фирм, которые регистрируются плательщиками НДС, выдают счет-фактуры по НДС другим зарегистрированным плательщикам, а затем исчезают прежде, чем уплатить налоги. Аналогично, фиктивные счета могут выдаваться даже там, где не было факта продажи. В обоих случаях, до тех пор, пока покупатель будет просить зачет входного НДС по налогу, не перечисленному в налоговый орган, государственный бюджет будет испытывать на себе негативное влияние. Реакцией государственных органов на эти махинации стало требование использовать бланки строгой отчетности по НДС, тем самым увеличивая бремя по налоговому соблюдению, которое переносится на всех налогоплательщиков.

6. Освобождения

НДС был подвергнут критике за наличие большого числа освобождений по спектру товаров и услуг. Это, как предполагается, является источником сложностей функционирования налога, приводящих к экономическим перекосам, конкурентному неравенству и значительным потерям государственной казны, требуя более высокой ставки налога чем это могло бы быть. Смотрите раздел 6 (касательно освобождений от НДС в Кыргызской Республике).

Таким образом, НДС в Кыргызской Республике на практике вообще не считается хорошо работающим механизмом, формирующим доходы, представленный стандартной моделью НДС на основе счет-фактур. Вопросы администрирования в

результате создают конкурентное неравенство у зарегистрированных плательщиков НДС, каскадность и большие затраты для бизнеса, связанные с соблюдением налогового законодательства. Налоговые органы стоят перед потенциальными потерями доходов вследствие занижения данных о продажах, создания фирм-«невидимок» и выдачи фиктивных счет-фактур. Важно отметить, что задержки в возмещении экспортерам и отказ в зачете законно уплаченного входного НДС (частично как реакция на озабоченность по поводу выдачи разрешений к зачету фиктивных счет-фактур) и не полная регистрация бизнеса, превысившего регистрационный порог, в принципе лишили НДС в Кыргызской Республике некоторых ключевых преимуществ налога.

4. Необходимость совершенствования налогового администрирования

Исходя из рассуждений, приведенных выше, очевидно, что главные недостатки системы НДС в Кыргызской Республике возникают в результате проблем администрирования системы косвенного налогообложения в целом и НДС в частности. В этой связи, рекомендации, данные в Разделе IV данного отчета по вопросам налогового администрирования, являются ключом к развитию и улучшению функционирования системы косвенного налогообложения в Кыргызстане. Итак, целью предлагаемых мер по совершенствованию системы косвенного налогообложения является следующее:

- упростить применение НДС для бизнеса,
- улучшить функционирование НДС для предоставления зачета по входному НДС для законно выплаченных входных НДС,
- упростить и рационализировать возмещение входного НДС для истинных экспортеров,
- бороться со злоупотреблениями/мошенническими операциями налогоплательщиков,
- улучшить соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками, и
- ограничить возможности для коррупционной деятельности, подрывающей нормальное функционирование НДС.

Улучшение администрирования НДС может дать значительное увеличение доходных поступлений. Для иллюстрации, на основании данных по национальным счетам, были сделаны детальные расчеты по величине потерь НДС вследствие несоблюдения налогового законодательства в Кыргызской Республике. Методология оценки и расчетов приводится в Приложении III -2. Подсчитано, что общий объем потерь НДС вследствие невыполнения налогового законодательства (включая плохое соблюдение 4-миллионного регистрационного порога) составил в 2011 году 56% от общего объема потенциальной налоговой базы НДС, или 1.7% ВВП страны. Другими словами, доходы от НДС увеличились бы приблизительно на 130% при условии устранения всех факторов, приводящих к несоблюдению налогового законодательства.

Потери по причине несоблюдения налогового законодательства неизбежны. Тем не менее, исходя из этих данных, сборы НДС должны будут увеличиться приблизительно на 3 миллиарда сомов при каждом 10-процентом снижении показателей по налоговому несоблюдению.

Очевидно, что совершенствование администрирования косвенных налогов является жизненно важным для Кыргызской Республики независимо от того, какой вариант реформирования налоговой политики будет выбран из нескольких предлагаемых.

Принимая во внимание вышесказанное, также становится ясным, что при наличии двух дублирующих друг друга косвенных налогов, взимаемых с бизнеса, Кыргызская Республика должна рассмотреть различные варианты реформирования налоговой политики для совершенствования своей системы косвенного налогообложения.

5. Варианты налоговой политики для реформирования системы косвенного налогообложения

В ходе пребывания международных налоговых экспертов с миссией в Кыргызской Республике, были проведены серии встреч с представителями государственных органов и бизнес-сообщества, на которых были обсуждены различные варианты налоговой политики для реформирования системы косвенного налогообложения в Кыргызстане. Ниже приводятся данные по обсуждению вариантов, предложенных на этих встречах, включая варианты, выдвинутые после обсуждений с заинтересованными сторонами и другими участниками.

Варианты

- A. Упразднить НДС, увеличить ставку НсП**
- B. Поднять регистрационный порог по НДС до 10 миллионов сомов**
- C. Заменить НсП и/или НДС налогом на розничную продажу**
- D. Упразднить НсП, увеличить ставку НДС**

Ниже приводится каждый из рассмотренных вариантов.

Вариант А: упразднение НДС

Согласно данному варианту, НДС может быть упразднен, а выпадение доходов (25.8 миллиардов сомов в 2012 году) может быть возмещено за счет увеличения ставок налога с продаж. Были рассмотрены три варианта реструктуризации ставок налога с продаж.

Подвариант (1): Сохранение существующей структуры налоговых ставок

Данные были получены за 2011 год в разбивке налога с продаж по категориям налоговых ставок. Ниже приводится эта разбивка.¹

В миллиардах сомов

Ставка	Оборот	Налог с продаж
--------	--------	----------------

¹ В 2011 году, 5% ставка для услуг мобильной связи и телекоммуникационных услуг еще не применялась. И как следствие - данные по доходам этой категории отсутствуют.

Стандартная - занятые в торг.-ле	1%	141.5	1.415
Стандартная - другие	2%	108.1	2.162
Нестандартная – не занятые в торг.-ле	2%	12.3	0.247
Нестандартная -другие	3%	6.9	0.205
Мобильная связь/телеком.	5 %	(нет данных)	(нет данных)

Замена 25.8 миллиардов сомов, полученных от поступлений НДС, будет означать, что налог с продаж должен дать в общем 30.8 миллиардов сомов и потребует шестикратное повышение налоговых ставок -- с 1% до 6%; с 2% до 12%; с 3% до 18%, и с 5% до 30%.

Подвариант (2): Взимание налога с продаж также и с импорта (по самой низкой ставке)

Согласно этому подварианту, налог с продаж также будет взиматься с импорта по самой низкой ставке. Данные по поступлениям НДС с импорта были использованы в качестве показателей для расчета значения объема импорта, который будет включен в налоговую базу налога с продаж. Включение этого объема в налоговую базу по минимальной ставке будет означать, что ставки налога с продаж будут увеличены, но менее чем в подварианте (1), 1% поднимется до 5%; 2%- до 10%; 3% -до 15%; и 5% - до 25% соответственно.

Подвариант (3): Взимание налога с продаж с импорта по 10% ставке, корректировка других ставок, если понадобится

На нашей встрече с представителями государственных органов было сделано предложение о возможном увеличении налоговой ставки на импорт до 10 процентов с соответствующей корректировкой других ставок налога с продаж. Согласно нашим расчетам данного сценария, налоговые ставки должны были увеличиться только в три раза --то есть, с 1% до 3%; с 2 до 6%;с 3% до 9%,и с 5% до 15% соответственно.

Оценка варианта А

Так как налоговые ставки должны будут резко увеличиваться, каждый из этих вариантов будет значительно усугублять экономические проблемы, созданные в настоящий момент налогом с продаж (как это было описано при рассмотрении налогов с оборота):

- Более высокие ставки налога с продаж приведут к большему нарушению налогового бремени, которое переносится на конкурирующие товары вследствие каскадности в зависимости от используемой цепочки распределения;
- Искажения вследствие каскадности будут увеличиваться, произойдет дальнейшее снижение экономической эффективности и роста;
- Будут расти барьеры к аутсорсингу (передаче стороннему подрядчику некоторых бизнес-функций или частей бизнес-процесса предприятия с целью повышения производительности труда и снижения себестоимости продукции

преимущественно за счёт более дешёвой рабочей силы у подрядчика); снизится эффективность труда;

- Налог с продаж в Кыргызской Республике применяется к экспортным поставкам *товаров и услуг*, в результате более высокие ставки будут напрямую наносить вред конкурентоспособности экспорта;
- Конкурентоспособность экспорта будет продолжать снижаться вследствие более высокой степени каскадности, вызванной увеличением налоговых ставок;
- Конкурентоспособность местных товаров будут снижена по сравнению с импортом, поступающим в Кыргызскую Республику (из-за большего влияния каскадности на местную продукцию);
- Оказание предпочтения налогу с продаж может иметь негативный эффект на позицию Кыргызской Республики как места для ведения бизнеса.
- Бизнес может попытаться ослабить влияние от увеличения ставок налога с продаж посредством вертикальной интеграции и приобретения товаров непосредственно у производителей, что будет приводить к более значительным экономическим перекосам и подвергать риску возможное поступление доходов.

Увеличение ставок налога с продаж будет менее резким для подварианта (3). Несмотря на это, учитывая, что подвариант предлагает более высокую ставку налога с продаж на импорт в сравнении с отечественными товарами, это будет противоречить международным соглашениям в сфере торговли. Следовательно, подвариант (3) является невыполнимым.

Таким образом, данный вариант может нанести определенный вред экономике Кыргызской Республики и его позиционированию как места для ведения бизнеса и вложения инвестиций. Страна может стать «островком» налога с оборота в мире НДС.

Выбор этого варианта является обоснованием, того, что на самом деле Кыргызская Республика не в состоянии правильно администрировать налог, который повсеместно признается лучшим, чем налог с продаж. НДС имеет свои сложности и проблемы, которые могут быть решены с более улучшенной системой администрирования, но налог с оборота создает экономические проблемы, которые присущи его структуре. По этим причинам Вариант А не рекомендуется.

Вариант Б: Сохранение НДС, увеличение регистрационного порога до 10 миллионов сомов

Бизнес-сектор особым образом выделил этот вариант как наиболее желательное направление для Кыргызской Республики. Возможно, будет использован этот вариант, и налог с продаж может быть сохранен.

Имеющиеся в нашем распоряжении данные не дали нам возможность сделать расчет влияния увеличения регистрационного порога до 10 миллионов сомов на доходную часть государственного бюджета. Однако опыт распределения доходов в других юрисдикциях с НДС показывает, что это может привести к значительному сокращению поступлений от НДС в доходную часть государственного бюджета.

Оценка Варианта Б

Как показано в таблице ниже, существует широкое расхождение в пороговых значениях НДС ряда стран, и при регистрационном пороге в 4 миллиона сомов, регистрационный порог по НДС в Кыргызской Республике в номинальном выражении является достаточно сопоставимым с НДС других юрисдикций. Тем не менее, при сравнении порогов в международном контексте, будет полезным рассмотреть соотношение среднего дохода в каждой юрисдикции. Это является лучшим индикатором реального размера бизнеса, который мог бы функционировать без требования быть зарегистрированным по НДС (например, сколько работников должно быть в предприятии находящемся ниже регистрационного порога). Как это показано в таблице, при таком сопоставлении, в международном масштабе существующий в настоящее время в Кыргызской Республике регистрационный порог по НДС будет чрезвычайно высоким.

Страна	Регистрационный порог (в долларах США)	ВВП (доход на душу населения)	Порог/ВВП на душу населения
Кыргызстан	83,612	2,372	35.2
Казахстан	321,841	13,001	24.8
Россия	259,803	16,736	15.5
Азербайджан	187,000	10,201	18.3
Франция	105,300	35,068	3.0
Япония	104,373	34,748	3.0
Румыния	65,000	12,493	5.2
Латвия	64,923	16,818	3.9
Таджикистан ²	42,040	2,079	20.2
Канада	30,000	40,519	0.7

Преимуществом высокого порога является то, что он способствует администрированию налога, так как сокращается количество зарегистрированных плательщиков, которые требуют мониторинга. Это особенно важно, когда НДС вводится впервые.

Однако слишком высокий порог создает серьезные трудности для функционирования НДС. 4-х миллионный регистрационный порог, существующий в Кыргызской Республике, значительно ограничивает малый бизнес. Если он будет увеличен до 10

²Ожидается, что регистрационный порог в Таджикистане повысится, но фактически это еще не произошло. Если предполагаемое повышение все-таки произойдет, коэффициент соотношения порогового значения и значения подушевого ВВП будет выше, чем в Кыргызстане.

миллионов, это позволит значительному количеству предприятий уйти от регистрации. Чем выше порог, тем больше налоговое расхождение между зарегистрированными плательщиками НДС, как только они превышают регистрационный порог в сравнении с теми, кто ниже порога.. Аналогично, чем выше порог, тем больше стимулов избежать регистрации: через искусственное дробление бизнеса на многочисленные предприятия или через занижение отчетных показателей по торговым операциям. При 4-х миллионном регистрационном пороге, бизнесу, который должен зарегистрироваться, требуется перечислить 480,000 сомов (не включая зачет входного НДС). При 10-миллионном регистрационном пороге, бизнесу надо будет перечислить 1.2 миллиона сомов.

Вдобавок к этому, если пороговое значение достаточно высокое, незарегистрированный бизнес может намного легче извлечь свой входной НДС из других незарегистрированных объектов предпринимательской деятельности. Как это описывается в разделе 3, одним из стимулов для регистрации бизнеса по НДС является возможность возврата суммы НДС, уплаченной при приобретении материальных ресурсов, или входного НДС. Если порог устанавливается на достаточно высоком уровне, дающем возможность налогоплательщикам получить назад входной НДС большей частью с незарегистрированных плательщиков НДС, этот стимул к регистрации пропадает. Далее, это ухудшает конкурентное преимущество бизнеса, который едва превышает порог в сравнении с незарегистрированными плательщиками и становится антистимулом, то есть снижает стремление быть зарегистрированным – так как бизнес должен платить исходящий НДС на реализованную продукцию, при невозможности требовать зачет на входной НДС.

Именно по этим причинам, наряду с тем фактом, что повышение регистрационного порога до 10 миллионов сомов может повлечь за собой затраты на обеспечение ожидаемого дохода, которые должны будут покрываться или через увеличение ставки НДС и/или увеличение ставок налога с продаж, мы не рекомендуем повышение регистрационного порога до 10 миллиона сомов.

Вариант В: Вариант налога на розничные продажи

Признавая, что налог с продаж имеет определенные недостатки для замены НДС, одним из вариантов, предложенным представителями государственных органов, было внедрение системы налогообложения розничных продаж.

Правильно функционирующий налог с розничных продаж, конечно, будет более желательным, чем налог с продаж с точки зрения влияния на экономику. Вместо того чтобы взиматься на каждом уровне торговли в цепи производства и распределения, налог с розничных продаж взимается только при продаже конечному потребителю. Продажа на более ранних этапах цепи производства и распределения освобождена от налога с розничных продаж посредством покупателя (т.е., розничного торговца) предоставляющего продавцу (т.е., оптовику) "сертификат освобождения от уплаты налога", подтверждающего, что товары приобретены для перепродажи. Подобным же образом производители могут приобретать частично произведенную продукцию-полуфабрикат для последующего доведения ее до готовности, что освобождается от налога.

Оценка варианта В

Хотя система налога с оборота предпочтительнее, система налога на розничные продажи широко понимается как худшая для правильного функционирования НДС. Налоги на розничные продажи обычно применяют к продаже товаров и ограниченному спектру услуг, ориентированных в основном на потребителей бытовых товаров.

Введение налога на розничные продажи в Кыргызстане может создать много проблем, в частности в отношении внедрения и постоянного администрирования системы подтверждения освобождений. Налоговые органы должны проводить мониторинг правильного использования сертификатов освобождений. Если покупатель выдает сертификаты освобождений по товарам, которые не предназначены для перепродажи, налоговые органы должны обеспечить самоначисление налога. Если продавцы будут обеспокоены возможностью финансового риска в случае необложения налогом, и/или с продавцов, перепродавших товар, приобретенный легально для перепродажи, будет взиматься налог, вся система рухнет.

При НДС, налог взимается на каждой ступени цепи производства и распределения. В отличие от него, налог с розничных продаж собирается только в соответствии с конкретной датой возникновения налогового обязательства. Следовательно, если продавцы розничной сети занижают данные по продажам в отчетной документации, общая сумма налога подвергнется риску.

Наконец, взимание налога на услуги в рамках налога на розничную продажу создает другие проблемы. Если облагается налогом широкий спектр межотраслевых услуг, это приведет к каскадности и снизит конкурентоспособность. И это одна из причин того, что налоги на розничные продажи обычно применяются только к отдельным выбранным видам услуг, что приводит к относительно более узкой налоговой базе, чем НДС.

По указанным выше причинам, мы не рекомендуем введение налога на розничные продажи. В лучшем случае, это плохо для НДС. Вместо того чтобы тратить ресурсы налогового администрирования в попытке внедрить налог розничных продаж с неизвестными результатами, было бы предпочтительнее сосредоточиться на улучшении администрирования НДС.

Вариант Г: упразднение налога с продаж, увеличение НДС

В рамках этого варианта рассматриваются три подварианта. При всех этих трех вариантах, налог с продаж упраздняется (полностью или частично), а от плательщиков НДС может потребоваться заполнение одной декларации вместо двух, что снизит затраты на обеспечение налогового соответствия. Выпадение доходов от налога с продаж будет возмещено через большее использование НДС.

Подвариант (1): Стандартная модель НДС

Согласно этому подварианту, налог с продаж должен быть полностью упразднен, а регистрационный порог по НДС снижен (возможно, до 3 миллионов сомов) для вовлечения в систему НДС большего числа бизнеса. Предприятия малого бизнеса, находящиеся ниже порога, больше не будут перечислять налог с продаж или НДС, но они будут платить увеличенный объем налога на их входной НДС, так как его ставка станет намного выше и будут регистрироваться больше предприятий.

Данный вариант потребует увеличения ставки НДС приблизительно на 2% с тем, чтобы это имело нейтральное влияние на доходную часть государственного бюджета.

Подвариант (2): упразднение налога с продаж только для зарегистрированных плательщиков НДС, увеличение ставки НДС

В соответствии с этим подвариантом, от зарегистрированных плательщиков НДС больше не потребуется регистрация по налогу с продаж. Тем не менее, режим налога с продаж будет сохраняться для бизнеса, не являющегося зарегистрированным плательщиком НДС (т.е., тех, кто ниже регистрационного порога).

Этот вариант потребует увеличения ставки НДС в диапазоне от 1.5 до 2.0% для обеспечения нейтрального воздействия на доходную часть государственного бюджета.

Подвариант (3): упразднение налога с продаж; создание специальной категории зарегистрированных плательщиков НДС для предприятий малого бизнеса

Данный подвариант будет аналогичен подварианту (2), так как в обоих случаях, бизнес, находящийся выше 4-миллионного регистрационного порога по обороту, становится полноценным зарегистрированным плательщиком НДС, а бизнес, находящийся ниже этого порога, столкнется с менее строгим режимом соблюдения налогового законодательства. Однако в рамках этого подварианта, бизнес, вместо того, чтобы продолжать оставаться зарегистрированным плательщиком налога с продаж, находясь ниже 4-х миллионного регистрационного порога, может зарегистрироваться как плательщик специальной категории зарегистрированных по НДС. Он может использовать упрощенный метод, основанный на данных по обороту, для расчета своих перечислений сумм НДС (смотрите ниже), и ему не будет разрешено выдавать счет-фактуры по НДС. Как было указано выше, существует существенная гибкость в том подходе, который может предпринять налоговый орган при работе с этой специальной категорией плательщиков НДС. Налоговый орган может выбрать подход, согласно которому эта категория будет рассматриваться практически так же, как и при существующей системе налога с продаж—с сохранением используемой сейчас структуры налоговых ставок - 2% или 3%. В качестве альтернативы, налоговый орган может установить дополнительную структуру налоговых ставок для более точного приближения к тому налогу, который будет выплачиваться такой категорией бизнеса, если будет существовать нормальная система НДС. Диапазон вариантов, предлагаемый для обсуждения, рассматривается ниже.

Оценка варианта Г

Подвариант (1)

Хотя данный подвариант (1) является стандартной моделью НДС, используемой в международном масштабе, он имеет определенные недостатки в контексте Кыргызской Республики. Более конкретно, это связано с тем, что он упраздняет налоговые перечисления предприятий малого бизнеса, находящихся ниже регистрационного порога, что будет создавать растущее нежелание регистрироваться у бизнеса, приближающегося к регистрационному порогу, которому еще предстоит регистрация, что приведет к занижению отчетных данных по обороту. И это усугубится также более высокой ставкой НДС.

Снижение регистрационного порога для более широкого охвата предприятий малого бизнеса системой НДС может улучшить налоговую справедливость, но, учитывая проблемы, испытываемые сейчас при администрировании 4-х миллионного порога, маловероятно, что 3-х миллионный регистрационный порог является осуществимым. Если не будет компенсирующих доходов за счет снижения порога, этот подвариант потребует установления ставки НДС приблизительно на уровне 14.5% для обеспечения нейтрального воздействия на доходную часть государственного бюджета.

По этим причинам, данный подвариант не рекомендуется.

Подвариант (2)

В рамках этого подварианта, налог с продаж будет упразднен для зарегистрированных плательщиков НДС. Теперь они будут заполнять только одну декларацию по НДС. Учитывая, что бизнес, находящийся ниже 4-х миллионного регистрационного порога, должен будет выплачивать сумму налога, выпадение доходов при этом подварианте будет меньше чем при подварианте(1). Предполагается, что бизнес, не имеющий регистрацию по НДС, в настоящее время формирует приблизительно 20% доходов от налога с продаж. В результате, при этом подварианте ставка НДС, в целях нейтрального воздействия на доходную часть государственного бюджета, будет немного ниже 14%.

Здесь наблюдается двойное преимущество этого подварианта. Во-первых, снизится нагрузка по соблюдению регистрационных требований для зарегистрированных плательщиков НДС, так как им уже не надо будет заполнять две налоговые декларации и соответствовать двум разным системам налогов. Во-вторых, так как в прежней форме останется система правил для бизнеса ниже порога, какие-либо изменения в системе налогового администрирования для этих налогоплательщиков не потребуются. В результате, внесение каких-либо изменений в существующие процедуры не понадобится ни для ГНС, ни для этих налогоплательщиков.

Тем не менее, этот подвариант страдает рядом существенных недостатков. Что очень важно - он сохраняет два отдельных налога, каждый из которых имеет свои правила, налоговые ставки и режимы налогового освобождения. Во-вторых, в рамках этого подварианта, бизнес, находящийся ниже регистрационного порога, не всегда готов систематически выполнять правила и процедуры, связанные с НДС, в случае, если его доходы превысят пороговое значение. По мере приближения бизнеса к пороговому значению НДС, нет каких-либо требований по постепенному улучшению бухгалтерских записей/системы учета этого бизнеса для того чтобы он был готов стать зарегистрированным плательщиком НДС.

Наконец, данный подвариант по своей природе является практически статичным. Он поддерживает мнение о том, что режим налога с продаж, как он существует сейчас, должен продолжать использоваться бизнесом ниже порогового значения НДС неопределенное количество времени. Как отмечалось выше, сокращение количества изменений, с которыми сталкивается ГНС и налогоплательщики, может быть выгодным в краткосрочный период, в особенности, если все чаще вносятся важные изменения, требующие концентрации административных ресурсов. Тем не менее, с позиций долгосрочной стратегии есть главная польза в том, что предприятия малого и, в особенности, среднего бизнеса будут стремиться модернизировать свои

бухгалтерские системы и учетную практику и создавать условия для более широкомасштабного внедрения НДС на поэтапной и последовательной основе.

По этим причинам, данный вариант не рекомендуется, поскольку он является решением на долгосрочную перспективу. Однако он может быть использован как временный этап двухуровневой системы реформирования, ведущей к более полному решению, который приводится ниже.

Подвариант 3

Этот подвариант имеет много сходств с подвариантом (2). Согласно обоим подвариантам, должна существовать категория бизнеса с оборотом выше 4-х миллионного регистрационного порога, которая должна стать полностью зарегистрированным плательщиком НДС и делать расчет чистой суммы налоговых перечислений посредством вычета входного НДС из исходящего НДС. Данная категория будет выдавать счет-фактуры по НДС на свои поставки другим зарегистрированным плательщикам НДС. В обоих подвариантах, бизнес, находящийся ниже порога, должен находиться в более упрощенном налоговом режиме, тем самым признавая ограниченность своих имеющихся ресурсов и способности полностью соответствовать требованиям режима НДС.

Учитывая, что при подварианте (3) налоговый сбор производится с бизнеса, находящегося ниже 4-х миллионного порога, налоговые поступления будут аналогичны подварианту (2) при ставке НДС чуть ниже 14%, что является нейтральным для доходной части государственного бюджета.

Есть, однако, некоторые ключевые различия между этими двумя подвариантами. Совершенно очевидно, что при подварианте (3), налог с продаж будет полностью упразднен. Это в целом упрощает общую сферу налогового законодательства и может восприниматься как значительный шаг Кыргызской Республики вперед в создании благоприятного места для ведения бизнеса.

Во-вторых, при подварианте (2), будет четкое разделение бизнеса, находящегося ниже порога НДС, между теми, кто будет плательщиком налога с продаж против тех, кто выше регистрационного порога и кто будет плательщиком НДС. Напротив, при подварианте (3), бизнес, находящийся ниже регистрационного порога, будет использовать упрощенную систему налогового расчета, основанную на показателях оборота, и он не будет выдавать счет-фактуры, но с точки зрения администрирования, он будет учитываться как подмножество множества (совокупности) плательщиков НДС.

Возможно, самым важным преимуществом этого подварианта является та гибкость, которую он дает налоговому органу при выборе формы функционирования бизнеса, находящегося ниже регистрационного порога. Упрощенная система для бизнеса ниже 4-х миллионного порогового значения может быть структурирована так, чтобы она могла существенным образом повторить режим, возникающий при текущем налоге с продаж. Это может быть полезным в краткосрочной перспективе, в особенности в целях сокращения количества вносимых изменений.

Упрощенная система – для бизнеса с оборотом ниже 4 миллионов сомов

	НДС к перечислению в процентах к обороту
Лица, занятые в торговле	1%
Лица, не занятые в торговле	2%

Кроме того, должна быть разработана методология расчета налога для более точного представления приблизительной суммы перечислений, которые могут производиться при формальной системе НДС. Это будет включать использование различных ставок налоговых перечислений в процентном соотношении к обороту на основе процентного среднего значения, добавленного каждой отдельной отраслью. Для объяснения этого подхода нами были проанализированы данные по НДС-перечислениям отраслей за 2011 год в процентах к обороту отдельных отраслей. В следующей таблице показаны данные по чистым перечислениям сумм НДС в процентах к обороту отдельных отраслей экономики.

Отрасли/Сектор	НДС к перечислению в процентах к обороту
Торговля	0.7%
Общепит	1.0%
Туризм	2.5%
Строительство	2.7%
Услуги	2.9%
Все отрасли	1.8%

Например, исходя из этих данных, видно, что ставки перечислений сумм НДС будут разные: 1.0% за торговые операции и услуги общепита, 2.5% за услуги в сфере строительства и 3.0% за прочие услуги. Разбивка и процентное соотношение даны только в качестве наглядного примера для пояснения мысли. Если будут приняты политические решения для использования этого подхода, понадобится дальнейшее изучение отраслей для разработки матрицы налоговых ставок по категориям. Это может строиться на показателях межотраслевого баланса в разбивке по каждой отрасли экономики.

Данный подвариант также может быть структурирован для включения в него более крупного бизнеса, входящего в эту группу. Предположим, это будет бизнес с годовым оборотом, превышающим 3 миллиона сомов. В этом случае будут вестись более детальные учетные записи и делаться расчет суммы налоговых перечислений на основе сделанных этим бизнесом налогооблагаемых поставок/продаж за вычетом приобретений, а не просто применяться единая налоговая ставка к обороту. Это

должно помочь бизнесу в переходе к полноценному статусу зарегистрированных плательщиков НДС сразу, как только будет превышен регистрационный порог.

Система налогового администрирования также могла бы установить программу, при помощи которой можно было бы определить малый бизнес, приближающийся к регистрационному порогу, и организовать ознакомительные/образовательные визиты для предоставления предприятиям малого бизнеса помощи в подготовке их учетной документации для обеспечения полного перехода к системе НДС.

Было бы желательно, чтобы Правительство Кыргызской Республики изучило международный опыт для получения более подробной информации об успешной реализации этой налоговой политики.

Рекомендации

Учитывая положительно воспринимаемое предложение о полном упразднении налога с продаж и дополнительную гибкость единой системы, мы рекомендуем рассматривать подвариант 3 как наиболее предпочтительный вариант для Кыргызской Республики.

Согласно подварианту (2), требуются минимальные предварительные изменения в законодательстве и налоговом администрировании, и этот подвариант, следовательно, может быть использован как переходная ступень к подварианту (3), если окажется, что подвариант (3) является излишне требовательным для внесения изменений с одного раза.

Мы рекомендуем сохранить регистрационный порог на существующем сейчас уровне в 4 миллиона сомов. Однако, мы рекомендуем внесение изменений в Налоговый кодекс для включения в регистрационный порог налогооблагаемого оборота зарегистрированного плательщика и всех относящихся к нему предприятий (для учета всех «родственных компаний»). В последующем, если сумма оборота всех «родственных компаний» превысит 4 миллиона сомов, тогда потребуются регистрация всех этих компаний. Это предотвратит попытки бизнеса легально уйти от регистрации через элементарное дробление на многочисленные предприятия, каждый из которых находится ниже регистрационного порога. Понятие "родственные компании/аффилированные лица" должно означать объединение лиц, имеющих право распоряжаться более чем 50 процентами общего количества голосов, приходящихся на акции (доли, вклады), составляющих уставной капитал каждого отдельного бизнеса.

6. Анализ положений по освобожденным поставкам и поставкам с нулевой ставкой НДС

Статьи 238 - 263 НК КР устанавливают положения по освобождениям и нулевой ставке НДС. Сводные данные приводятся в Приложении III-1.

Освобождения

Хотя перечень освобождений является относительно длинным, многие из категорий, по которым предоставляется освобождение от уплаты НДС, являются общими и не должны привести к значительным потерям доходов или другим сложностям. Например:

- Количество освобождений, относящихся к сельскохозяйственной продукции, приобретениям фермеров (семена, пестициды, ветеринарные препараты). По сути, эти освобождения существуют как для исключения фермеров из системы НДС, так и снижения эффекта каскадности посредством освобождения ключевых групп приобретаемых материальных ресурсов от НДС;
- Во многих юрисдикциях с НДС поставки для объектов жилья также освобождены от НДС;
- Зачастую от НДС освобождаются товары для образовательных и учебных целей, поставки товаров медицинского назначения, включая лекарственные препараты;
- Финансовые услуги освобождаются практически во всех НДС системах в связи с проблемами налогообложения таких услуг;
- Поставки государственных услуг в жилищно-коммунальной сфере, таких как канализация, вывоз мусора, обеспечение питьевой водой освобождаются от НДС во многих юрисдикциях;
- Импорт гуманитарной помощи и грантов также часто освобождаются от НДС, учитывая нежелание доноров вносить часть своих целевых взносов в общий объем доходов;
- Поставки услуг благотворительными организациями и отдельные поставки некоммерческих организаций тоже зачастую являются освобожденными от НДС.

Тем не менее, некоторые освобождения требуют пересмотра с позиций их необходимости и эффективности, включая следующее:

Переработка пищевых продуктов

Продажа переработанной пищевой продукции является освобожденной от НДС, несмотря на то, что продажа продовольственных товаров облагается налогом. В конечном счете, полная стоимость товаров является налогооблагаемой там, где есть продажа зарегистрированными плательщиками НДС и освобождения приводят к каскадности НДС. Освобождение от налогообложения переработчиков пищевой продукции является демотивирующим фактором для регистрации оптовых продавцов и продавцов розничной продажи. Сам факт того, что импорт переработанной пищевой продукции является налогооблагаемым в то время, как местная переработка пищевой продукции является освобожденной от НДС, может также противоречить положениям международных соглашений.

Обеспечение домашних хозяйств электроэнергией/газом

Предположительно эти освобождения были предоставлены для реализации социальной политики и/или по политическим соображениям. Ожидается, что эти освобождения будут составлять значительные затраты для казны. Также не предполагается, что эти освобождения будут обязательно упразднены, но необходимо пересмотреть затраты на них и их эффективность для предоставления освобождений только тем, кто в них действительно нуждается.

Экспорт золота и серебра

Освобождения по поставкам золота и серебра, включая экспорт, идут вразрез с подходами в рассмотрении таких поставок во многих юрисдикциях с НДС. Существующая на данный момент политика в отношении этого вопроса должна быть пересмотрена для определения эффективности такого освобождения и установления его негативного влияния на деятельность новых горнодобывающих предприятий, занимающихся разработкой месторождений минеральных ресурсов в Кыргызской Республике.

Освобождение такого экспорта вместо обложения по нулевой ставке увеличивает затраты на разработку и добычу минеральных ресурсов. Это может вызвать принятие специальных мер/освобождений импорта для отдельных горнодобывающих компаний. Однако необходимо рассмотреть вопрос обложения этого экспорта по нулевой ставке и положиться на роялти взамен. Это снимет налоговое препятствие, существующее для новых компаний, планирующих горную разработку в Кыргызской Республике, и это снимет необходимость в специальных мерах по НДС для отдельных горнодобывающих компаний, что упростит налоговую систему.

Экспорт услуг

Преимуществом освобождения экспорта услуг в сравнении с обложением по нулевой ставке является недопущение возможного мошенничества, признавая, что труднее подтвердить экспорт услуг, чем товаров, так как они не связаны с фактом физической поставки и таможенной документацией. Такая политика должна подвергаться пересмотру по мере совершенствования системы налогового администрирования помогающего успешно бороться с мошенническими компаниями и фиктивными счет-фактурами.

Определение экспорта услуг-- то есть, это то, что составляет экспорт в противопоставлении внутренним поставкам услуг, зачастую является источником противоречий в НДС. В Кыргызской Республике необходимо пересмотреть объем предоставляемых налоговых освобождений.

Образовательные/Медицинские услуги

Хотя некоторые учебные пособия и медицинское оборудование освобождены от уплаты налога, не существует освобождений, касающихся платы за обучение или услуги врачей-терапевтов. Здесь наблюдается определенная нелогичность, выражающаяся в том, что определенные товары освобождаются от уплаты налога, но центральные ключевые поставки услуг-- плата за обучение, врачебные услуги не являются освобожденными от уплаты налога.

Импорт основных средств зарегистрированных плательщиков НДС

Как правило, импорт таких категорий товаров будет облагаться налогом, и импортер будет претендовать на зачет входного НДС. Может показаться, что целью данного освобождения является снятие напряжения в связи с возмещением НДС. Потенциальной проблемой является то, что основные средства, используемые в деятельности, освобожденной от налогообложения (то есть, финансовые учреждения, импортирующие компьютеры) могут приобретаться уже освобожденными, если они импортировались, но местные покупатели будут облагаться налогом без какого-либо возмещения. Необходимо обратить внимание на вопрос возможного ограничения

существующих на данный момент освобождений предприятий, полностью занятых деятельностью, которая облагается НДС.

Разовые освобождения

Есть ряд довольно аномальных отдельных освобождений, нуждающихся в анализе и пересмотре. Сюда входят освобождения импорта оборудования для лаборатории, занимающейся мониторингом сейсмической ситуации и товары специального назначения для строительства плавильных печей для изготовления стекольной продукции, которые, скорее всего, будут иметь право на зачет входного НДС, если импорт будет производиться зарегистрированным плательщиком НДС.

Положения, касающиеся нулевой ставки

Нулевая ставка НДС распространяется исключительно только в отношении экспорта товаров, услуг, связанных с международной перевозкой, снабжением электроэнергией насосных станций, снабжающих население питьевой водой и обеспечивающих сельскохозяйственную ирригацию.

Никаких изменений в эти категории не предлагается.

7. Борьба с фиктивными счет-фактурами

Правительство точно так же, как и бизнес-аналитики выразило озабоченность по поводу масштабов злоупотреблений в налоговой системе, возникших в результате деятельности мошеннических компаний, регистрирующихся плательщиками НДС и выдающих счет-фактуры по НДС другим зарегистрированным плательщикам НДС, аккумулирующим НДС и исчезающим без перечисления собранного налога в налоговые органы. Покупатели просят сделать зачет уплаченного входного НДС, но НДС никогда не перечисляется в налоговый орган, что ведет к чистым потерям доходной части государственного бюджета. В некоторых случаях покупатели также могут быть замешаны в мошеннических операциях. Иногда вместо приобретения услуг, товаров и работ, покупатель может просто приобрести фиктивную счет-фактуру мошеннической компании.

Раздел IV конкретно касается изменений в практике налогового администрирования по борьбе с созданием таких «псевдо»-компаний для сокращения количества мошеннических схем. Вкратце, для решения вопроса, связанного с регистрацией «псевдо»-компаний, выдачей фиктивных счет-фактур, в Разделе IV предлагается следующее:

- Отдел по работе с налогоплательщиками должен установить практику проведения образовательных визитов для новых зарегистрированных налогоплательщиков;
- Необходимо установить процедуры регистрации для расследования законности заявлений на регистрацию в качестве плательщиков НДС;
- Покупатели, зарегистрированные по НДС, должны взять на себя ответственность за проверку подлинности деталей НДС- документации своих поставщиков (чтобы можно было удержать покупателей от соучастия в схемах использования фиктивных счет-фактур).

Варианты налоговой политики для решения вопросов, связанных с псевдо-зарегистрированными плательщиками

Если налоговое администрирование способно значительно ограничить создание «псевдо»-компаний и случаи возникновения подобного рода налогового мошенничества, желательно не усложнять функционирование налога посредством реализации налоговой политики, касающейся создания специальных налоговых режимов в попытке решить эту проблему (помимо внесения изменений в Налоговый кодекс Кыргызской Республики для установления большей ответственности зарегистрированных плательщиков НДС за подтверждение подлинности их счет-фактур)

Признавая, тем не менее, что данный вопрос воспринимается достаточно серьезно в Кыргызской Республике, в данном разделе рассматриваются два варианта.

а. Болгарская система банковских НДС-счетов

В ходе наших обсуждений государственными служащими был предложен вариант политики, первоначально внедренный в Болгарии и задуманный как средство для предотвращения сбора НДС зарегистрированными лицами и исчезновения до перечисления налога государству.

Вкратце, согласно этому варианту в дополнение к стандартному банковскому счету, каждый зарегистрированный плательщик должен открыть банковский НДС-счет, который будет вестись для аккумулирования средств по НДС. Когда зарегистрированный плательщик делает поставку другому зарегистрированному плательщику НДС, покупатель должен выплатить основную сумму на стандартный банковский счет торговца и сделать отдельную выплату суммы НДС за покупку на банковский НДС-счет продавца. Суммы, размещенные на банковском НДС-счете, могут быть использованы только для: (1) выплаты суммы НДС на банковский НДС-счет других плательщиков НДС (т.е., при приобретении у них товара), или (2) перечисления суммы НДС в налоговые органы. Иначе плательщик НДС не будет иметь никакого доступа к суммам на его банковском НДС-счете. Это исключает риск исчезновения «псевдо»-компаний с суммами НДС, выплаченными покупателями-заказчиками, которые зарегистрировались как плательщики НДС.

Оценка

С концептуальной точки зрения, болгарский вариант является инновационной системой, пытающейся решить проблему с невидимыми плательщиками НДС, так называемыми «фантомами». Но данный вариант создает существенную нагрузку для зарегистрированных плательщиков НДС, требуя от покупателей двойных платежей на два разных банковских счета поставщика. Также этот вариант требует значительных усилий со стороны банков для обеспечения функционирования системы и целостности НДС-счетов, не допуская попыток снятия владельцем счета накопленных средств. Фактически, это делает каждый банк попечителем средств НДС-счетов государства.

Данная модель была отдельно рассмотрена Россией и Украиной в целях внедрения, но в результате изучения она была отклонена. В Болгарии данная модель была упразднена в 2007 году.

б. Вариант регистрации на пробный период

Данный вариант может потребовать от каждого нового регистрируемого лица быть “зарегистрированным плательщиком на пробный период” до тех пор, пока налоговые органы не посетят помещение, где работает заявитель или иным образом установят, что заявитель представляет добросовестный бизнес. Это будет особенно важным для желающих пройти добровольную регистрацию, у которых объем продаж ниже 4-х миллионного регистрационного порога по НДС.

Лицу, зарегистрированному на пробный период, не разрешается взимать НДС или выдавать счет-фактуру НДС покупателям/заказчикам, зарегистрированным по НДС. Счет-фактуры этого лица будут выдаваться со специальной пометкой - "пробные счет-фактуры". Заказчик может практически приобретать необлагаемую базу. Зарегистрированное лицо-покупатель, приобретающее товар/услугу у лица-продавца, зарегистрированного на пробный период и получающего пробную счет-фактуру, должен будет сам начислить НДС на покупку в следующей своей декларации по НДС и просить зачет входного НДС в той степени, в какой входной налог используется в деятельности, облагаемой НДС. Требование о самостоятельном начислении НДС в сравнении с просто необлагаемой покупкой является условием для обеспечения того, что зарегистрированные лица, занятые в деятельности, освобожденной от налогообложения (т.е., банки), не получают налоговую выгоду от приобретения от лиц, зарегистрированных на пробный период.

Лицо, зарегистрированное на пробный период, будет взимать (или перечислять) НДС за продажу незарегистрированным по НДС покупателям/заказчикам. В этом случае опять же нельзя будет выдать счет-фактуру по НДС. Но можно будет просить зачет входного НДС только в сумме НДС, взысканной у заказчиков/покупателей незарегистрированных по НДС. Потребуется сделать перенос на будущие периоды неиспользованных сумм зачета входного НДС, которые могут быть востребованы сразу, как только будет подтверждено, что лицо, зарегистрированное плательщиком НДС, представляет добросовестный бизнес.

Оценка

Этот вариант решает проблему «псевдо»-зарегистрированных лиц, которые выдают фиктивные счет-фактуры зарегистрированным плательщикам и затем исчезают с суммами НДС, в то время как их покупатели просят входной НДС за налог, который никогда не был перечислен. При этом варианте, зарегистрированные плательщики НДС не должны будут платить НДС, равно как и не будут просить зачет входного НДС на товары, приобретенные у лиц, зарегистрированных на пробный период.

Создание двух категорий лиц, зарегистрированных по НДС может потребовать дополнительных усилий по налоговому соблюдению и административных затрат – зарегистрированные покупатели должны будут вести учет всех закупок, сделанных у лиц, зарегистрированных на пробный период, и производить самоначисление налога в налоговой декларации. Это необходимо для обеспечения условия, когда "пробные счет-фактуры" будут выдаваться только на продажи, произведенные зарегистрированными лицами по НДС. Продажа товаров/услуг незарегистрированным плательщикам НДС будет облагаться налогом.

Этот вариант будет особенно проблематичным для приступающих к работе новых оптовых торговцев, приобретающих товарные запасы для продажи другим зарегистрированным плательщикам (розничным торговцам), поскольку им нельзя будет брать НДС на их продажи, равно как и просить зачет входного НДС на приобретенные товары до тех пор, пока не будет подтвержден факт добросовестности бизнеса – зарегистрированного плательщика. Это может серьезно повлиять на затраты, связанные с движением денежной наличности, если процесс подтверждения факта добросовестности бизнеса затянется на несколько месяцев.

с. Вывод

Ни один из вариантов налоговой политики не является особенно желательным. Будет предпочтительнее положиться на совершенствование практики налогового администрирования для решения вопросов, связанных с мошенничеством по НДС. Тем не менее, если налоговые органы не смогут обеспечить надлежащую фильтрацию в момент регистрации в связи с ограничениями и понадобится принятие определенного решения налоговой политики, вариант пробной регистрации будет более предпочтителен, если сравнивать его с вариантом болгарской модели по следующим причинам:

- не требуется открытие новых банковских счетов и функционирование постоянной системы двойной оплаты;
- создается нагрузка с обеспечением налогового соответствия только на относительно небольшую группу зарегистрированных лиц (т.е, лиц, зарегистрированных на пробный период и их покупателей/клиентов); и
- этот вариант является более мобильным в случае, если система налогового администрирования сможет проверить статус добросовестности (*the bona fide status*) нового зарегистрированного лица в рамках обычного процесса регистрации.

8. Возмещение НДС

Вопрос выплаты возмещений плательщикам НДС, имеющим зачет, в особенности - экспортерам, был признан вопросом, вызывающим наибольшую обеспокоенность и разочарование бизнес-сообщества. Отказы в возмещении сумм входного НДС или длительные задержки в возврате средств экспортерам за законно выплаченную сумму для приобретения материальных ресурсов умягчает одно из ключевых преимуществ НДС – *повышение конкурентоспособности экспорта*. Другими словами, *возмещение НДС* является частью базового функционирования НДС; и оно *не должно* рассматриваться наравне с дискреционными расходами государственного бюджета.

Вопрос мошеннических операций по возмещению сумм НДС является проблемой для всех юрисдикций, где функционирует НДС, и поэтому должен быть установлен контроль над тем, что выплата возмещений осуществляется в отношении только законно выплаченных сумм входного НДС и что действительно имели место экспортные операции. Тем не менее, сверка фактов возмещения сумм НДС должна осуществляться по возможности более действенным и рациональным способом. В данном случае может оказать помощь формирование перечня "добросовестных экспортеров".

Налоговое администрирование возмещений сумм НДС рассматривается более детально в Разделе IV и, в частности, в Приложении 5.

Положение о возмещении сумм НДС

Положение о порядке обследования, возмещения и возврата из бюджета сумм превышения НДС устанавливает политику и процедуры возмещения сумм НДС. В Главе 2 Положения говорится, что в случае нераспространения возмещения НДС на поставки по нулевой ставке, сумма превышения НДС, образовавшая за счет фиксированного зачета, может использоваться в счет уплаты пени и налоговых санкций по НДС, а также в счет уплаты задолженности по НДС при импорте товара. Любой остаток суммы превышения может переноситься в счет уплаты НДС следующего налогового периода. Возмещения не разрешаются для налогоплательщиков, не имеющих поставки, облагаемые по нулевой ставке.

Заявление о получении возмещения зарегистрированными плательщиками, которые осуществляют поставки по нулевой ставке НДС, должно сопровождаться длинным списком документации, как это устанавливается Разделом IV Положения, включая:

- реестр счет-фактур НДС по налогооблагаемым поставкам;
- реестр и копии стандартных счет-фактур входного НДС;
- реестр материально-производственных запасов, продукции, готовой к использованию, а также основных средств, приобретение которых потребовало возврат суммы или возмещение;
- копии документов, подтверждающие оплату поставщиком счет-фактур (т.е., банковские документы);
- что касается НДС, уплаченного при импорте – квитанции транспортных компаний, таможенные декларации и документы, подтверждающие выплату НДС Таможенной службе КР;
- счет-фактуры НДС по экспортным поставкам;
- таможенные декларации по экспортируемым товарам;
- коносаменты или другие документы, подтверждающие отгрузку в страну назначения;
- договор на поставку товаров за пределы страны;
- документы, подтверждающие оплату товара покупателем;
- отдельные документы, необходимые в отношении международных воздушных перевозок, услуг аэропорта.

Оценка

Документация, прилагаемая к заявлению о возмещении, является настолько всеобъемлющей, что можно легко понять, как добросовестному экспортеру будет нелегко соответствовать даже в том очевидном случае, когда налицо экспортная поставка и входной НДС является вполне законным. Если налоговый орган склонен отклонить заявку на возмещение (о чем часто утверждает бизнес как о факте), то документальная поддержка согласно Положению должна обеспечить большую вероятность для налоговых сотрудников поступить именно так.

Как это указывается в Приложении 5 Раздела IV, мы рекомендуем пересмотреть требования к документации и процедурам выдачи разрешения на возврат средств после консультации с экспортерами с целью упорядочения заявок на возврат сумм от экспортеров, в то же самое время, поддерживая достаточный контроль над непредоставлением возмещения в отношении фиктивных счет-фактур экспортеров.

Возмещение не-экспортерам

Могут возникать ситуации, когда не-экспортеры будут брать на себя значительные затраты, связанные с входным НДС (например, приобретение капитального оборудования на местах, крупные приобретения товарно-материальных запасов), требующие достаточно длительного периода времени для предоставления зачета по входному НДС, связанного с приобретениями. Это подрывает ключевую особенность НДС – то есть, то, что бизнес ведет свой учет товарно-материальных запасов, основных средства без НДС.

Помимо НДС на крупные разовые покупки, могут также возникать ситуации, когда легальный бизнес терпит крах, но он в позиции зачета входного НДС к моменту прекращения своей деятельности. Или, к примеру, у оптовика произошел пожар на оптовом складе, и все товарно-материальные запасы были уничтожены, но он также остается в позиции зачета входного НДС, так как у него нет возможности сделать налогооблагаемую продажу для компенсации входного НДС.

Мы рекомендуем следующее: не-экспортерам –зарегистрированным плательщикам НДС после шести месяцев непрерывного аккумулирования сумм превышения входного НДС должна предоставляться возможность подачи заявления на возмещение НДС. Это потребует предоставления документов для установления причин непрерывного увеличения позиции по возмещению, так же, как и подтверждения фактической уплаты суммы НДС на сделанные приобретения, которые и дают увеличение показателя по входному НДС.

9. Частота предоставления документации по НДС

Мы рассмотрели возможность продления периода подачи отчетности с ежемесячной до ежеквартальной с целью снижения рабочей нагрузки как на работников ГНС, так и на налогоплательщиков. Влияние на движение государственных средств (или денежный поток) может быть смягчено установлением порядка предоставления отчетов в соответствии с конкретными датами для всех налогоплательщиков (в определенном порядке), а также через требование совершения ежемесячных частичных платежей с ежеквартальным отчетом и оплатой остающегося платежного обязательства. Например, налогоплательщиков можно было бы разбить на три группы, а каждая отдельная группа должна ежеквартально подавать отчеты и осуществлять платежи в разные месяцы каждая.

Тем не менее, учитывая существующую на настоящее время тревогу и обеспокоенность в связи с мошенничеством «псевдо»-зарегистрированных плательщиков НДС, предоставление дополнительных двух месяцев до того, как будет получена налоговая декларация, может быть проблематичным.

В этом случае не рекомендуется вносить какие-либо изменения в периоды предоставления отчетности. Но к этому вопросу можно будет вернуться сразу, как только администрирование налогов будет под большей степенью контроля, а вопрос

мошеннических операций «псевдо»-плательщиков и фиктивных счет-фактур по НДС будет решен.

10. Специальные налоговые режимы

В системе налогового администрирования Кыргызской Республики существует три налоговых режима:

- Единый налоговый режим;
- Налоговый контракт;
- Патенты (добровольные/обязательные).

а. Единый налоговый режим (единый налог)

Единый налоговый режим задуман как упрощенный метод для предприятий малого бизнеса, находящихся ниже регистрационного порога по НДС, для расчета их налога с продаж и обязательств по налогу на прибыль. Налогоплательщик, выбравший использование единого налога, рассчитывает полную сумму своего налогового обязательства, исходя из 4% для лиц, занятых в торговой деятельности, или 6% - для лиц, не занятых в торговой деятельности. Этот более упрощенный метод для расчета налога на прибыль (налог с продаж рассчитывается по 1% и 2% ставкам для этих видов бизнеса соответственно). Предполагается, что предприятия малого бизнеса могут рассчитывать налог на прибыль в пределах от 3% и 4% от оборота (для лиц, занятых в торговой деятельности и прочих, соответственно).

Исходя из имеющихся данных, единый налоговый режим не так широко используется предприятиями в Кыргызской Республике. Так, в 2012 году общий объем налоговых перечислений согласно этому методу составил всего лишь 151 миллион сомов.

б. Налоговые контракты

Налоговые контракты в Кыргызской Республике применяются в качестве метода, обеспечивающего выплату фиксированной суммы бизнесом, подписавшим контракт, и выступающего в качестве гарантии для правильной калькуляции налогов – налога на прибыль, НДС и налога с продаж. Такого рода контракты в основном распространены в сфере туристической деятельности, гостиничного и ресторанного бизнеса, где труднее всего предотвратить финансовые злоупотребления или нарушения. Налоговые контракты устанавливают фиксированную сумму, подлежащую выплате каждый год, с увеличением фиксированной процентной ставки в период, охватывающий несколько лет.

Налоговые контракты обычно заключаются с довольно крупным бизнесом, торговый оборот которых значительно превышает регистрационный порог по НДС.

с. Патенты

Существует два патентных режима – добровольные патенты и обязательные патенты. При добровольной патентной системе отдельные предприятия малого бизнеса, не имеющие надлежащей системы учета, могут рассчитывать налог, используя условно-расчетный метод (вмененный), когда расчет налога делается, исходя из определенного набора показателей по размеру/объему бизнеса. Патенты заменяют налог с продаж и налог на прибыль/налог на доходы.

Система обязательных патентов применяется к отдельным видам бизнеса, таким как, например, сауны, дискотеки и т.д. Обязательные патенты могут применяться к более крупному бизнесу; тем не менее, как и добровольные патенты, налог, который должен быть выплачен налогоплательщиками, работающими в режиме обязательного патентирования, должен рассчитываться, исходя из условно-расчетного (вмененного) метода на основе данных по обороту.

Оценка специальных налоговых режимов

Многие системы НДС имеют упрощенные методы обеспечения налогового соответствия и налогового расчета, предусмотренные для использования предприятиями малого бизнеса. Для небольших по размеру предприятий, которые ведут ничтожно малую по объему учетную документацию и отчетность, система налогового администрирования очень редко дает возможность полагаться на условно-расчетный метод налогообложения, производя расчет на основе различного набора показателей по объему оборота и размеру бизнеса. Однако применение специальных налоговых режимов в Кыргызской Республике выходит за пределы необходимости для использования предприятий малого бизнеса, у которых, как и ожидается, отсутствует разумно выстроенная система ведения учетной документации.

В условиях высокого уровня несоблюдения налогового законодательства в прошлом, налоговые контракты и обязательные патенты были созданы для обеспечения минимально удовлетворяющих налоговое участие/вклад со стороны различных групп налогоплательщиков. В этом смысле, понятно, что эти специальные налоговые режимы сыграли полезную роль в увеличении доходной части государственного бюджета и установлении начальной позиции в налоговом соответствии, которую надо удерживать. Без налоговых контрактов и обязательных патентов, отдельные налогоплательщики, без сомнения, продолжали бы платить меньше налогов.

Тем не менее, очень важно, чтобы эти режимы рассматривались только как переходный этап. Они не должны рассматриваться как приемлемый долгосрочный вариант для определенных видов бизнеса для целей расчета их налогов. Конечной целью является создание системы налогового администрирования, где налогоплательщики будут соответствовать требованиям налоговой системы, как это установлено Налоговым кодексом Кыргызской Республики. Обеспечение налоговых выплат в соответствии с налоговым законодательством должно быть ответственностью налогоплательщика и мандатом налогового органа.

Учитывая, что эти режимы могут применяться к достаточно крупному бизнесу, налоговые контракты особенно не согласуются с задачами развития и модернизации налоговой системы Кыргызской Республики. В сущности, налоговые контракты законным образом одобряют частичное налоговое соответствие и неполную выплату налогов бизнесом. Вместо того чтобы требовать от бизнеса соблюдения налогового законодательства, налоговые контракты пытаются заменить налоговое соответствие договорными отношениями.

Для бизнеса, являющегося зарегистрированным плательщиком НДС с оборота, превышающего 4-х миллионный регистрационный порог, налоговый контракт должен быть как можно быстрее упразднен. Бизнес должен вести надлежащий учет, быть объектом всестороннего аудита с применением штрафов за несоблюдение налогового законодательства. Налоговые контракты вызывают особую обеспокоенность в тех

случаях, когда бизнес, заключающий контракт, является зарегистрированным плательщиком НДС, осуществляющим продажи другим плательщикам НДС, которые будут иметь право на зачет входного НДС за приобретенные материальные ресурсы.

Аналогично, бизнес, имеющий добровольные и обязательные патенты, должен быть частью обычной системы. Имеет смысл для предприятий малого бизнеса делать расчеты налогов, используя расчетные данные по их обороту в зависимости от объемов показателей. Бизнес с более высоким показателем оборота, приближающимся к пороговому регистрационному значению по НДС в 4 миллиона сомов, должен правильно вести учет данных по обороту. Там, где этого нет, налог должен исчисляться, исходя из данных по обороту, но эти данные должны быть достаточно высокого уровня с тем, чтобы налогоплательщика можно было бы поощрить в лучшем учете данных.

11. Акцизные налоги

В ходе нашего исследования НДС и налога с продаж, нами также был сделан краткий обзор акцизных налогов в Кыргызской Республике. В 2012 году, поступления акцизных налогов составили приблизительно 2.8 миллиардов сомов. С некоторыми исключениями, уровни акцизных налогов, взимаемых в Кыргызской Республике в целом намного ниже, чем в соседних странах. Мы проинформированы, что власти предлагают значительное увеличение акцизов на табачные изделия. Мы уверены, что должен быть сделан обзор других акцизных налогов и что также необходимо рассмотреть вопрос их более высокого увеличения. Акцизные налоги в Кыргызской Республике, за некоторыми исключениями, являются специфическими (т. е., в расчете на единицу). Это предпочтительнее «адвалорных» налогов – то есть налогов в виде процентов от стоимости товара, или взимаемых в процентном соотношении к стоимости товара, так как они аннулируют искусственно сформированные цены, используемые для снижения налогов к уплате. Важно, чтобы ставки специфических налогов регулярно корректировались с поправкой на инфляцию для обеспечения их реальной стоимости.

Доходы, полученные в результате общего увеличения ставок акцизных налогов, обеспечат дополнительную гибкость государственным органам при рассмотрении вопросов финансирования затрат, связанных с реализацией выбранных вариантов по реформированию системы налога с продаж/НДС, возможно, требующих меньшего увеличения ставки НДС для обеспечения нейтрального влияния на доходы (или не оказывающих влияния на доходы государства).

12. Финансирование местных юрисдикций

Местные органы власти получают 50% доходов от поступлений с налога с продаж, собранных в их юрисдикциях. В рамках рекомендованных вариантов по реформированию системы налога с продаж/НДС, сумма сбора налога с продаж сократится значительно (то есть, если налог с продаж будет упразднен для зарегистрированных плательщиков НДС), или будет полностью упразднен.

Выделение местным органам власти процента от поступлений НДС согласно отчетам зарегистрированных плательщиков в их юрисдикциях необязательно соответствует текущему распределению налога с продаж. Например, крупный бизнес (например розничные торговцы бензином) может иметь головной офис в Бишкеке с несколькими точками сбыта, расположенными в различных частях страны. В настоящее время, каждая точка сбыта представляет декларацию по налогу с продаж в местный

налоговый орган и 50% налога с продаж выделяются этой юрисдикции. В рамках предлагаемого реформирования, ожидается, что крупный бизнес может заполнять единую налоговую декларацию по НДС в Бишкеке. В результате, в этом случае, сумма, выделенная другим юрисдикциям, уменьшится.

Государство должно это обязательно учесть при оценке влияния /последствий налоговой реформы. Возможно, понадобится создать альтернативный механизм финансирования местных юрисдикций. Например, можно будет рассчитать сумму налога с продаж, выделяемой каждой юрисдикции в течение 12 месяцев сразу после начала реформирования, и затем только гарантировать так называемый фискальный перенос, или сумму, передаваемую республиканским бюджетом местным органам власти с коэффициентом прироста как гарантии от инфляции. В дальнейшем, сумма, передаваемая на местный уровень, будет увеличена на сумму увеличения в общем объеме поступлений НДС в течение года.

Это только один пример метода, который может быть использован для компенсации местным юрисдикциям сокращения финансирования вследствие реформирования системы налога с продаж/НДС. Данный вопрос должен быть рассмотрен государственными чиновниками совместно с местными органами власти для предотвращения необратимых негативных последствий на местную власть.

Приложение III-1: Освобожденные поставки и поставки с нулевой ставкой НДС

В статьях 239-260 Налогового кодекса Кыргызской Республики устанавливаются освобождения, которые можно представить в сжатой форме следующим образом:

- Поставка земли, жилых сооружений и помещений;
- Поставка сельскохозяйственной продукции, включая ее промышленную переработку;
- Поставки товарно-материальных запасов сельскохозяйственному сектору-минеральных удобрений, средств химической защиты растений, пестицидов, вакцин, лекарственных средств для животных, включая их импорт, импорт племенного скота, специальной сельскохозяйственной техники, производимой на предприятиях КР и импорт основных средств для сельскохозяйственных производителей;
- Поставка коммунальных услуг: поставка физическому лицу для бытовых целей услуг по пользованию канализацией, по вывозу твердых и жидких отходов, а также поставка горячей и холодной воды, теплоэнергии, электроэнергии и газа;
- Поставка товаров и услуг в сфере медицинской деятельности, поставка протезно-ортопедических изделий, поставка специализированных товаров для инвалидов, включая ремонт этих товаров, а также поставка лекарственных средств по перечню, включая импорт установленного перечня товаров для инвалидов;
- Финансовые услуги, страхование, услуги по пенсионному обеспечению;

- Пассажирские перевозки;
- Поставка учебных пособий и школьных принадлежностей, научных изданий, включая импорт перечня товаров для учебных целей;
- Поставки государственного имущества посредством приватизации;
- Поставка благотворительных организаций; отдельные поставки, осуществляемые некоммерческими организациями;
- Поставка на безвозмездной основе;
- Поставка государственными или муниципальными организациями ритуальных товаров и услуг;
- Поставки золота и серебра, включая экспорт;
- Импорт товаров, по которым предусмотрено освобождение от уплаты НДС в рамках таможенных режимов, определенных таможенным законодательством;
- Импорт лабораторного оборудования для мониторинга сейсмической активности;
- Импорт гуманитарной помощи и грантов;
- Импорт товаров иностранными миссиями и консульскими службами;
- Импорт детского питания;
- Импорт природного газа;
- Импорт специализированных товаров для строительства стекловаренных печей;
- Импорт основных средств предприятий бизнеса, зарегистрированных плательщиками НДС;
- Экспорт услуг.

Статьи 261 – 263 НК КР устанавливают нулевую ставку НДС для поставок следующих услуг:

- Экспорта товаров;
- Международных перевозок (за исключением перевозок, осуществляемых железнодорожным транспортом, который освобождены);
- Услуг по обслуживанию транзитных рейсов воздушных судов и услуг, связанных с международной перевозкой;
- Услуги, связанные с электроснабжением насосных станций, занимающихся поливом сельскохозяйственных угодий, обеспечением населения питьевой водой.

Приложение III-2: Оценка потерь доходов от НДС вследствие несоблюдения налогового законодательства

Методологические основы

Фактические поступления от НДС в любой бюджет никогда не могут быть равны максимально возможной сумме этого налога, которую теоретически можно получить при наличии полного соблюдения налогового законодательства. Некоторый объем потенциально возможных налоговых поступлений от НДС был упущен в результате легальных мер по уклонению от налогов, несостоятельности отдельных видов бизнес-деятельности, банкротства, а также как результат мошенничества в налоговой сфере. Объемы таких потерь могут оцениваться, анализироваться и сравниваться между странами для формирования понимания их правительствами проблем, связанных с системами администрирования НДС и доходного потенциала, который может быть достигнут в случае решения всех этих проблем.

Ключевым принципом для оценки потерь НДС является сравнение “теоретической”, или предполагаемой суммы НДС, которая может увеличиваться при наличии полного налогового соответствия в рамках всей экономики страны с фактическими поступлениями этого налога в бюджет страны. Количественная оценка “теоретических” (предполагаемых) обязательств по НДС может быть проведена двумя способами. Одна методологическая категория известна как подход “сверху-вниз”: целью становится оценка потенциальной максимальной налоговой базы при условии полного налогового соответствия и использования макроэкономических данных страны. В качестве альтернативы, она (максимальная налоговая база) может быть воссоздана при помощи подхода “снизу-вверх”, который экстраполирует выборочные данные отдельных компаний или конкретных данных по фактам обнаруженного мошенничества для выхода на расчеты республиканского масштаба. При использовании подхода “снизу-вверх” основной упор делается на данные, собранные в ходе обследований или специальных исследований, к которым, большей частью, доступ затруднен. Данных, опубликованных по различным видам мошеннических операций с НДС, в большинстве стран не хватает, и очень часто эти данные являются двусмысленными и неточными. Этот факт делает подход к оценке данных по принципу “сверху-вниз” более легким, надежным и наиболее популярным во всем мире, а также более подходящим для целей анализа данного исследования. В то же время, подход “сверху-вниз” является более общим, типичным и менее подходящим для определения наиболее уязвимых секторов, товаров и услуг с точки зрения мошенничества с НДС.

В рамках методологии расчета по принципу “сверху-вниз” существуют две разные процедуры стандартного типа, которые могут быть использованы как основа для расчета теоретического (предполагаемого) обязательства по НДС.

- С одной стороны, потенциальная налоговая база НДС может быть смоделирована на основе данных национальных счетов. Данные национальных счетов используются для выбора тех категорий расходов, которые дают рост НДС, например, конечное потребление домохозяйствами, некоммерческими организациями и государственными органами, а также валовое капиталообразование по видам активов и изменения в запасах ценных активов.

Эти расчеты далее могут быть скорректированы для отражения существующей системы налоговых освобождений и других правил, которые могут повлиять на общие налоговые обязательства.

- С другой стороны, расчет теоретического (предполагаемого) налогового обязательства по НДС можно сделать на основе данных межотраслевого баланса, которые дают возможность определить конкретные секторы экономики и операции, которые имеют отношение к расчету НДС. Детальная разбивка операций в рамках межотраслевого баланса является полезной в случаях, когда НДС рассматривается в контексте различных налоговых ставок и в секторальной разбивке, что дает возможность соответственно рассчитать отдельную налоговую базу в каждом конкретном случае.

Учитывая, что в Кыргызской Республике налог на добавленную стоимость взимается по единой ставке, в данном исследовании мы сделали расчет теоретической (предполагаемой) налоговой базы при помощи первого метода, используя данные по номинальному ВВП за период с 2007 по 2011 год, с корректировкой на расходы, не облагаемые НДС.

Схема расчетов

Результаты проведенных расчетов представлены в Таблице 1. Модель охватывает данные национальных счетов за период с 2007 по 2011 год и строится на основе официальных данных, предоставленных Национальным статистическим комитетом Кыргызской Республики. Модель дает описание расчета теоретической (предполагаемой) налоговой базы НДС по принципу “сверху-вниз”, начинающегося с сумм ВВП в текущих ценах со следующими корректировками:

- **Корректировка 1, Торговый баланс.** Так как экспорт облагается по нулевой ставке, первым шагом должна быть поправка цифровых значений НДС на эти параметры торгового баланса. Примечательно, что в данном случае будет корректироваться объем экспорта для исключения расчетной доли бизнеса, находящегося ниже 4-х миллионного регистрационного порога по НДС и работающего в сфере экспорта.
- **Корректировка 2, Каскадность и валовое капиталоеобразование.** Промежуточные и капитальные расходы должны вычитаться из суммарного значения ВВП для снятия эффекта налоговой каскадности и определения нетто-позиции по конечному потреблению. Опять же, эти расчеты включают поправку на долю бизнеса, находящегося ниже регистрационного порога по НДС.
- **Корректировка 3, Освобожденные секторы.** В настоящее время, в Кыргызской Республике освобождения от уплаты НДС предоставляется 18 видам деятельности. Детальные данные, касающиеся этой деятельности, были доступны только по двум освобожденным от НДС видам поставок услуг (коммунальным и финансовым услугам). Для еще четырех видов освобожденной от НДС деятельности, расчеты объемов освобожденной деятельности были логически выведены из суммарных цифровых значений соответствующего вида деятельности. Эти виды деятельности/услуг/секторов включают:

Освобожденные виды деятельности/услуг	Более расширенные отраслевые секторы, по которым были доступны данные
Пассажирские перевозки	Транспорт и коммуникации
Медицинские товары согласно перечню, утвержденному Министерством юстиции	Здравоохранение и социальные услуги
Учебные пособия, учебная и научная литература на государственном языке	Образование
Стоимость, добавленная некоммерческими и благотворительными организациями	Образование, здравоохранение и социальные услуги
Поставка сельскохозяйственной продукции собственного производства, а также продуктов ее переработки	Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство
Поставка услуг по производству минеральных удобрений и средств химической защиты растений и вакцин для животных согласно перечню, утвержденному правительством	
Сельскохозяйственное оборудование, произведенное отечественными предприятиями, согласно перечню, утвержденному правительством	

- Корректировка 4, Малый и средний бизнес (МСБ).** НДС уплачивается предприятиями, превышающими регистрационный порог с годовым оборотом в 4 миллиона сомов. На данный момент, имеющиеся для целей этого исследования официальные статистические данные, включают информацию о бизнесе, в составе которого работают предприятия малого бизнеса (с оборотом до 500 тысяч сомов), средние предприятия (до 2000 сомов), семейные сельскохозяйственные фермы и индивидуальные предприниматели. В 2011 году, совокупная доля таких предприятий в ВВП Кыргызской Республики составила 41.4%. Тем не менее, эти предприятия, вместе взятые, представляют только долю всех предприятий, находящихся ниже текущего регистрационного порога по НДС. Для выстраивания более реалистического расчета всего объема ВВП, произведенного бизнесом, находящегося ниже регистрационного порога по НДС, нами была использована линейная экстраполяция, основанная на объемах ВВП, произведенного компаниями с оборотом (0-500 тысяч сомов) и (500-2000 тыс. сомов) для получения самых приблизительных подсчетов доли ВВП, добавленной более крупными незарегистрированными предприятиями (см. диаграмму 1).

Как только будут установлены объемы незарегистрированных предприятий в ВВП, на этом этапе возникнет задача корректировки первоначальных суммарных значений

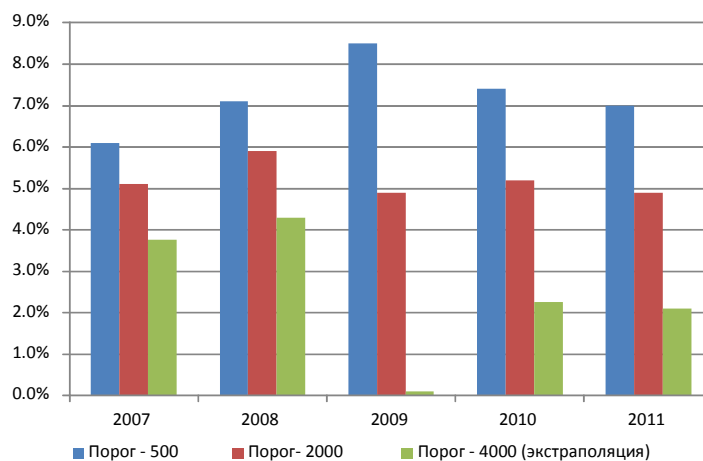
Совокупного объема производства путем вычитания сумм соответствующих добавленных стоимостных значений.

Таблица 1.

	2007	2008	2009	2010	2011
Совокупный объем производства (в текущих ценах)	289,262	392,984	428,993	472,373	601,229
<u>Корректировка 1 – Торговый баланс</u>					
Экспорт (-)	40,269	50,535	63,068	64,227	88,125
Импорт (+)	119,400	174,000	158,324	179,994	233,485
<u>Корректировка 2 – Каскадность и валовое капиталоеобразование</u>					
Промежуточное потребление (-)	89,311	115,302	143,206	155,232	195,946
Валовое капиталоеобразование (-)	18,738	25,272	32,528	34,590	38,281
Изменения в материально-производственных запасах (-)	1,239	1,669	-1,531	-885	2,381
Изменения в запасах ценных активов (-)	300	379	446	433	498
<u>Корректировка 3 – Освобождения</u>					
Промежуточное потребление освобожденных секторов (+)	27,827	37,427	41,650	46,227	59,354
<i>Коммунальные услуги</i>	2,321	2,757	3,290	4,421	5,399
<i>Финансовые услуги</i>	1,863	2,482	3,127	2,953	3,504
<i>Пассажирский транспорт</i>	7,143	10,760	11,973	14,387	18,022
<i>Освобожденные товары медицинского назначения и услуги</i>	695	736	859	1,082	1,403
<i>Освобожденная сельскохозяйственная деятельность</i>	15,524	20,386	22,062	22,987	30,558
<i>Освобожденные образовательные услуги</i>	280	307	338	397	467
Стоимость, добавленная освобожденными секторами (-)	27,461	35,177	37,956	41,170	50,810
<i>Коммунальные услуги</i>	2,309	3,137	4,156	4,979	5,366
<i>Финансовые услуги</i>	4,801	6,939	8,023	8,574	9,956
<i>Пассажирский транспорт</i>	7,076	9,488	11,486	12,848	16,295
<i>Освобожденные товары медицинского назначения и услуги</i>	1,199	1,581	2,074	2,271	3,456
<i>Освобожденная сельскохозяйственная деятельность</i>	11,442	13,244	11,323	11,533	14,208
<i>Освобожденные образовательные услуги</i>	634	789	893	965	1,528
<u>Корректировка 4 – Малый бизнес (МБ)</u>					
Стоимость, добавленная малым бизнесом (-)	65,793	93,630	85,922	95,799	124,405
<u>Корректировка 5 – Поправка по освобождениям малому бизнесу</u>					
Промежуточное потребление МБ в освобожденных секторах (-)	12,902	18,639	17,785	20,093	25,819
<i>Коммунальные услуги</i>	1,076	1,373	1,405	1,922	2,349
<i>Финансовые услуги</i>	864	1,236	1,335	1,283	1,524
<i>Пассажирский транспорт</i>	3,312	5,358	5,112	6,254	7,840
<i>Освобожденные товары медицинского назначения и услуги</i>	322	367	367	470	610
<i>Освобожденная сельскохозяйственная деятельность</i>	7,198	10,152	9,420	9,992	13,293
<i>Освобожденные образовательные услуги</i>	130	153	145	173	203
Стоимость, добавленная МБ в освобожденных секторах (+)	12,733	17,518	16,207	17,895	22,102
<i>Коммунальные услуги</i>	1,070	1,562	1,774	2,164	2,334
<i>Финансовые услуги</i>	2,226	3,456	3,426	3,727	4,331
<i>Пассажирский транспорт</i>	3,281	4,725	4,905	5,585	7,088
<i>Освобожденные товары медицинского назначения и услуги</i>	556	787	886	987	1,503
<i>Освобожденная сельскохозяйственная деятельность</i>	5,305	6,595	4,835	5,013	6,181
<i>Освобожденные образовательные услуги</i>	294	393	381	420	665
Предполагаемая (теоретическая) база НДС	193,208	281,336	265,795	305,829	389,905
Ставка НДС	20.00%	20.00%	12.00%	12.00%	12.00%
Предполагаемые доходы от НДС	38,642	52,047	31,895	36,700	46,789
Фактические доходы от НДС	12,702	16,540	13,467	14,602	20,353
	25,940	35,507	18,428	22,098	26,436
Потери НДС в % к предполагаемому объему доходов	67.1%	68.2%	57.8%	60.2%	56.5%
Потери НДС в % к ВВП	18.3%	18.9%	9.2%	10.0%	9.2%

- **Корректировка 5, с учетом предприятий малого бизнеса в освобожденных от НДС секторах.** Некоторые предприятия, находящиеся ниже 4-х миллионного регистрационного порога, работают в секторах, освобожденных от НДС, что ведет к двойному учету в предыдущих расчетах. Для исключения этого нам необходимо будет сделать последующее вычитание данных по промежуточному потреблению, производимому предприятиями малого бизнеса в освобожденных от НДС секторах, и прибавить стоимостное значение, добавленное этими секторами.

Диаграмма 1. Расчет доли ВВП, произведенной предприятиями с годовым оборотом в диапазоне от 2000 до 4000 тысяч сомов



Результаты

Как показано в Таблице 1, основанной на модели, которая была использована в этом анализе, текущий общий объем потерь доходов от НДС в Кыргызской Республике составил около 56.5% теоретических (предполагаемых) налоговых поступлений от НДС, или 9.2% ВВП. Другими словами, эти суммы НДС могли быть восполняемыми, если были бы решены все вопросы, касающиеся несоблюдения налогового законодательства, включая несоблюдение регистрационного порога по НДС.

IV. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

1. Обзор

Группа налоговых экспертов Проекта РЕФОРМА сделала обзор деятельности Государственной налоговой службы (ГНС) при Правительстве Кыргызской Республики и ее деятельности, связанной с администрированием НДС и налога с продаж. Хотя ГНС и стремится повысить эффективность деятельности, группой экспертов было замечено, что все эти усилия являются фрагментарными и замедляются вследствие негибкого законодательства, бюрократической системы и отсутствия логически выстроенной линии управления и связанных с этим ответственности и подотчетности. Оказывается, информация по управлению малодоступна среднему управленческому звену, а различного рода документация и отчеты высшего уровня вообще не предлагают совместного с ними использования для улучшения ежедневной деятельности их управлений и департаментов.

Реализация и администрирование Налогового кодекса стали еще более трудными из-за многочисленных изменений в деталях налоговой политики в отношении освобождений и исключений из правил, независимо от того, являются ли они временными или постоянными. Эти изменения политики делались по какому-то специальному случаю для решения неожиданно возникших проблем, но без учета их последствий для будущих направлений политики или реализации ГНС. Налоговые режимы многочисленны, и наличие большого количества правил и требований относительно приемлемости того или иного режима тем или иным группам налогоплательщиков сбивает с толку как ГНС, так и налогоплательщиков. Даже при том факте, что новый Налоговый кодекс сократил фактическое количество налогов, наличие различных налоговых под-систем, например, режима упрощенного налогообложения и патентов, значительно усложнили налоговое администрирование и реализацию налоговой политики.

Две международные донорские организации являются главными партнерами, предоставляющими помощь в налоговом администрировании. Первая донорская организация это Международная финансовая корпорация (МФК), предоставляющая помощь через свой региональный центральноазиатский проект по внедрению *Системы выбора объекта налоговой проверки на основе критериев риска*. Внедрение этой системы уже начало влиять на выполнение функции налоговой проверки, но только 17 из 64 региональных подразделений подключены к общей системе. Система также начала устранять человеческий фактор из процесса выбора объектов налоговой проверки и уже определяет для проверки те отчеты налогоплательщиков, которые представляют наибольший риск. Это также привело к снижению количества проверок, в результате которых были обнаружены дополнительные объемы доходов. В настоящий момент, тем не менее, не совсем понятно произойдет ли в связи с этим соответствующее ослабление влияния инспекторов, которым они исторически обладали, на налогоплательщиков, даже если объект проверки теперь будет определяться системой объективного анализа рисков.

Международная финансовая корпорация (МФК) также оказала помощь ГНС во внедрении Автоматизированной системы контроля счет-фактур по НДС для установления контроля над процессом выдачи и использования этих документов. В настоящее время эта система находится на этапе тестирования и программа контроля счет-фактур скоро позволит сотрудникам ГНС проводить перекрестную сверку копий

счет-фактур потребителей с копиями счет-фактур поставщиков, что является способом обеспечения законности транзакций/операций с НДС. ГНС надеется, что это позволит резко сократить количество фиктивных счет-фактур, используемых в мошеннических операциях с входным НДС. Сейчас неизвестно количество фактических мошеннических операций с НДС, хотя и в ГНС также отсутствует система для ведения аналитической работы, которая помогла бы точно определить действительно мошенническую деятельность в системе, требовала бы немедленной ее нейтрализации и преследования в судебном порядке.

Желание ГНС использовать систему для ежемесячной проверки счет-фактур всех зарегистрированных плательщиков является показателем той степени контроля, которую она пытается установить над процессом налогового администрирования. По мере роста экономики и расширения деятельности предприятий, ресурсы, необходимые для сверки всех операций, связанных с входным и выходным НДС, не будут эффективными с точки зрения затрат. В качестве альтернативы, ГНС должен прибегнуть к более лучшему анализу рисков, более качественной налоговой проверке и расследованию для выявления и пресечения мошеннических действий с НДС счет-фактурами.

Обсуждения, проведенные группой экспертов Проекта РЕФОРМА с представителями бизнес-сообщества, выявили их некоторое негативное отношение к ГНС, в частности, к неэффективной деятельности налогового органа и коррупции. Как было высказано представителями бизнеса, по их мнению, основным подходом ГНС к работе с налогоплательщиками является поиск ошибок, которые могут повлечь за собой штрафы за несоответствие. Та степень детализации, с которой рассматривается процесс администрирования НДС в Налоговом кодексе Кыргызской Республики – от регистрации до процедур возмещения – также создает способы для взимания пени и штрафов инспекторами ГНС. В целом, ГНС должна предпринять позитивные действия для улучшения взаимоотношений с налогоплательщиками.

2. Ключевые вопросы администрирования НДС – обзор и рекомендации

Группа экспертов Проекта РЕФОРМА определила основные сферы, в которых ГНС может снизить влияние ключевых проблем, возникающих при администрировании НДС – фиктивные счет-фактуры и мошеннические операции с ними, плохое соответствие требованиям регистрации по НДС, бюрократические процедуры предоставления отчетности и неспособность принятия к зачету входного НДС и возмещения экспортерам суммы зачета.

а. Регистрация

Вопросы

Правительство Кыргызской Республики открыло в Министерстве юстиции *Службу единого окна* для облегчения процесса регистрации бизнеса и налоговой регистрации новых предприятий. Это стало успешным шагом в упрощении общего процесса регистрации для предпринимателей. Но это также повлияло на снижение первоначального контакта сотрудников ГНС с зарегистрированными плательщиками НДС, и может пройти 12 или более месяцев до того, как сотрудники ГНС могут проконтролировать нового зарегистрированного плательщика НДС или провести налоговую проверку. С выведением ГНС из первоначального этапа процесса

налоговой регистрации была упущена возможность раннего определения вероятных мошеннических заявлений о регистрации плательщиками НДС, и существует мало доказательств того, что Министерство юстиции предпринимает какие-то дополнительные меры по проверке данных о регистрируемых плательщиках НДС или требует доказательств или подтверждений предыдущей коммерческой деятельности.

Рекомендации

Располагая отдельными красноречивыми фактами того, что «псевдо»-предпринимательские бизнес/мошеннические операции со счет-фактурами имеют место в первые несколько месяцев с момента регистрации, Группа экспертов Проекта USAID РЕФОРМА рекомендует изменить правила регистрации и разработать процедуры проведения дополнительной проверки, наведения справок, или проверки фактов, имевших место в прошлом, и, возможно, требовать гарантий безопасности до предоставления права добровольной регистрации в качестве плательщика НДС.

ГНС должна требовать от всех добровольно регистрирующихся плательщиков НДС привести доказательства результатов торговых операций, имевших место в прошлом, а также списки бывших или имеющихся на настоящее время клиентов/заказчиков. Если возникнет необходимость, ГНС также должна потребовать дополнительные свидетельства законной предпринимательской деятельности до выдачи любой счет-фактуры НДС. ГНС обладает достаточно большой базой данных налогоплательщиков и должна уметь проводить перекрестную проверку новых зарегистрированных плательщиков для выявления возможных подозрений в мошенничестве сразу после регистрации. Тем не менее, в ГНС отсутствуют процедуры использования имеющихся данных для выявления возможных случаев мошеннических (незаконных) регистраций. В дополнение к этому, Департамент регистрации ГНС также должен иметь потенциал поиска информации, используемой различными правоохранительными органами для проведения юридической и финансовой экспертизы (должной проверки) новых зарегистрированных плательщиков НДС. В настоящее время правительство может не обладать возможностями системных интерфейсов для ускорения обмена информацией о зарегистрированных налогоплательщиках, но должны прилагаться любые усилия для расширения сферы проверок среди государственных учреждений.

ГНС может реализовать политику проведения *образовательных визитов*, рассматриваемых как инструмент для развития взаимодействия с новыми зарегистрированными налогоплательщиками и метод предотвращения фактов мошенничества компаний при добровольной регистрации по НДС. Многие страны, включая Австралию, Канаду, Великобританию, а также Австрию, имеют системы контрольной проверки, или процедуры поиска отклонений, а также формы взаимодействия с новыми зарегистрированными налогоплательщиками. В Австрии, например, ставится цель посещения всех новых компаний и фирм сразу же после их регистрации. Образовательные визиты могли бы дать ГНС возможность обеспечения регистрации только законно действующему бизнесу.

Для реализации программы сотрудники департамента по работе с налогоплательщиками должны посетить помещения, где работают недавно зарегистрированные налогоплательщики в течение первых 6 недель с момента регистрации. Целью визита должно быть предоставление рекомендаций и советов в доброжелательной форме об обязательствах налогоплательщиков, требованиях, которые они должны выполнять, процедурах предоставления налоговой отчетности по

НДС так, чтобы они были по возможности более понятными для новых налогоплательщиков. В то же самое время, ГНС может дать подтверждение факта законности предпринимательской деятельности и того, что все требования, предъявленные к порядку и процедуре регистрации, были выполнены правильно. Хотя в Кыргызской Республике существует опасения по поводу того, что для выполнения таких посещений необходимо следовать законодательству и положениям о проведении налоговых проверок, необходимо принять во внимание, что эти визиты не являются налоговыми проверками и не должны соответствовать законодательству о проверках.

В случае если ГНС последует этой рекомендации, она должна разработать бизнес-процессы и процедуры идентификации новых зарегистрированных плательщиков НДС и подготовить график их посещения с образовательным визитом. Проверка фактов, имевших место в прошлом, наведение справок, доказательства дробления законно сформированных объединений и другие действия по тщательной проверке могут стать частью предварительной процедуры предстоящего посещения. Что касается ресурсного обеспечения этой работы, оно не должно быть обременительным для ГНС и как только сотрудники пройдут соответствующее обучение и будут разработаны процедуры, продолжительность таких визитов будет не более 1-2 часов.

Как это указывается в Разделе III, части 7, правительству также может понадобиться испытательный/пробный период в течение первых 3-6 месяцев после регистрации с проведением действий по дополнительному наблюдению за зарегистрированными плательщиками. Это позволит ГНС проверить законность предпринимательской деятельности зарегистрированного лица до того, как этому бизнесу будет разрешено выдавать счет-фактуры своим заказчикам/клиентам. Если правительство примет решение о внедрении этой политики, ГНС придется разработать все необходимые процессы и процедуры для ее эффективной реализации. Например, может понадобиться создание реестра лиц, зарегистрированных на пробный период, перечень критериев для новых лиц, подающих заявление о регистрации, которым они должны соответствовать до того, как они получают полный статус зарегистрированного плательщика НДС. Также необходимо разработать процесс планирования графика посещений и подтверждения перехода на полный статус зарегистрированного плательщика НДС для тех, кто зарегистрировался на пробный период.

б. Прекращение подачи налоговых деклараций и де-регистрация

Вопросы

В настоящее время ГНС осуществляет обязательную де-регистрацию лиц, подающих декларации по НДС, после двух последовательных периодов прекращения подачи деклараций. Группа экспертов Проекта РЕФОРМА, тем не менее, считает, что подобная политика фактически побуждает к мошеннической деятельности, так как правонарушитель попытается исчезнуть до того, как ГНС сможет предпринять какие-либо действия. Международный опыт в области стандартной де-регистрации бизнеса показывает, что именно Департамент регистрации налогового органа должен готовить заключительный запрос на имя налогоплательщика, прекратившего подачу декларации, требуя от компании/фирмы/организации сделать расчеты конечного налогового обязательства этого налогоплательщика. Как только данные будут получены от налогоплательщика, Департамент регистрации должен просить Департамент налоговых проверок провести заключительную проверку для

установления правильности заполнения декларации и полной выплаты налогового обязательства. И только после этого Департамент регистрации завершит процесс де-регистрации и освободит налогоплательщика от его налоговых обязательств. До тех пор пока этот процесс не будет завершен, налогоплательщик будет все еще считаться зарегистрированным и все еще должен выполнять все свои налоговые обязательства, связанные с регистрацией. Процессы и процедуры, разработанные для этих действий, должны обеспечить конкретные сроки для этой деятельности и то, что каждое функциональное подразделение внутри налогового органа понимает свою ответственность и роль в этом общем процессе.

Рекомендации

Учитывая, что непредставление отчетов и прекращение подачи деклараций по НДС может очень часто сигнализировать о возможности ведения «псевдо»-предпринимательской деятельности и мошеннических операций со счет-фактурами НДС, ГНС должен переключить действия по обязательной де-регистрации на добровольно зарегистрированных по НДС плательщиков, с использованием косвенных методов оценки. ГНС должна внедрить политику и набор процедур, требующих проведения немедленной проверки для выявления причин прекращения подачи отчетов и деклараций, особенно, в отношении добровольно зарегистрированных плательщиков НДС. Департамент по проведению проверок должен подтвердить конечное налоговое обязательство до завершения де-регистрации и освобождение налогоплательщика от налоговых обязательств.

Лучший международный опыт показал, что для того чтобы держать под контролем налогоплательщика, прекратившего подачу налоговой декларации и представление налоговых отчетов, со стороны ГНС, целесообразно проводить так называемое "защитное начисление", которое представляет собой расчет произвольно начисленной суммы налога с учетом невыплаченных сумм предыдущих периодов, указанных в отчетах, и прибавлением значительной суммы увеличения и выставлять требование по уплате. Если платеж причитающейся суммы не будет сделан своевременно, налогоплательщик автоматически переходит в режим принудительного взыскания налогов. Целью защитного начисления является превышение так или иначе причитающейся суммы к уплате, тем самым принуждая налогоплательщика быстро выполнить требование и представить правильно заполненный отчет по НДС. Это не является отчетом от имени налогоплательщика, и если он представит его незамедлительно, то принимаемые меры и действия по принудительному взысканию будут автоматически прекращены. Все эти действия помогают налогоплательщику ответственно относиться к различным требованиям налогового органа, который может предпринимать упреждающие шаги и профилактические меры для урегулирования различных ситуаций. Существующие на настоящий момент процедуры в первую очередь являются чрезмерно расслабленными и слишком затянутыми, так что все это вместе взятое создает условия для продолжительной мошеннической деятельности.

с. Представление документации по НДС и отчетность

Вопросы

ГНС требует представления огромного количества подтверждающих документов, каждый из которых требует отдельного отчета по НДС, что ложится бременем как на налогоплательщиков, так и на сотрудников ГНС, обрабатывающих эту документацию.

С введением *Системы выбора объекта налоговой проверки на основе критериев риска* и *Программы контроля счет-фактур НДС*, должна быть значительно сокращена необходимость в представлении налогоплательщиком столь детальной информации в отчетной документации. Как только в ГНС будет сделано движение к добровольному соблюдению налогового законодательства, детали отчетной документации станут единственными, которые понадобятся для оценки рисков налогоплательщика и принятия решения относительно необходимости выездной или камеральной видов проверок.

Рекомендации

ГНС не должна полагаться на такие большие объемы резервных копий отчетной документации по НДС, но ей требуется провести анализ тех требований к представлению документации, которые могут быть законным образом сокращены. Хотя, по мнению ГНС такая документация помогает ей контролировать случаи мошенничества, это является мнением группы экспертов Проекта РЕФОРМА, что выполнение других рекомендаций будет иметь гораздо большее влияние на предотвращение мошенничества. В то же самое время, снижение бремени документации, лежащего на легально зарегистрированных налогоплательщиков, будет иметь значительное влияние на повышение эффективности представления отчетной документации и процесс ее обработки в ГНС.

d. Налоговая проверка, или аудит НДС /Принудительные меры

Вопросы

Группа экспертов Проекта РЕФОРМА обнаружила, что существует много способов, которые ГНС могла бы использовать для улучшения процесса налоговых проверок и функции принудительного взыскания. Это помогло бы решить выявленные проблемы администрирования НДС, приводящие к развитию мошенничества, усилению бремени на бизнес, в результате которых происходит менее эффективный сбор поступлений от НДС в доходную часть государственного бюджета. С введением *Системы выбора объекта налоговой проверки на основе критериев риска* и автоматизированной *Программы контроля счет-фактур по НДС*, функция проверок должна учитывать изменения в сложившейся культуре работы и справляться с ними. Обе системы разработаны с целью снижения контакта между налогоплательщиком и ГНС в попытке усилить функцию по выявлению рисков и снизить коррупцию. ГНС установила и запустила в действие систематический процесс для выполнения ключевых задач налоговой проверки, но еще не ясно, какие виды обучения прошли налоговые инспекторы по системе выбора объекта проверки и какие критерии риска они уже использовали в своей работе.

Хотя автоматизация должна помочь в проведении проверок на систематической основе, многие задачи, привязанные к различным рискам, не решаются регулярно. Проверка контрольно-кассовых аппаратов в ходе налоговой проверки кажется рутинной задачей, которая, заключается только в том, чтобы выяснить, что контрольно-кассовый аппарат используется, а чеки выдаются, но можно было бы сделать гораздо больше в контексте этой задачи, например, проверить фактический оборот бизнеса для проверки статуса зарегистрированного плательщика в рамках соответствующего налогового режима. Также оказывается, что ГНС не занималась активно судебным преследованием фирм, если выяснилось, что их доходы превышают

регистрационный порог по НДС. В таких случаях ГНС должна расширить сферу налоговой проверки и сделать расчет суммы, которая будет начислена на весь объем неуплаченного НДС. В дополнение к этому, остаются неясными обязанности по принудительному взысканию ГНС, Финансовой полиции и Налоговой полиции, и вполне возможно, что некоторые задачи никак не касаются этих ведомств и отсутствует четкое разграничение функциональных обязанностей.

Рекомендации

С принятием новых подходов в работе, основанных на критериях риска, ГНС должна обеспечить подготовку к проведению проверок, используя эти процедуры и инструменты. Необходимо доработать и обновить инструктивные материалы по проведению проверок для отражения новых имеющихся данных. Также нужно разработать процедуры работы с расхождениями и несоответствиями, обнаруженными в счет-фактурах по НДС после их сопоставления и сверки, и это будет важно, когда фактически заработает программа контроля счет-фактур.

Предполагая, что налогоплательщики не захотят декларировать свои истинные доходы, чтобы уйти от регистрационного порога по НДС, ГНС также должна установить более жесткие процедуры при проверке выполнения требований налогового законодательства по налогу с продаж или применению контрольно-кассовых аппаратов. Практика показывает, что налогоплательщики выбирают свой налоговый режим и со стороны ГНС есть только небольшой контроль или мониторинг их реального статуса. Кроме того, проблема фиктивных счет-фактур не решается из-за отсутствия связи с получателями. В дополнение к этому, во многих развитых экономиках мира проблема непредставления отчетной документации по налогам и теневой экономики не является обязанностью отдела налоговых проверок налоговых органов, а скорее является другим направлением применения финансового закона. Правительство Кыргызской Республики должно определить всесторонний перечень функциональных обязанностей и распределить их в рамках конкретного уполномоченного органа исполнительной власти. После этого уполномоченный орган должен разработать коммуникационную стратегию, которая обеспечит обмен сведениями, информацией и координацию всех необходимых действий.

В Налоговом кодексе также должна быть предусмотрена более жесткая статья, устанавливающая ответственность зарегистрированных плательщиков НДС за проверку подлинности сведений об их поставщиках. Статья также должна содержать гарантии того, что добросовестные налогоплательщики, предпринявшие все усилия по проверке подлинности сведений о поставщиках, не ущемлялись отказом от зачета входного НДС. ГНС также должна активно анализировать способы, при помощи которых все ее процессы и системы фактически активизируют или способствуют широкому распространению налогового мошенничества. Для этого должны быть изучены все случаи мошенничества и проанализированы существующие в ГНС бизнес-процессы и процедуры для снижения вероятности их возникновения в будущем. Руководство Департамента по проверкам ГНС должно способствовать более тесным связям и взаимодействию с региональными подразделениями для предоставления любой информации о практике проведения проверок и разработки новых методов для соответствующего усиления процессов и систем.

е. Процедуры возмещения НДС

Вопросы

Бизнес жалуется, что законные экспортеры сталкиваются с серьезными трудностями в получении возмещения НДС со стороны налоговых органов. Даже для тех предприятий, которые классифицируются как "добросовестные экспортеры", процесс подачи заявления на возмещение является сложным и требовательным. В настоящее время, процедуры являются чрезмерно детализированными, а объем документов для представления, определенный законом, является обширным. Также оказалось, что отсутствует гибкость при подаче заявления о возмещении, а инспекторы требуют представлять все необходимые документы. Экспортеры утверждают, что налоговые органы постоянно отказываются или откладывают обработку информации по возмещениям, в случае если в одном из представленных документов обнаружена ошибка или если они не представлены в нужном порядке. В целом, внутри ГНС сформировано определенное отношение к проблеме возмещения, которое, в основном, сводится к отказу рассматривать счет-фактуры, выявлению и поиску технических неточностей, ошибок в оформлении, опечаток и просто отклонению заявлений. В случае превышения суммы в 300,000 сомов, требуется проведение серии проверок, которые усложняются с каждым этапом проверки, что также является попыткой найти основания для отклонения заявления. Те, кто проходят первый тест на уровне местного налогового органа, затем проходят повторный тест до окончательного принятия решения о возмещении. Для получения возмещения затем необходимо встать в длинную очередь в казначействе, и складывается такое ощущение, что между ГНС и Комиссией по возмещению НДС, которая была создана для принятия заявлений о возмещении сумм НДС, существует огромная пропасть.

Трудности, с которыми сталкивается Правительство Кыргызской Республики в вопросах возмещения и возврата налогов, аналогичны проблемам налоговых органов многих странах с развивающейся экономикой. Во-первых, просто не хватает средств государственного бюджета для их выплаты, и, во-вторых, существует огромное нежелание налоговых органов сделать возврат превышения сумм входного НДС без изнуряющих и чрезмерно детализированных проверок для подтверждения точности и достоверности этих сумм. Отсутствие бюджетного финансирования в целом вызвано тем, что выплаты сумм по возмещению НДС рассматриваются как расходы, а не как баланс учета входного/выходного НДС, что является неотъемлемым элементом этого налога.

Рекомендации

ГНС должна пересмотреть подходы к рассмотрению заявлений о возмещении и определить меры и действия, которые смогут уточнить процессы и процедуры с четким определением уровня ответственности. Угроза фиктивных возмещений существует во всех странах, где действует система НДС, но ГНС должна внедрить методологию для выявления и предотвращения действий, нарушающих функционирование налоговой системы. Это должно быть сделано каким-то совершенно новым способом и только в отношении НДС. Любые новые процедуры должны разрабатываться таким образом, чтобы выполнялись положения закона, но оставалась возможность внесения поправок или изменений при их первом изучении или обзоре. Для гармонизации обзора, сделанного выше, необходим анализ мошеннических операций со счет-фактурами по входному НДС так чтобы можно было разработать меры контроля для выявления возможных случаев мошенничества и предпринять упреждающие действия по их приостановлению. Данное исследование

определило те сферы деятельности внутри структуры ГНС, где можно улучшить меры по борьбе с мошенничеством, которые все вместе взятые могут усилить общий контроль.

Кроме того, должно быть проанализировано постоянное увеличение так называемых ‘налоговых переплат’ для раздельного рассмотрения различных видов ‘переплаты’, влияющих на общую итоговую сумму. Как только это будет сделано, станет возможным начать разработку методов или процедур для решения проблемы.

f. Принудительный сбор налогов

Вопросы

Функция принудительного сбора заключается во взыскании налоговой задолженности налогоплательщиков согласно начислениям, сделанным ГНС. Данная функция является заключительным важным звеном контроля плательщиков НДС, и ее процессы и процедуры должны быть ясными и действенными. В настоящее время, тем не менее, режим принудительного сбора является беспорядочным, и он полностью погряз в чрезмерно *заорганизованной* ручной работе и отсутствии четкого направления. Вопросы выявления налоговой задолженности, недоимок и лиц, прекративших подачу налоговых деклараций, рассматриваются одновременно, а перечень действий, необходимых предпринять, разрабатывается таким образом, что это создает проблемы для реализации одной регулярно повторяющейся процедуры принуждения к выполнению требований или действий в отношении прекращения подачи налоговых деклараций и отчетов. Департамент принудительного взыскания (сбора) налогов не должен начислять предполагаемую сумму неуплаченного налога в сфере теневой экономики, что в настоящее время, по всей видимости, и происходит. Режим принудительного взыскания (сбора), кажется, не так силен за исключением попыток снятия денег с банковского счета налогоплательщика, обращения в суд с просьбой о выдаче разрешения об изъятии его имущества или осуществления других судебных действий.

ГНС также нуждается в подготовке более эффективных отчетов об управлении, к которым сейчас есть доступ. Неспособность выявления лиц, прекративших подачу налоговых деклараций и отчетов, неумение использовать автоматизированную систему для выявления задолженности, создают серьезные проблемы. Функция принудительного взыскания (сбора) налогов должна быть организована таким образом, чтобы разрабатывались инструктивные материалы для местных подразделений по принудительному взысканию (сбору) налогов местных налоговых органов и обеспечения мониторинга деятельности и принятия действий, когда не выполняются плановые показатели по сбору налогов.

Рекомендации

Департамент по принудительному взысканию (сбору) налогов центрального аппарата ГНС должен иметь возможность разрабатывать план мониторинга и контроля задолженности и недоимок налогоплательщиков. Бытует мнение, что чем быстрее выявляется налоговая задолженность и принимается соответствующее действие для ее покрытия, тем лучше имеется шанс успешно ее собрать. Учитывая это, работа Департамента должна быть организована таким образом, чтобы это помогало местным налоговым органам в выполнении их задач, а также крепко удерживало бы ситуацию

под контролем со всеми ее тенденциями для проведения корректирующих мер или разработки новой политики быстрого реагирования на любое новое поведение налогоплательщика. Основные функциональные обязанности Департамента:

- Политика принудительного взыскания (сбора);
- Планирование принудительного взыскания (сбора);
- Технический контроль долговых обязательств и сбора;
- Взаимодействие с сотрудниками Правового отдела и Отдела по управлению персоналом.

Хотя в настоящее время не все из этих обязанностей могут подходить для ГНС, структура и организация должны быть установлены таким образом, чтобы местные налоговые органы могли выполнять свои функциональные обязанности в обычном, регулярно повторяющемся и систематическом режиме. Если будет принята рекомендация о защитном начислении, сразу же будет получен результирующий эффект увеличения случаев принудительного взыскания (сбора) налогов, и будет необходимо установить надежный и эффективный процесс для осуществления своевременных действий на каждом этапе работы по сбору налоговых недоимок и задолженности.

г. Освобождения и специальные льготы

Вопросы

Перечень освобождений является длинным и, как отмечалось в Разделе III, некоторые из них являются не соответствующими норме. Также преобладание специальных льгот и привилегий усложняет налоговое администрирование. Налоговым инспекторам трудно ориентироваться в документации различного типа, инструкциях и положениях правительства для четкого понимания статуса освобождений и льгот.

Рекомендации

Каждое налоговое освобождение и специальная льгота требуют анализа, а также принятия решения с позиций их необходимости и влияния на систему. Такой аналитический материал позволил бы разработчикам политики рассмотреть все существующие освобождения и льготы и упразднить те, которые не отвечают требованиям новой принятой налоговой политики. Подобная рационализация позволила бы увеличить налоговые поступления.

h. Структура управления и функции Государственной налоговой службы (ГНС)

Вопросы

Поскольку многие из рекомендованных вариантов политики, предложенные в Разделе III, потребуют изменений в бизнес-процессах и системах, ГНС также должна пересмотреть свою текущую организационную структуру и функции для обеспечения функционирования всех своих систем в соответствии с рекомендуемыми требованиями и обучением своего персонала, который будет выполнять новые функциональные обязанности и осуществлять новые бизнес-процессы. Ясно, что организационная структура ГНС была построена по функциональному принципу, и создается впечатление, что она продолжает следовать этому принципу в целом. Однако в течение

нескольких последних лет произошли изменения, и в структуру ГНС были введены новые отделы, подразделения и должности, что привело к перекосам в исходной структуре распределения линейных функциональных обязанностей.

Рекомендации

Хотя это не входит в задачи данного исследования, группа экспертов Проекта РЕФОРМА считает, что ГНС должна предпринять анализ и пересмотреть структуру управления для улучшения своих функций по администрированию НДС и определению способов эффективного осуществления принятых изменений политики. Должны быть проанализированы и оптимизированы функциональные обязанности структурных единиц, подразделений и линейного руководства в центральном аппарате и на местах так чтобы каждый сотрудник знал роль, которую он выполняет внутри организации, ее бизнес-процессах и процедурах. Отчеты об управлении должны быть доступны на каждом уровне, чтобы у сотрудников и управленческого состава была возможность проводить мониторинг выполнения обязанностей и оценку деятельности. Наличие четко определенной функциональной структуры позволит сделать эффективной и действенной не только функцию по администрированию НДС, но и все ключевые задачи деятельности ГНС, которые будут уменьшать возможности для коррупционной деятельности. Между ГНС и разработчиками налоговой политики должна существовать хорошая связь для обеспечения плавной реализации любой новой политики и заблаговременного информирования налогоплательщиков об этом. Как только это будет сделано, ГНС должна начать процесс управления изменениями для внедрения всех предложенных рекомендаций по организационной структуре и функциональным обязанностям для улучшения всей деятельности ГНС в целом.

Приложение IV-1: Услуги Департамента по работе с налогоплательщиками (Образовательные визиты)

ГНС прилагает постоянные усилия по улучшению взаимоотношений с налогоплательщиками, и ДРСН является первым структурным подразделением, где эта работа ведется. Согласно статье 11 Налогового кодекса Кыргызской Республики, признание добросовестности является принципом налогового соответствия, если не будет доказано обратное (то есть, налогоплательщик признается действующим добросовестно, пока этот факт не будет опровергнут на основании документально подтвержденных сведений).

С учетом этого ГНС должна разработать меры контроля, дающие возможность подтвердить, что налогоплательщик платит налоги правильно и в срок. Эти меры должны способствовать обеспечению налогового соответствия, гарантирующие в то же самое время принятие соответствующих мер в случае установленных нарушений. Необходимо сделать анализ процедур подачи деклараций и отчетов с тем, чтобы аналогичные процедуры на уровне местных налоговых органов больше не были такими трудоемкими как, например, подача деклараций по почте.

С началом работы *Службы единого окна*, налогоплательщик – юридическое лицо, имеет возможность выполнять обязательства, касающиеся налоговой и государственной регистрации в органах юстиции, что является большой выгодой для налогоплательщика. Это имело эффект снижения возможностей первичного контакта с ГНС, за исключением покупки счет-фактур НДС, и только после истечения 12

месяцев может быть проведен контроль или проверка. Введение системы выбора объекта налоговой проверки на основе критериев риска представляет возможность для анализа соответствия, но, учитывая мнение ГНС относительно большого числа мошеннических операций с входным НДС, необходимо установить дополнительный контроль.

Международный опыт показал, что, когда мошеннические схемы с использованием счет-фактур стали создавать большие проблемы, налоговые органы решили ввести «образовательные визиты» как метод предотвращения и недопущения проблемы. Многие страны, включая Австралию, Канаду, Великобританию и Австрию, ввели фильтрацию рисков и некоторые виды образовательных контактов с новыми зарегистрированными налогоплательщиками. В планы налоговых инспекторов Австрии также входило посещение новых предприятий, компаний и бизнеса сразу после их регистрации.

Концепция образовательных визитов заключается в посещении сотрудниками ДРСН офиса или помещений налогоплательщика в первые шесть недель с момента их регистрации. Целью является предоставление в доброжелательной форме информации и инструктажа о налоговых обязательствах налогоплательщика и всех налоговых процедурах, о которых налогоплательщик должен знать с тем, чтобы порядок предоставления налоговых отчетов и деклараций был по возможности легким для налогоплательщика. В то же самое время, конечно, для ГНС, образовательный визит должен подтвердить, что существуют доказательства легитимности бизнеса, а реквизиты, указанные в регистрационных документах, даны в правильном порядке и соответствуют действительности. Этот визит ни в коем случае не налоговая проверка, и его целью является оказание помощи вновь зарегистрированным налогоплательщикам в установлении правильных процедур учета и прочих налоговых обязательств согласно налоговому законодательству.

С точки зрения ресурсного обеспечения - они не будут большими и как только сотрудники пройдут тренинг и ознакомятся с установленными процедурами, продолжительность образовательных визитов не должна составлять более одного-двух часов. Образец отчета об образовательном визите приводится на следующей странице.

Процессы и процедуры должны быть разработаны для того, чтобы можно было определить новых зарегистрированных налогоплательщиков и запланировать график конкретных действий, которые будут приниматься в отношении этих налогоплательщиков. Проверки прошлой деятельности, информация, взятая у других бизнес-ассоциаций, данные о взаимодействии с ГНС в прошлом, свидетельства о разделении бизнеса и т.д. также могут стать предметом внимания процедуры предварительного визита. Контакты по телефону могут использоваться для назначения встреч с объяснением цели предстоящего визита, а разного рода буклеты и памятки могут выдаваться вместе с удостоверением/сертификатом о регистрации, где будет сказано, что бизнесу будет предложена помощь со стороны налогового органа.

На следующей странице приводится образец формы образовательного визита, являющейся достаточно простой формой с указанием вопросов, требующих внимания, которые будут объяснены налогоплательщику и им поняты. Форма может быть разработана с учетом пожеланий ГНС в отношении ее формата, дизайна и стиля.

Рекомендуется:

- Рассматривать процедуру проведения образовательного визита как контрмеру мошенничеству по входному налогу.
- Провести анализ процедуры подачи налоговой документации и деклараций в местных налоговых органах для целей их облегчения, чтобы они были не сложнее процедур подачи документов по почте.
- Обеспечить разработку серии брошюр, буклетов и информационно-справочной литературы в рамках существующей в настоящее время программы обучения налогоплательщиков.

ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЙ ВИЗИТ (примерный образец)

Налогоплательщик Ф.И.О.....
ИНН.....

Адрес.....
.....

Телефон Номер.....
.....

Лицо(а), прошедшее(ие) беседу
.....

Должность/позиция в бизнесе

Вопросы, которые были обсуждены, разъяснены и поняты:

Изученные реквизиты	Да/Имеет место	Рекомендация - дана и будет использована	Не может быть использована
Сертификат органа юстиции			
Сертификат ГНС			
Подтвержденные детали банковского счета			
Проведен полный инструктаж			
Удовлетворительное состояние бухгалтерских книг, учетной документации для подготовки			

отчетов			
Поняты налоговые обязательства			
Поняты вопросы, связанные с входным и выходным НДС			
Поняты требования к использованию счет-фактур			
Декларации по товарам и убыткам			
Помещение соответствует целям деятельности			
Товары /работы соответствуют задекларированной информации			
Объяснены полномочия проверяющих			

Посещение данного предприятия/бизнеса было сделано день/месяц 20..... года
сотрудником ДПРС

Должность

Приложение IV-2: Сектор регистрации

Как упоминалось в Разделе *Работа с налогоплательщиками*, Служба единого окна была установлена для содействия развитию бизнеса и в этом отношении она была удачной. С другой стороны, оказалось, что практика любой проверки репутации компании или запрашивания доказательств о предыдущей предпринимательской деятельности или вопросы относительно ее клиентов была в прошлом и взамен этого ГНС не установила какие-либо новые процедуры.

ГНС создала хорошую базу данных за несколько лет, и она должна иметь возможность выполнять какую-то перекрестную проверку, чтобы незамедлительно заняться поиском подозрительных зарегистрированных лиц, как только станут известными данные о регистрации. Все это вместе с образовательным визитом является еще одним видом действий для того, чтобы гораздо быстрее выявить мошенническую регистрацию, чем это делается в настоящее время.

Отдел регистрации должен найти способы поиска всей информации, которая находится в распоряжении различных правоохранительных органов, чтобы выполнить столько предварительных проверок, сколько потребуется для того, чтобы проверить их подлинность и установить их добросовестность. Могут возникнуть проблемы, связанные с законами об обмене информацией, но следует предпринять все усилия для максимального расширения возможностей для проведения проверки.

С учетом такого большого количества обсуждений, состоявшихся относительно потери доходов из-за «псевдо»-регистраций, следует выполнить определенный анализ требований, предъявляемых к регистрации, особенно в отношении регистрации по НДС. Любую компанию, занимающуюся предпринимательской деятельностью и заявляющую о превышении максимального порога, следует, как минимум, попросить представить доказательство факта предпринимательской деятельности и список клиентов. Для новой регистрации по НДС или добровольной регистрации по НДС следует запросить еще большее количество доказательств. Если есть мнение, что проблема действительно является серьезной, то необходимо запросить дополнительное доказательство законности бизнеса до выдачи любых счет-фактур по НДС. Другим вариантом может быть введение испытательного (пробного) периода в течение первых 3 или 6 месяцев с применением механизма возвратного налога для зарегистрированных клиентов и включающую сумму НДС, для незарегистрированных клиентов с учетом входного НДС на материальные приобретения в течение испытательного (пробного) периода. Эти методы потребуют разработки соответствующих процессов и процедур и, возможно, изменения закона.

В разделе настоящего Отчета, касающегося политики, будут также предложены некоторые методы для ограничения выставления счетов на уплату НДС для новых зарегистрированных лиц с целью полного ограничения системы уплаты-возврата в первые месяцы работы.

Обязательное снятие с регистрации после двух последовательных периодов прекращения подачи отчетов не является реальной штрафной санкцией для налогоплательщика, нарушающего налоговую дисциплину. Фактически, возможно, это содействует любой мошеннической деятельности, так как действия, предпринимаемые до сих пор ГНС, помогают в случае внезапного исчезновения. Должны быть какие-то другие меры, принимаемые в отношении лиц, переставших подавать налоговые

декларации, не дожидаясь снятия с регистрации, и такие меры предлагаются в пункте 8 основного Отчета.

Передовая международная практика в случае со снятием с регистрации компании, которая закрывает свое дело или меняет право собственности, заключается в том, что Отдел регистрации выдает заключительные отчеты для налогоплательщика, чтобы он заполнил их и представил свое окончательное исполнение финансового обязательства. Как только Отдел регистрации получает такие отчеты, он просит Отдел налоговых проверок выполнить финальный аудит, чтобы установить правильность представленной декларации и полную сумму к уплате. И только после этого Отдел регистрации окончательно завершает процесс снятия с регистрации и освобождает налогоплательщика от его налоговых обязательств. До тех пор, пока такие процедуры не выполнены, налогоплательщик считается все еще зарегистрированным и подлежащим всем налоговым обязательствам в силу своей регистрации.

Разработанные для этой цели процессы и процедуры должны осуществляться внимательно и осторожно для обеспечения выполнения конкретных сроков и понимания каждой вовлеченной в этот процесс стороны своей ответственности и общей роли в нем.

Рекомендуется:

- Пересмотреть требования к регистрации (особенно по НДС) для установления процессов и процедур, которые будут определять законность и истинность заявлений, а также необходимость требования обосновать подлинность предпринимательской деятельности в сфере торговли.
- Пересмотреть процессы и процедуры случаев де-регистрации для обеспечения проверки полного конечного налогового обязательства налогоплательщика до завершения де-регистрации и освобождения этого налогоплательщика от выполнения этих обязательств.

Приложение IV-3: Отдел налоговых проверок

Отдел налоговых проверок должен соответствовать изменениям в связи с введением Системы выбора объекта проверки на основе критериев риска и автоматизированной Программы контроля счет-фактур НДС. Обе системы разработаны для того, чтобы исключить вмешательство человеческого фактора в попытку повысить уровень определения рисков и также для того, чтобы снизить уровень коррупции. Задействован механизм систематического процесса для выполнения главной задачи налоговой проверки, но он недостаточно четкий в отношении того, какое обучение инспекторы должны пройти, чтобы работать с системой отбора или используемыми критериями риска. С введением этих новых приемов Государственная налоговая служба должна быть уверена в том, что инспекторы достаточно подготовлены для того, чтобы использовать эти новые приемы, и разработать новые процедуры, чтобы помочь им выполнять их. Необходимо обновить любые инструкции по проведению проверки, чтобы отразить новые полученные данные и разработать процедуры действий при обнаружении несоответствий, когда начнет реализовываться Программа контроля счет-фактур НДС.

Большое значение имеет хорошее *Руководство по проведению проверки*, которое поможет налоговым инспекторам эффективно и действенно выполнять свою роль. Необходимо организовать обучение, но при этом неоценимый вклад может иметь хорошо написанная инструкция, которая включает весь процесс подготовки и выполнения эффективной проверки любого рода.

Другие функциональные обязанности при определении нарушений применения законодательства менее ясны и возможна такая ситуация, когда из-за того, что некоторые задачи распределены для выполнения как бы между другими департаментами, такими как Финансовая или Налоговая полиция, они остаются нереализованными. Учитывая предполагаемое нежелание со стороны налогоплательщиков декларировать свои подлинные обороты, чтобы избежать максимального начисления НДС, больше работы предстоит сделать для того, чтобы проверить этот вопрос при проведении проверки в отношении налога с продаж или контрольно-кассовых аппаратов и т.д. Есть много случаев из практики, когда налогоплательщики выбирают свой собственный режим уплаты налогов при минимальном контроле и мониторинге их реального статуса со стороны Государственной налоговой службы и проблема фиктивных счет-фактур не решается вследствие отсутствия интереса к решению этой проблемы и следования указаниям со стороны получателей.

Деятельность теневой экономики очень активна в Кыргызской Республике и Отдел налоговых проверок должен иметь хорошо разработанную политику и планы решения проблем. Ответственность за выявление и регистрацию плательщиков, не подающих налоговую декларацию, расчет налоговых задолженностей зарегистрированных лиц, установление налоговых обязательств лиц, переставших подавать налоговые декларации, и т.д. должна быть четко определенной так же, как и в случае с коммуникацией и взаимодействием, когда все стороны знают, что они должны делать в случае возникновения ситуаций, не входящих в их компетенцию.

Во многих налоговых службах развитых стран проблема лиц, не подающих налоговую декларацию, как проблема теневой экономики, не входит в зону ответственности Отдела налоговых проверок; Государственная налоговая служба или Правительство Кыргызской Республики должны определить функциональную ответственность и

затем назначить эти функции специальному налоговому подразделению. Эти подразделения должны затем разработать стратегию информирования, которая обеспечит такое положение дел, при котором происходит обмен информацией и координация действий в соответствии с необходимостью.

Следует предпринять полный аналитический обзор этих функциональных обязанностей и принять решения относительно того, какие отделы будут нести ответственность и как передавать информацию о нарушении, не входящую в зону их ответственности, в соответствующий отдел.

Вопросу мошенничества в отношении входного НДС придается первостепенное значение в списке проблем Отдела налоговых проверок, который должен анализироваться, в результате чего должны разрабатываться процессы и процедуры, снижающие возможности для продолжения мошеннических действий. Руководство Отдела налоговых проверок должно всегда идти на шаг вперед при разработке новых методов, используемых в своих местных подразделениях, и они должны определять направления и действия, которые повлияют на попытки представления истинных деклараций об обязательствах. В хорошо организованном Отделе налоговых проверок ответственность за разработку и реализацию процессов и процедур несут скорее соответствующие подразделения центрального аппарата, чем методологический отдел центрального аппарата, как это происходит в настоящее время в Кыргызской Республике. Принципом должно стать следующее – соответствующее специальное подразделение более приближено к реальным потребностям, чем обособленный Методологический отдел с более обособленной культурой.

В Налоговом кодексе должна быть предусмотрена более серьезная статья, согласно которой компании, зарегистрированные по НДС, несут ответственность за проверку достоверности детальной информации по НДС своих поставщиков. Какие-то превентивные меры должны быть включены в статью, обеспечивающие то, чтобы добросовестным налогоплательщикам, предпринимаящим все возможные шаги для проверки достоверности данных, не был нанесен ущерб отказом зачета входного НДС.

Ответственность за работу с лицами, прекратившими подачу налоговых деклараций, не ясна, но непредставление первого и второго отчетов может стать показателем псевдо бизнеса/мошенничества со счет-фактурами и такие ситуации следует рассматривать и разрабатывать задачи и процедуры для принятия немедленных ответных действий в таких случаях.

Рекомендуется:

- пересмотреть и обновить Инструкцию по проведению налоговых проверок;
- следует предпринять полный обзор функций Отдела по принудительному взысканию налоговых поступлений, чтобы обеспечить понимание всех прав и обязанностей и того, как информация о нарушении, не входящая в их компетенцию, должна передаваться в соответствующий отдел;
- в Налоговом кодексе следует предусмотреть более жесткую статью об ответственности компаний, зарегистрированных по НДС, за проверку достоверности данных по НДС своих поставщиков;

- процессы и процедуры должны стать должностными функциями скорее соответствующего отдела центрального аппарата, а не общего Методологического отдела центрального аппарата;
- Отдел налоговых проверок должен взять на себя ответственность за контроль случаев первого и второго периода, когда лица перестают подавать налоговые декларации, чтобы принять ответные меры в случае ведения псевдо-бизнеса/мошенничества с входным НДС.

Приложение IV-4: Проблемы возмещения НДС

Трудности, с которыми сталкивается Правительство Кыргызской Республики в вопросах возмещения и возврата налогов, аналогичны проблемам налоговых органов многих странах с развивающейся экономикой. Во-первых, просто не хватает средств государственного бюджета для их выплаты, и, во-вторых, существует огромное нежелание налоговых органов сделать возврат превышения сумм входного НДС без изнуряющих и чрезмерно детализированных проверок для подтверждения точности и достоверности этих сумм.

Отсутствие бюджетного финансирования в целом вызвано тем, что выплаты сумм по возмещению НДС рассматриваются как расходы, а не как баланс учета входного/выходного НДС, что является неотъемлемым элементом этого налога.

Угроза мошеннического возврата налогов присуща для Кыргызской Республики, как и во всех странах, в которых действует система НДС, но должны функционировать системы и действия, которые могли бы выявить/предотвратить такие атаки на систему. Следует анализировать сферы, определенные как рискованные, и разрабатывать процедуры, которые могли бы своевременно противостоять таким рискам. Рекомендации данного Отчета, если будут приняты, помогут снизить серьезность этой проблемы.

В настоящее время текущие процедуры описаны детально и количество необходимой сопроводительной документации для удовлетворения заявления многочисленное, и детализировано в законе. Но это предполагает слабую гибкость, когда дело доходит до заявления о возврате налога, инспекторам ничего не остается, как требовать предоставления всей необходимой документации, даже в случаях, когда один или два из них полностью не подходят для определенного случая.

В ГНС сформировано определенное отношение к проблеме возмещения, которое, в основном, сводится к отказу рассматривать счет-фактуры, выявлению и поиску технических неточностей, ошибок в оформлении, опечаток и просто отклонению заявлений. Серия проверок заявления, через которые предстоит пройти, если оно связано с суммой более 300 000 сомов, очень многочисленная и на каждом этапе таких проверок предпринимаются попытки отказать в удовлетворении требования.

Необходимо определить причины злоупотреблений в системе счет-фактур по НДС и затем ГНС должна разработать процедуры, которые могли бы применяться на самых ранних этапах. Ответ не заключается в том, чтобы все больше и больше возлагать обязательства на всех налогоплательщиков, некоторые из которых будут просить законного возмещения НДС.

Рекомендуется:

- Руководству Государственной налоговой службы выполнить обзор всего процесса обработки заявлений на возврат НДС и определить действия, которые могли бы прояснить весь процесс и процедуры. Это следует делать исключительно только в случае с НДС. Следует разработать новые процедуры, чтобы соответствовать положениям закона, но чтобы существовали возможности для изменений или пересмотра при первом же обзоре.
- Для соответствия вышеуказанному обзору необходим анализ мошеннических операций со счет-фактурами по входному НДС так чтобы можно было разработать меры контроля для выявления возможных случаев мошенничества и предпринять упреждающие действия по их прекращению. Данное исследование определило сферы деятельности внутри структуры ГНС, где можно улучшить меры по борьбе с мошенничеством, которые все вместе взятые могут усилить общий контроль.
- Кроме того, должно быть проанализировано постоянное увеличение так называемых ‘налоговых переплат’ для отдельного рассмотрения различных видов ‘переплаты’, влияющих на общую итоговую сумму. Как только это будет сделано, станет возможным начать разработку методов или процедур для решения проблемы.

Приложение IV-5: Принудительный сбор

Основными функциональными обязанностями реорганизованного Отдела принудительного взыскания могут стать следующие:

- Политика принудительного взыскания налогов:
 - (a) Разработка и анализ методов и процедур режима регулярно осуществляемого систематического сбора налогов, включая анализ несоответствия банковских платежей и действий лиц, прекративших подачу налоговых деклараций.
 - (b) Разработка руководящих принципов и процедур для местных подразделений для ведения переговоров относительно выплаты задолженности частями.
 - (c) Определение и анализ ограничений и критериев списания сумм.
 - (d) Выработка политики, организационных мероприятий и обзор новых законов и ситуаций.
 - (e) Определение приоритетов при сборе через установление значимых плановых показателей для улучшения деятельности.
 - (f) Разработка четких и точных процедур и процессов для обеспечения ответственности на нужном уровне, особенно при выполнении мероприятий по замораживанию банковских счетов или снятий со счета.
 - (g) Определение требований к обучению и взаимодействию с Учебным центром.
 - (h) Инструкции для региональных подразделений.
- Планирование мер по принудительному взысканию:

- (a) Мониторинг всех ежемесячных платежей и ситуаций, связанных с налоговой задолженностью и недоимками.
 - (b) Определение неудовлетворительной деятельности региональных структурных подразделений.
 - (c) Разработка стратегий в отношении ситуаций с необоснованной задолженностью.
 - (d) Разработка четких и ясных процедур и процессов цикла планирования и мониторинга.
 - (e) Определение требований, предъявляемых к обучению и взаимодействию с Учебным центром.
- Инспекционная проверка мероприятий по работе с задолженностью и сбору:
 - (a) Планирование и проведение проверок региональных структурных подразделений.
 - (b) Определение процедур и под-процедур (дополнительных) анализа в ходе проверки.
 - (c) Подготовка выводов и заключений по итогам проведенной проверки с предоставлением рекомендаций и наблюдений.
 - Взаимодействие с Юридическим отделом и Отделом по работе с персоналом:
 - (a) Мониторинг банкротства и аналогичных действий на предмет их своевременности.
 - (b) Разработка и согласование процедур для всех действий по принудительному взысканию задолженностей.

Приложение IV-6: Обзор структуры управления Государственной налоговой службы

Структура управления Государственной налоговой службы была установлена по функциональному принципу и, в общем, следует ему. Тем не менее, за прошедшие годы произошли изменения, были созданы новые отделы и позиции, которые исказили первоначальное функциональное распределение обязанностей. Пришло время для проведения аналитического обзора с намерением установить такую структуру управления, которая поможет эффективно реализовать многие идеи, изложенные в Отчете. Целью обзора должен быть взгляд на роли и должностные обязанности руководства центрального аппарата и изучение того, может ли существующая структура обеспечить предоставление следующей информации.

Роль руководства (центрального аппарата):

Государственная налоговая служба несет ответственность за реализацию и справедливое и прозрачное администрирование налогового законодательства, а также выполняет обязанность по обеспечению налоговых поступлений в государственный бюджет. Отделы центрального аппарата оказывают поддержку Председателю Государственной налоговой службы в выполнении этих задач, они устанавливают и выполняют обзор политики и рассматривают новые концепции.

В задачи отделов центрального аппарата не входит операционная работа, но они должны определять требования, предъявляемые к политике и устанавливать стандарты для каждого подразделения и информировать о них территориальные подразделения. Они должны обеспечивать применение территориальными подразделениями процессов и процедур, установленных законодательством, или инструкциями и приказами центрального аппарата.

Отделы центрального аппарата должны контролировать общую работу ГНС и каждого территориального подразделения и инициировать любые корректирующие действия в тех случаях, когда работа не достигает своих целей. Центральный аппарат не предпринимает таких действий сам, но, если необходимо, он обеспечивает принятие таких действий соответствующим органом.

Роль территориальных (региональных структурных подразделений)

Территориальное (региональное структурное) подразделение является первичным уровнем взаимодействия между Центральным аппаратом Государственной налоговой службы и сообществом зарегистрированных налогоплательщиков. Это территориальное (местное) подразделение выполняет основные функции Государственной налоговой службы, связанные с регистрацией, предоставлением услуг налогоплательщику, обработкой деклараций и платежей, проверками, аудитом, обеспечением соблюдения налогового законодательства и взысканием налогов.

В зону ответственности руководителя (менеджера) территориального подразделения входит обеспечение эффективного, своевременного выполнения этих функций, их выполнения в соответствии со стандартами, которые отделы Центрального аппарата считают удовлетворительным. Таким образом, хотя он подотчетен Председателю за всю работу территориального подразделения, он также несет ответственность перед заместителями Председателя, назначенными им, за реализацию процедур, процессов и задач. Эта двойная роль иногда забывается, когда документально утверждается функциональная обязанность. Руководители (менеджеры) местных территориальных подразделений ГНС отвечают за все аспекты управления этими подразделениями и Председатель судит об их работе, но такое суждение включает оценку того, как территориальное подразделение соответствует установленным должностным функциям.. Они несут ответственность за то, как методы работы и плановые показатели, установленные центральным аппаратом, выполняются территориальными подразделениями.. Таким образом, руководители территориальных подразделений могут использовать свои управленческие навыки для организации структуры подразделения, чтобы она отвечала местным условиям, но они не могут отменять согласованные планы, процессы и процедуры, определенные функциональными блоками центрального аппарата ГНС и они должны находить возможность выполнять все функциональные обязанности, предписанные для выполнения заместителями Председателя, отвечающими за каждый отдельный функциональный блок центрального аппарата ГНС и действующими от имени Председателя.

Ключевые функции Государственной налоговой службы должны стать центральным элементом подходов к внутреннему управлению, который должен дополняться системой ответственности, контроля и подотчетности *«Профиля управления»*. Большие изменения в культуре управления и исполнения должны сопровождаться *Программой управления изменениями*, осуществляемой одновременно для поиска новых стилей руководства и деятельности.

«Профиль управления» будет состоять из частей, касающихся наименования должности, служебных обязанностей, описания выполняемой роли, ответственности, ключевых показателей эффективности деятельности, ключевых этапов деятельности, структуры предельных объемов полномочий по управлению или предельного объема единиц, находящихся в подчинении, штатной численности персонала, осуществляемого контроля, частоты проверок и замечаний, которые руководитель линейного подразделения делает сотруднику, занимающему должность, после проверки его работы. Это учет, проводимый на постоянной основе, записи по которому передаются каждому вновь назначенному руководителю. Эти данные по управлению обновляются, как минимум, раз в год. В конце этого документа приводится образец примерного документа по основным аспектам «Профиля управления».

При таком подходе все сотрудники персонала будут иметь четкое понимание своей роли и должностных обязанностей. Должны быть разработаны инструкции относительно того, *что, как и когда* должно выполняться, и сотрудник несет ответственность за их выполнение в рамках установленной процедуры и на своевременной основе.

Весь персонал будет видеть то, как их работа отвечает требованиям функциональных обязанностей отдела и будет знать, чего от них ожидают, и как будут оценивать их работу. Все менеджеры должны знать, как их персонал выполняет свои задачи. Следовательно, работа Государственной налоговой службы будет профессионально управляться, а налоги будут лучше контролироваться.

Рекомендуется:

- Руководству Государственной налоговой службы создать комиссию по проведению функциональной диагностики своей деятельности, чтобы обеспечить более эффективное использование организационной структуры ГНС.
- Руководству Государственной налоговой службы рассмотреть возможность принятия и утверждения «Профиля управления» для всего персонала.
- Руководству Государственной налоговой службы рассмотреть использование *методологии управления изменениями* при реализации вышеуказанных мероприятий.

Примером такого профиля является:

«Профили управления»

(Примерные образцы)

Профиль управления должностной позицией XXXX

Настоящий профиль содержит разделы, указанные ниже, и является постоянно действующим описанием должностных обязанностей, которое вручается каждому отдельному сотруднику, занимающему определенную должностную позицию (пост). Профиль должен обновляться, как минимум, один раз в год.

Профиль остается действительным для каждой отдельной должностной позиции; он должен храниться и использоваться заместителем начальника отдела/департамента в случае отсутствия лица, занимающего этот пост, до его возвращения или назначения его преемника. Профиль представляет собой историю управления и деятельности, но никак не является «обычной практикой» или окончательной методологией.

Каждое новое назначенное лицо привносит свой собственный индивидуальный подход к выполнению должностных обязанностей и вносит изменения, чтобы соответствовать стилю руководства, НО формат всегда должен оставаться неизменным, так же, как и описание должностных обязанностей.

История управления будет ценной для новых лиц, занимающих должность, помогая им понять суть новой должности, а также для их информирования об имеющемся прогрессе с точки зрения работы персонала и отдела.

Профиль подходит для надзорной или управленческой позиции любого уровня, хотя и может сокращаться по содержанию, если он предназначен для вспомогательного персонала.

Наименование должности

Наименование согласно данным, указанным в материалах отдела/департамента.

Описание должности

Описание согласно данным, указанным в материалах отдела/департамента.

Этот раздел может содержать организационную структуру для определения места занимаемой должности в организационной структуре ведомства.

Роль

Это может быть точка зрения лица, занимающего данную должность, относительно требований к должностным обязанностям, к тому, что требуется делать и как, а также сроков выполнения задач.

Этот раздел также объясняет уровень полномочий должности в отношении принятия решений, и следующий более высокий уровень полномочий, который требует отчетности, когда это необходимо.

Он устанавливает уровень полномочий персонала, который подчиняется лицу, занимающему данную должность.

Должностные обязанности

Разрабатываются, исходя из содержания роли, и охватывают все аспекты обязанностей сотрудников и управленческого состава. Например:

- 1. Разработка годового плана;**
- 2. Разработка рабочего плана или системы контроля на год;**

3. Оценка потребностей в обучении сотрудников на год;
4. Планы проверки сотрудников;
5. И т.д.

Ключевые показатели эффективности деятельности, плановые и контрольные показатели, установленные руководством центрального аппарата

1. ...
2. ...и т.д.

Ключевые показатели эффективности деятельности, плановые и контрольные показатели, установленные лицом, занимающим должность

1. ...
2. ...и т.д.

Структура предельных объемов полномочий по управлению

Здесь будет дано описание функционирования структуры управления и как лицо, занимающее должность, управляет персоналом, подчиняющимся ему.

Раздел может включать схему управления/организационную структуру для демонстрации движения бизнес-процессов и выполнения различных должностных обязанностей.

Местонахождение персонала

Должностные обязанности могут выполняться персоналом, который находится в разных местах, поэтому местонахождение должно документироваться.

Количество управляемой штатной численности

Четко указывается общая штатная численность, с приведением данных о категориях квалификации и цифровых данных.

Также указывается любая нехватка персонала и какие решения должны приниматься в этой связи.

Как долго существует нехватка персонала и т.д.

Инспекционный контроль

В этом разделе документально оформляются все результаты контроля со стороны руководства. У всех руководителей есть разный стиль управления и у всех есть свои системы контроля, но некоторые виды контроля определяются спецификой деятельности.

В разделе также указывается на то, как полномочия по контролю ключевых показателей эффективности деятельности сотрудников, которые имеет лицо, занимающее должность, и т.д. были делегированы в рамках отдела и какие контрольные функции существуют для мониторинга этих полномочий. Примеры приводятся ниже.

- Инспекционный контроль и результаты выполнения процедур:
 1. Ежемесячный мониторинг Отчета по управлению ____ XXX и принятие мер в случае необходимости;
 2. Ежемесячный мониторинг Отчета по управлению ____ YYY и принятие мер в случае необходимости;
 3. Ежеквартальное согласование и проверка профиля руководителя и его деятельности на ежеквартальной основе;
 4. Ежеквартальное согласование и проверка профилей других сотрудников и их деятельности на ежегодной основе ;
 5. И т.д.
- Инспекционный контроль и замечания по деятельности персонала:
 1. Ежеквартальный обзор деятельности руководителя и ежегодный полный обзор деятельности;
 2. Обзор деятельности персонала раз в полгода и обсуждение результатов с руководителем во время обзора;
 3. И т.д.

Также должен быть раздел для комментариев, которые могут быть сделаны руководителем лица, занимающего должность, при проведении своей собственной проверки. Сюда должны войти все аспекты деятельности самого лица, занимающего должность, и информация о выполнении им плановых показателей и инструкций, установленных руководством центрального аппарата или сами председателем.

Образец Таблицы контрольной проверки, которая может быть разработана для мониторинга прогресса проводимых проверок, должна согласовываться в деталях Профиля управления.

Необходимо делать следующие пометки- - А = соответствует плановой цели/удовлетворительно; не требуется никаких действий Х = неудовлетворительно/требуются меры.

Ежемесячно

<u>Вид контроля</u>	<u>Январь</u>	<u>Февраль</u>	<u>Март</u>	<u>Апрель</u>	<u>Май</u>	<u>Июнь</u>	<u>Июль</u>	<u>Август</u>	<u>Сентябрь</u>	<u>Октябрь</u>	<u>Ноябрь</u>	<u>Декабрь</u>
<u>1. Анализ Отчета XXX</u>												
<u>2. Анализ Отчета YYY</u>												
<u>3. Анализ результатов/плана</u>												
<u>4. Сравнение Ключевых показателей эффективности и деятельности</u>												
<u>5. Сравнение плановых показателей</u>												
<u>6. Сравнение контрольных задач</u>												
<u>7. Сравнение дополнительных налогов</u>												
<u>8. Мониторинг ведения отдельных случаев</u>												
<u>9. Пример проведенной налоговой проверки</u>												
<u>10. Статус анализа</u>												

<u>возражений</u>												
-------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ежеквартально

<u>Вид контроля</u>	<u>1 квартал</u>	<u>2 квартал</u>	<u>3 квартал</u>	<u>4 квартал</u>
<u>Профиль управления для руководителей</u>				
<u>Оценка группы руководителей</u>				
<u>Деятельность руководителей</u>				
<u>Образовательный визит/Посещение в сопровождении налогового инспектора</u>				

Ежегодно

<u>Вид контроля/Задание</u>	<u>Дата принятия мер и осуществления конкретных действий, включая проекты решений, пересмотры, ревизии и вынесенные заключения</u>
<u>Подготовка Годового плана проверок</u>	
<u>Согласование Годового плана работы руководителей</u>	
<u>Согласование Годового плана контроля и проверок руководителей</u>	
<u>Подготовка и представление исследования о потребностях в обучении</u>	

ПРОЕКТ USAID РЕФОРМА
Кыргызская Республика, 720040,
г. Бишкек, ул. Раззакова 33/1, Офис 2
тел.: +996 312 66 60 44 | факс: +996 312 66 16 34

USAID REFORMA Project
33 Razzakova Street, Office 2
Bishkek, Kyrgyz Republic 720040
Tel: +966 312 66 60 44, 6649 25
+966 312 66 16 34