

Такиев М. Т.

DBA бағдарламасының докторанты
Narxoz University
Алматы қ., Қазақстан
e-mail: takiev@gmail.com
ORCID: 0009-0007-1198-5182

Увакбаева Г. Б.

э.ғ.к, доцент
Әл-Фараби атындағы Қазақ Ұлттық
университеті
Алматы қ., Қазақстан
e-mail: kcn.aly@mail.ru,
ORCID: 0009-0008-6287-4121

Берстембаева Р. К.*

э.ғ.к, қауымдастырылған профессор
Астана Халықаралық Университеті
Астана қ., Қазақстан
e-mail: rberstembayeva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-0060-9954

Тлеужанова Д. А.

э.ғ.к, қауымдастырылған профессор
С. Сейфуллин атындағы
Қазақ агротехникалық зерттеу университеті
Астана қ., Қазақстан
e-mail: tda_06@mail.ru
ORCID: 0000-0001-6098-2147

ҚАЗАҚСТАНДАҒЫ ТҮСПЕЙ ҚАЛАТЫН САЛЫҚТЫҚ КІРІСТЕРДІ БАҒАЛАУ

Аңдатпа. Мемлекеттің салықтық саясатының белсенді құралы болып салықтық жеңілдіктер саналады. Олар субъектілерге ынталандырушы әрекет етуге бағытталған. Дегенмен, Қазақстанда салықтық жеңілдіктердің тиімсіз пайдаланылуы қажетті ынталандырушы тиімділікті қамтамасыз етпей ел бюджетін қалыптастыруға қауіп төндіреді. Авторлардың пікірінше, салық жеңілдіктері мақсатты сипатта болып, салық салу ережелерінің ерекше жағдайы ретінде шектеулі мерзімге ғана берілуі керек. Қазақстандағы салық жеңілдіктерінің ауқымдылығы мен жасырын әсері олардың әртүрлі салық салу объектілеріне уақыт параметрлерін ескере отырып анықтау үшін объективті сандық бағалауға мүмкіндік беретін әдістемені мұқият әзірлеуді қажет етеді.

Салықтық жеңілдіктер «түспей қалатын кірістер» ұғымымен тікелей байланысты. Дегенмен, Қазақстан Республикасының заңнамасында бұл терминге анықтама келтірілмеген. Мақалада түспей қалатын салықтық түсімдерді анықтау тәсілдері қарастырылған, авторлық анықтама берілген, сондай-ақ, ҚҚС және корпоративтік табыс салығы сияқты ірі салықтар бойынша Қазақстан Республикасының мемлекеттік бюджетіне түспей қалу жоғалтуларының сандық бағалауы берілген.

Зерттеу әдістеріне эмпирикалық шолу, жалпылау, жүйелік тәсіл, статистикалық және сандық талдау жатады. Түспей қалатын салықтық кірістерді сандық бағалау негізінде олардың мониторингін жақсартуға бағытталған ұсынымдар кешені ұсынылған.

Түйін сөздер: салықтық жеңілдіктер, түспей қалатын салықтық кірістер, салықтық ынталандыру, бюджеттік жоғалтулар, тиімділікті бағалау, мониторинг.

КІРІСПЕ

Салықтардың экономикалық мазмұны мемлекеттік бюджеттің кірістерін қалыптастыруда ғана емес, сонымен бірге әлеуметтік-экономикалық жүйені реттеуде де жатыр. Салық саясатының белсенді құралдарының бірі салықтық жеңілдіктер болып саналады. Алайда, оларды шектен тыс пайдалану салық салудың әділдігі принципін бұза отырып, салық механизмін бұрмалайды.

Салық жеңілдіктерін пайдалану мемлекеттік бюджетке айтарлықтай шығын әкеледі. Ресми статистикаға сәйкес, 2018-2021 жылдар аралығында салықтық жеңілдіктерді пайдаланудан жоғалған түсімдер 30,4 трлн теңге [1]. Бұл ретте Қазақстан Республикасының заңнамасында «түспей қалатын кірістер» термині қарастырылмаған, салық салу теориясы мен практикасында салықтық жеңілдіктердің тиімділігі бағаланбаған. Қазір Қазақстанда жаңа Салық кодексі талқыланды және оның құқықтық нормаларын дамыту үшін түспей қалатын салықтық түсімдерді мұқият талдау қажет болып отыр. Осыған байланысты салықтық жеңіл-

діктердің тиімділігін бағалауға ғылыми көзқарас қажет. Бұл зерттеудің мақсаты – Қазақстандағы салықтық жеңілдіктерді беруді жүйелі талдау және оларды оңтайландыру бойынша ұсыныстарды ғылыми негіздеу.

НЕГІЗГІ БӨЛІМ

Қазақстанда әрекет ететін салық жүйесінің тиімділігінің төмендеуі едәуір салықтық жеңілдіктердің деңгейінің болу салдарымен сипатталады. Ал әлемдік тәжірибеде салық жүйесін құрудың жалпы қабылданған қағидаты салық салудың орташа деңгейіне, яғни кейбір субъектілер үшін аз жеңілдіктерді пайдаланып, жоғары салық мөлшерлемелерін және басқа субъектілер үшін айтарлықтай салықтық жеңілдіктерді қолдануға негізделген.

Коронавирус пандемиясымен байланысты іскерлік белсенділіктің төмендеуі кезеңінде Қазақстан Республикасының Үкіметі кәсіпкерлік белсенділікті қолдау және ынталандыру мақсатында салық салу субъектілерінің көпшілігіне теңдессіз жеңілдіктер берді. Салық демалысы аяқталғаннан кейін жарияланған бірқатар жеңілдіктердің жойылуы республикадағы барлық салық субъектілерінің наразылығын туғызды.

Қолданыстағы салық салу тәжірибесі тиімділігінің жеткіліксіздігін талдау мәліметтері көрсетті. Мемлекет тарапынан қолдаудың елеулі шараларына қарамастан, Қазақстандағы кәсіпкерлік белсенділіктің деңгейі нарықтық реформалардың қазіргі кезеңінің талаптарына сәйкес келмейді. Елде әлеуметтік-экономикалық дамудың салалық және аймақтық сәйкессіздіктері әлі де байқалады. Банкрот деп танылған нысандар санының өсуі және жалпы шағын кәсіпкерлік субъектілерінің қысқа өмірлік циклі олардың осалдығы мен қаржылық тұрақтылығының төмендігін көрсетеді. Салық салудың қолданыстағы тетігі кәсіпкерлік субъектілерін ірілендіруді ынталандырмайды. Сондай-ақ, кірістер мен мүлікке салық салу жүйесіндегі олқылықтардың салдарынан әлеуметтік теңсіздік пен кедейлік деңгейі өсуде.

Түспей қалатын кірістерді, әдетте, азаматтардың жеңілдетілген санаттарына көрсетілетін қызметтерге мемлекеттің реттелетін бағаларын белгілеуі салдарынан ұйымдар мен жеке тұлғалардың шығындарын білдіреді, содан кейін бұл шығындар бюджеттен өтеледі. Мысал ретінде қоғамдық көлікте жеңілдіктері бар тұлғаларды тасымалдау кезінде кәсіпкерлер мен көлік кәсіпорындарының жоғалтулары немесе жеңілдетілген шарттарда қызмет көрсету кезінде желілік компаниялардың шығындары [2, б. 20]. Салықтық жеңілдіктерді ұсынуға байланысты туындайтын бюджеттің түспей қалатын салықтық кірістері де осындай экономикалық мәнге ие болады.

Басқаша айтқанда, түспей қалатын кірістер – бұл күнтізбелік жыл ағымында салықтықтан босатулар мен жеңілдіктерді қолданудан туындайтын толық алынбаған салықтық түсімдер. Олардың пайда болуының басты себебі – салықтық жеңілдіктерді, ең алдымен республикалық деңгейде енгізу болып отыр. Сондықтан, түспей қалатын бюджеттер түсімдерінің орнын толтыру мәселесі қызу пікірталас тудырғаны таңқаларлық емес. Осыған байланысты түспей қалатын кірістер көлемін азайту мақсатында Қазақстанда салық жеңілдіктерін қолдану практикасын ғылыми бағалау қажет.

Ғылыми әдебиеттерде салықтық жеңілдіктерді қолдануға қатысты ортақ пікір жоқ. Зерттеушілердің көпшілігі шамадан тыс салықтық жеңілдіктерді салық салудағы әділеттілік қағидатын бұрмалайды деген пікірде. Өйткені, жеңілдікті компаниялар жалпы негізде салық салынатындармен салыстырғанда тең емес жағдайға қойылады. Бұл ретте жеңілдіктер берудің жиынтық тиімділігі бастапқыда осы жеңілдіктер есептелген экономика үшін әсермен салыстыруға келмейді [3-6].

Жеке тұлғаларға салық салу бойынша салықтық жеңілдіктер ақталған шара және көптеген елде кеңінен қолданылады. Бұл ретте авторлар бюджетке салықтардың түспеуі проблемаларын болдырмау үшін елдегі жалпы әлеуметтік-экономикалық жағдайларға байланысты салықтық жеңілдіктер берудің икемді режимін қолдануды ұсынады [7-10].

Бірқатар ғалым салықтық жеңілдіктерді бюджет шығындарымен байланыстырады, ал ғылыми әдебиеттерде «түспей қалатын кірістер» термині сирек қолданылады.

Салық шығыстары тұжырымдамасы шеңберіндегі түспей қалатын кірістерді зерттеуді америкалық экономистер С. Сюррей мен П. Макданиэль (Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, 1979) әзірледі. Олар пайдаға салық салу екі түрлі элементтен тұрады – таза кірісті есептеу, салық төлеушіні анықтау, мөлшерлеме мөлшері, салық жүктемесінің деңгейі, сондай-ақ табысқа әрбір салық салуда көзделетін арнайы жеңілдіктер. Көбінесе салықтық субсидиялар деп аталатын салықтық жеңілдіктер, белгілі бір сала, қызмет түрі немесе салық төлеушілер тобының пайдасына жасалған [11].

Түспей қалатын салық кірістеріне қатысты арнайы зерттеуде келтірілген анықтамаға сәйкес олар бір күнтізбелік жыл ішінде салықтық жеңілдіктер мен алуларды қолдану нәтижесінде салық түсімдер бойынша жоғалтулар болып саналады [12].

Қазақстандық ғылыми әдебиеттерде салықтық жеңілдіктер мәселелері іс жүзінде зерттелмеген. Профессор А.Б. Зейнелгабдин ҚР-да мемлекеттік қаржы ресурстарын қалыптастыру мен пайдалануға ақша-кредит және салық-бюджет құралдарының өзара байланысының әсерін зерттей отырып, Қазақстанда салық және кедендік жеңілдіктер берудің тиімділігін бағалау қажеттігін атап өткен [13].

Профессор А.Д. Жүсіпов салықтық жеңілдіктердің экономикалық мағынасын нақтыламай және олардың қажеттілігіне баға бермей ұғымының құқықтық аспектілерін зерттейді [14].

Ғылыми әдебиеттерге шолу салықтық жеңілдіктердің құқық қолдану практикасы бойынша қарама-қайшы пікірлердің болуын анықтады. Бұл тақырыптың өзектілігін және оны зерттеу қажеттілігін көрсетеді.

Жүргізілген зерттеулер көрсеткендей, Қазақстанның экономикалық әдебиеті мен заңнамалық практикасында «бюджеттің түспей қалатын салық кірістері» ұғымына нақты анықтама жоқ. «Салықтық жеңілдіктер», «салықтық преференциялар» терминдері олардың экономикалық мәні мен берілу механизмі тұрғысынан қарастырылады. Біздің ойымызша, қазіргі заман талаптары салықтық жеңілдіктер берудің тиімділігін бағалауды қажет етеді. Өйткені бүгінде оларды беруден бюджеттің жоғалтулары айтарлықтай, ал экономикалық мақсаттылығы әрдайым негізді емес. Бұл бізге бюджеттің түспей қалатын салық кірістері терминіне мынадай анықтаманы ұсынуға негіз береді – басым салаларды қолдау немесе халықтың тауарлар мен қызметтерге қолжетімділігін арттыру мақсатында мемлекет экономикада қалдыратын әлеуетті резервтер.

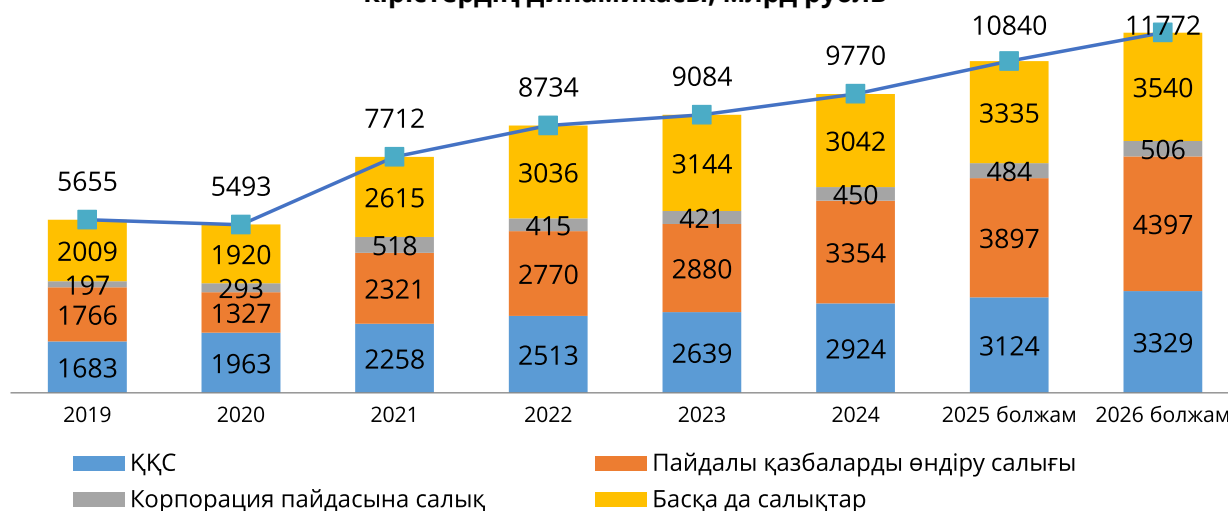
Салықтық жеңілдіктер беру салдарынан бюджет жоғалтуларын бағалау үшін әлемдік тәжірибеде 3 әдіс қолданылады:

- Жоғалған пайда (жоғалған кірістер) әдісі жеңілдіктер беруден бюджет кірістерінің жалпы жоғалуын бағалайды;
- Қалпына келтірілген кірістер әдісі жеңілдіктер тоқтатылған жағдайда бюджет кірістерінің ықтимал ұлғаю шамасын бағалайды;
- Баламалы шығыстар әдісі жеңілдікті трансфертпен ауыстырған жағдайда тікелей бюджет шығыстарының сомасын бағалайды (қалпына келтірілген кірістер әдісінен өзгешелігі егер жеңілдікті алмастыратын трансфертке салық салынуымен байланысты) [15].

Сенімділігіне байланысты 1-әдіс әлемдік тәжірибеде және бізде кеңінен қолданылды. Оның мәні талданатын салық жеңілдігі болмаған кезде алынатын салық сомасы мен жеңілдіктер жағдайында бюджеттік жүйеге түсетін нақты алынған салық сомасы арасындағы айырмашылықты бағалау.

Түспей қалатын кірістер мәселесі басқа мемлекеттерге де тән. Атап айтқанда, Ресей Федерациясында 2019-2024 жылдар ішінде түспей қалатын кірістердің жалпы сомасы 72,8%-ға өсті. Ресей Федерациясының Қаржы министрлігі салықтық жеңілдіктерді беру салдарынан бюджет жоғалтуларының одан әрі өсуін болжайды (1-суретте келтірілген).

1-сурет. 2019-2026 жылдарда Ресей Федерациясындағы түспей қалатын кірістердің динамикасы, млрд рубль



Ескерту: дереккөз негізінде авторлар құрастырған [16].

Есептеулер көрсеткендей, олардың ең үлкен өсімі корпорациялардың табыс салығы бойынша жеңілдіктер бойынша жоғалтулар болды – өсім 245,7%-ды құрады. ҚҚС бойынша талданатын кезең ішінде түспей қалатын кірістер деңгейі 73,7%-ға, пайдалы қазбаларды өндіру салығы бойынша – 89,9%-ға, өзге салықтар бойынша – 66%-ға өсті.

ҚҚС, пайдалы қазбаларды өндіру салығы және корпорациялардың пайдасына салықтар бойынша салықтық жеңілдіктер түспей қалатын кірістер құрылымындағы ең үлкен үлесті құрады, олардың үлесі 2024 жылы түспей қалатын кірістердің жалпы сомасының 68,9%-ы болды. Есеп палатасын тексеру нәтижелері бойынша салық жеңілдіктерінің тиімділігін бағалау әдістемесі уақтылы бекітілмеген. Оларды беру мерзімділігі де анықталмаған, берілген салық жеңілдіктерінің үштен екісінен астамы тиімсіз деп танылған [17]. Қазақстанда қосылған құн салығы (бұдан әрі – ҚҚС), корпоративтік табыс салығы (бұдан әрі – КТС), жеке табыс салығы (бұдан әрі – ЖТС), әлеуметтік салық бюджеттің негізгі табыс көздеріне жатады.

Жоғалған кірістер әдісі бойынша салық шығыстарын бағалау нақты салықтар бойынша салық базасы мен есептеу құрылымы туралы салық есептілігі нысандарында қамтылған мәліметтер негізінде жүргізілді: атап айтқанда, корпоративтік табыс салығы бойынша декларация – 100 формада, ҚҚС бойынша декларация – 300-форма, жеке табыс салығы және әлеуметтік салық бойынша декларация – 200-форма.

Бүгінде салықтық жеңілдіктерді қолдану нәтижесінде мемлекеттік бюджеттің түспей қалатын кірістерін бағалаудың заңнамалық бекітілген механизмі жоқ екенін айта кеткен жөн. Декларациялар негізінде бюджеттің түспей қалатын кірістерін есептеу үшін салық жеңілдіктеріне жататын салықтың әрбір түрі бойынша салық базасының мөлшері анықталды.

1 кестеде келтірілген ҚР 2019-2023 жылдары мемлекеттік бюджеттің түспей қалатын кірістер динамикасын талдау олардың жалпы сомасы 38590229,1 млн теңгені, соның ішінде талданатын кезеңнің соңында 10136870,4 млн теңгені құрағанын көрсетті [17].

1-кесте. 2019-2023 жылдарға жеңілдіктерді қолдану салдарынан ҚР мемлекеттік бюджет жоғалтуларының құрылымы

Салық түрі	2019		2020		2021		2022		2023	
	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %
ҚҚС	4564265	72,7	4044064	72,8	5 232 157	75,7	773183	79,6	7600144	75,0
КТС	1682200	26,8	1490344	26,8	1641416	23,7	1938431	20,0	2482204	24,5
ЖТС	23512	0,4	15824	0,3	19561	0,3	18975	0,2	44292	0,4

Салық түрі	2019		2020		2021		2022		2023	
	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %
Әлеуметтік салық	5974	0,1	7970	0,1	19473	0,3	18010	0,2	10230	0,1
Барлығы	6275951	100	5558201	100	6912607	100	9706599	100	10136870	100

Ескерту: дереккөз негізінде авторлар құрастырған [16].

Есептеулер көрсеткендей, салықтық жеңілдіктерді қолдану салдарынан мемлекеттік бюджет шығындарының жалпы сомасы талданатын кезең ішінде 61,5%-ға өсті. Бұл ретте жеке табыс салығы бойынша жеңілдіктер беруден болған шығындар осы кезеңде 88,4%-ға, ҚҚС бойынша – 66,5%-ға, КТС бойынша –47,5%-ға және әлеуметтік салық бойынша – 61,5%-ға өсті.

Түспей қалатын кірістер құрылымында келесі өзгерістер болды. Ең үлкен үлесті КТС және ҚҚС бойынша түспей қалатын кірістер құрайды, жиынтығында осы екі салыққа 2019 жылы – 99,5%, 2020 жылы – 99,6%, 2021 жылы – 99,4%, 2022 жылы – 99,6% және 2023 жылы –99,5% құрады.

Бюджетке түсімдердің басым бөлігін қамтамасыз ететін негізгі салықтар ҚҚС және КТС болып саналады. Осыған байланысты осы екі салық бойынша салық жеңілдіктерінің көлемі мен құрылымын кешенді талдау қажет.

2020-2023 жылдардағы КТС бойынша салық жеңілдіктерін қолдану салдарынан бюджет шығындарының динамикасын талдау олардың жалпы сомасы бір жарым есеге өскенін көрсетті (2-кесте).

2-кесте. Корпоративтік табыс салығы бойынша жеңілдіктер беру есебінен шартты жоғалтулардың құрылымы

Көрсеткіштер	2020		2021		2022		2023	
	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %
Жылдық жиынтық табысты түзету	800 470	53,7	944 872	57,6	1 166 796	60,2	1406 034	56,6
Бір жыл ішінде алынған кірістер шегінде өткен кезеңдерге келтірілген залалдар сомасы	237 786	16,0	251 144	15,3	212 238	10,9	262 893	10,6
Салық салынатын кірісті азайту	19 301	1,3	242 210	14,8	278 538	14,4	431058	17,4
Инвестициялық салық преференциялары	38 376	2,6	41 044	2,5	53 975	2,8	60183	2,4
Шегерімдерді түзету	4 745	0,3	5 646	0,3	5 265	0,3	71	0,0
Кірістерді түзету	56 591	3,8	16 447	1,0	21 516	1,1	25826	1,0
Әлеуметтік сала; автономды білім беру ұйымдары; және т. б.	333 076	22,3	139 704	8,5	195 211	10,1	200186	8,1
КТС бойынша барлығы	1 490 344	100	1 641 416	100	1 938 431	100	2 482 204	100

Ескерту: дереккөз негізінде авторлар құрастырған [17].

Салықтық жеңілдіктердің түрлері бойынша шартты жоғалтулардың құрылымында мынадай өзгерістер болды. Негізгі жоғалтулар 3 салықтық жеңілдіктерден тұрады –жылдық жиынтық кірісті түзету, салық салынатын кірісті азайту және залалдарды ауыстыру. 2023 жылы жоғарыда аталған үш жеңілдікке жиынтығында 299985 млн теңге тиесілі, бұл КТС бойынша түспей қалатын барлық кірістердің 84,6%-ын құрайды.

Қолданыстағы заңнамаға сәйкес кәсіпкерлік қызметтен болған залалдар, сондай-ақ І топтың тіркелген активтерінің шығуынан болған залалдар және аяқталмаған құрылыс, бел-

гіленбеген құрылыс, орнатылмаған жабдық объектілерін сатудан болған залалдар осы салық кезеңдерінің салық салынатын табысы есебінен өтеу үшін кейінгі 10 жылға қоса алғанда ауыстырылады [18].

Демек, салық төлеушілер салық жеңілдіктерін пайдалана отырып, жылдық жиынтық табысты төмендету жағына неғұрлым көп түзетсе және шығыстарды шегерімге жатқызса, салық салу мақсаттары үшін салық есебінде есепті кезеңнің қорытындылары бойынша залалдарды қалыптастыру ықтималдығы соғұрлым жоғары болады. Салықтық жеңілдіктерді пайдаланған кезде төлеушінің залалдық жағдайы тұрақты болады.

Талдау көрсеткендей, егер залалдың қалыптасуына әсер еткен жылдық жиынтық табысты түзету немесе ынталандырушы шегерім бойынша тиісті салықтық жеңілдік кейіннен жойылса немесе салық төлеуші оны пайдаланушының мәртебесін жоғалтса да, салық салынатын кірісті 10 жылдық мерзім ағымында келесі салық кезеңдерінде бұрын қалыптасқан оның ішінде салықтық жеңілдіктерді қолдану негізінде алынған залалдар сомасына азайту құқығы сақталады. Бұл шара салық салудың әділдігі мен сенімділігі қағидаттарына сәйкес келмейді.

Бұл ретте залал пайда болған инвестициялық қызмет немесе басқа факторлар, залалдарды жасанды ұлғайту есебінен салық салынатын базаны азайту бойынша теріс пайдаланудың орын алуы сияқты мән-жайлар есепке алынбай, осындай елеулі мерзім қолданылады. Сонымен қатар, Салық кодексінің 48-бабында салық органдарының қайта қаралған салық сомасын немесе бұрын есептелген салық сомасын төлеу туралы талаптары бойынша, сондай-ақ салық төлеушілердің артық төленген салық сомаларын қайтару немесе есепке жатқызу туралы талаптары бойынша 3 жылдық талап қою мерзімі белгіленгенін атап өткен жөн [18].

ҚҚС бойынша салықтық жеңілдіктердің құрылымы мен динамикасын бағалау келесі қорытындылар жасауға мүмкіндік береді (3-кесте).

3-кесте. ҚҚС бойынша жеңілдіктер құрылымы

Көрсеткіштер	2020		2021		2022		2023	
	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %
Тауарлар экспорты	2 172 395	53,7	2 963 519	56,6	4 587 029	59,3	4 149 658	54,6
Халықаралық тасымалдау	253 354	6,3	299 948	5,7	353 952	4,6	400 641	5,3
ҚҚС-тан босатылған тауарлар, жұмыстар мен көрсетілетін қызметтерді өткізу бойынша айналымдар	394 529	9,8	472 966	9,0	624 773	8,1	771 367	10,1
Жер және тұрғын ғимараттармен байланысты сату айналымдары	116 956	2,9	169 007	3,2	227 105	2,9	283 609	3,7
ҚҚС-тан босатылатын қаржылық операциялар	621 035	15,4	715 847	13,7	1 180 961	15,3	1 272 652	16,7
Мүлікті қаржы лизингіне беру	23 670	0,6	37 128	0,7	37 202	0,5	46 573	0,6
ҚҚС-тан босатылған импорт	245 546	6,1	313 891	6,0	389 164	5,0	453 639	6,0
ҚҚС бойынша жиыны	4 044 064	100	5 232 157	100	7 731 183	100	7 600 144	100

Ескерту: дереккөз негізінде авторлар құрастырған [16].

Есептеулер көрсеткендей, ҚҚС бойынша жеңілдіктер беру салдарынан бюджет жоғалтуларының жалпы сомасы 2020-2023 жылдары 87,9%-ға өсті.

ҚҚС бойынша жеңілдіктер құрылымын зерттеу тауарларды экспортқа өткізу бойынша айналымдардың нөлдік мөлшерлемесі бойынша салық салу негізгі үлесті құрайтынын көрсетті, бұл көрсеткіш 2020 жылы 53,7%-дан 2023 жылы 54,6%-ға дейін ауытқиды. Екінші

орынды ҚҚС-тан босатылған қаржылық операциялар бойынша жеңілдік алады, оның үлесі 2020 жылғы 15,4%-дан 2023 жылы 16,7%-ға дейін өсті. Үшінші орынды ҚҚС-тан босатылған жекелеген тауарлар, жұмыстар, көрсетілетін қызметтердің айналымы алады, олардың үлесі қарастырылған кезеңде орта есеппен 9%-ды құрады.

Талданатын кезеңнің соңында ҚҚС бойынша осы үш жеңілдік барлық түспей қалатын кірістердің 87,5%-ын құрайды. Бұл ретте, ҚҚС төлеуден босатумен салыстырғанда, 0 пайыз мөлшерлемесі бойынша салық салу кезінде төлеушіге мемлекеттік бюджеттен бұрын төленген ҚҚС қайтару құқығын беретінін атап өткен жөн. Осылайша, нөлдік мөлшерлеме бойынша салық салу режимі салықтан босату режимімен салыстырғанда жеңілдіктердің үлкен көлемін ұсынады.

Салықтық жеңілдіктердің салалық құрылымын бағалау келесі қорытындыларды жасауға мүмкіндік береді (4-кесте).

4-кесте. Салықтық жеңілдіктерді қолдану салдарынан бюджеттің негізгі жоғалтуларының салалық құрылымы

Көрсеткіштер	2019		2020		2021		2022		2023	
	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %	Сомасы, млн теңге	Үлесі, %
Қаржы секторы	1404539	22,4	1433783	25,8	1555604	22,5	2266319	23,3	2553215	25,2
Тау-кен өнеркәсібі	1550817	24,7	1221476	22,0	1678866	24,3	2665352	27,5	2314184	22,8
Сауда	1131861	18,0	825008	14,8	979176	14,2	1504757	15,5	1641342	16,2
Өңдеу өнеркәсібі	808262	12,9	794 449	14,3	1172943	17,0	1472911	15,2	1593753	15,7
4 сала бойынша	4895479	78,0	4274715	76,9	5386589	77,9	7909340	81,5	8102494	79,9
Экономиканың барлық салалары бойынша	6275951	100	555 201	100	6912607	100	9706599	100	10136870	100

Ескерту: дереккөз негізінде авторлар құрастырған [17].

Есептеулер көрсеткендей, салалық құрылымда ең көп үлес төрт салаға тиесілі: қаржы және сақтандыру қызметі, тау-кен өнеркәсібі, өңдеу өнеркәсібі және сауда. Салалар бөлінісіндегі шегінде негізгі жоғалтулар ҚҚС және КТС бойынша да қалыптасты. Осы салаларда ЖТС және әлеуметтік салық бойынша жоғалтулар 1%-дан аз болды. Айта кетсек, тау-кен өнеркәсібінде 5 жыл ішіндегі жоғалтулардың орташа өлшенген пайызы ҚҚС бойынша – 94,3% және КТС бойынша – 5,7%, қаржы секторында ҚҚС бойынша – 51,0% және КТС бойынша – 49,0%, саудада ҚҚС бойынша – 91,7% және КТС бойынша – 7,9%, өңдеу өнеркәсібінде ҚҚС бойынша – 86,4% және КТС бойынша – 13,5% құрады.

Салықтан босату мен жеңілдіктер беру салдарынан бюджеттің түспей қалатын салық кірістеріне жүргізілген бағалау ҚР Мемлекеттік кірістер комитетінің (100, 200, 300 және 700-формалар) және ҚР Жоғары аудиторлық палатасының деректері мен оларға қоса берілетін материалдары негізінде есептелді. Бұл ретте Қазақстан Республикасында салықтық жеңілдіктер сомаларының статистикасы жүргізілмейтінін, сондықтан қолда бар деректер тұрақты емес сипатта болатынын, жиі қайта бағаланатынын және өте аз көлемде ұсынылатынын атап өткен жөн.

Салықтық жеңілдіктер бойынша есептіліктің жүйелендірілген және бірыңғай нысаны болмауының нәтижесінде жекелеген кезеңдерде деректер жоқ. Осыған қарамастан, салықтан босату мен жеңілдіктер мөлшерінің алынған бағалаулар қазақстандық салық жүйесінде әлеуметтік, бөлу және ынталандыру сипаттағы міндеттерді шешуде түрлі салықтық преференциялардың айтарлықтай маңызды рөлін растайды.

ҚОРЫТЫНДЫ

Қазақстанда түспей қалатын салық кірістерінің жай-күйін бағалау бізге мынадай қорытынды жасауға мүмкіндік береді. Түспей қалатын салық кірістерінің көлемі мен серпіні олардың өскенін растайды, ал бұл ҚР Мемлекеттік бюджетінің қалыптасуына қауіп төндіреді. Бұл ретте салықтық жеңілдіктер беруден қайтарымды анықтау мүмкін емес. Өйткені салықтық жеңілдіктердің тиімділігін бағалау әдістемесі жоқ. Салық шығындарының есебінің болмауы жеке мәселе болып отыр. Сонымен қатар, елде салықтық жеңілдіктерді енгізу және олардың тиімділігінің нәтижелерін бағалау қажеттілігі бойынша шешімдер қабылдау механизмі қарастырылмаған.

Салықтан босату мен жеңілдіктерді кәсіпкерлік қызметті ынталандыру құралы ретінде пайдалану қысқа мерзімді перспективада салық саясатының кең таралған шарасы болып табылады. Бірақ Қазақстан Республикасының тәжірибесі көрсетіп отырғандай, бұл қысқа мерзімді де, неғұрлым ұзақ мерзімді перспективада да тиімділіктің өсуіне әкелмейді.

Сәйкесінше, жаңа салықтық жеңілдіктеді енгізу кезінде оны қолданудан түспей қалатын кірістерді салыстырмалы бағалауға сәйкес мөлшерде қаржы көзін белгілеу қажет (тиісті мәндер жеңілдіктерді енгізудің материалдық-экономикалық негіздемесінде келтірілуі керек). Мысалы, тиімсіз жеңілдіктерді алып тастау (жою) көзі бола алады. Жоғарыда аталған ережелер салық және бюджет саясатының негізгі бағыттарында көрініс табуы, сондай-ақ бюджеттің салық шығыстарының құрылымы мен динамикасын бағалау бөлігінде кезекті қаржы жылына және жоспарлы кезеңге арналған бюджеттік процеске енгізілуі қажет.

Жаңа салықтық жеңілдіктер мен преференцияларды енгізу кезінде олардың бюджеттік, экономикалық және (немесе) әлеуметтік бағыттағы тиімділігін бағалауды кейіннен талдау үшін жоспарлы индикаторлар айқындалуы тиіс деп санаймыз. Осы мақсатта салықтық жеңілдіктер жеңілдікті енгізудің сипаттамасы мен мақсатына байланысты немесе салық заңнамасы бойынша талап етілу мерзіміне жақындататын шектеулі мерзім шеңберінде ғана енгізілуі қажет (3 жыл – шағын және орта бизнес субъектілері үшін және 5 жыл – ірі бизнес субъектілері үшін). Жеңілдіктің мерзімін ұзарту немесе жеңілдікті тоқтату оның тиімділігін бағалағаннан кейін ғана мүмкін болады. Сәйкесінше, тек бағалау нәтижелері бойынша салықтық жеңілдіктерді жою, түзету немесе ұзарту туралы шешім қабылдауға болады.

Қорытындылай келе, салықтық жеңілдіктерді беру тиімділігін бағалау және бюджеттің түспей қалатын салық кірістерін оңтайландыру мәселелері өзекті болып қала беретінін және оларды Қазақстан Республикасының салық жүйесін жетілдіру процесінде шешу қажет екенін атап өтеміз.

Сонымен қатар, жекелеген жағдайларда салықтық жеңілдіктер беру қажет. Өйткені ол белгілі бір бөлу міндеттерін шешуге, экономикалық белсенділік пен өсуді ынталандыруға, соның ішінде жекелеген салаларға, азаматтардың жекелеген санаттарын әлеуметтік қолдауға бағытталған.

Белгілі бір салықтық жеңілдіктерді берудің орындылығы туралы шешім мемлекеттік кірістерді тікелей жоғалтулар, салықтарды басқарудың қарапайымдылығы, әлеуметтік және тарату әсерлері сияқты аспектілерді ескере отырып қабылдануы керек. Салықтық жеңілдіктер бюджет шығындарына ұқсас болғандықтан, оны пайдалану қажеттілік пен тиімділікті негіздеумен, тұрақты бақылаумен және талдаумен бірге жүргізілуі тиіс.

ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

1. Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2022 жылғы Республикалық бюджеттің атқарылуы туралы есебіне қысқаша қорытынды. 2023 жылғы 18 мамыр. [Электрондық ресурс]. URL: <https://www.gov.kz/> (қол жеткізген күні: 13.07.2025).
2. Медведева Т. М. О порядке учета бюджетных средств, направленных на компенсацию выпадающих доходов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2014. № 9. С. 19–26.

3. Wu W. et al. Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China // Journal of Accounting and Public policy. – 2012. – Т. 31. – №. 3. – С. 277-300.
4. Graham J. R. How big are the tax benefits of debt? // The journal of finance. – 2000. – Т. 55. – №. 5. – С. 1901-1941.
5. Bargain O., Callan T. Analysing the effects of tax-benefit reforms on income distribution: a decomposition approach // The Journal of Economic Inequality. – 2010. – Т. 8. – С. 1-21.
6. Bergman P., Denning J. T., Manoli D. Is information enough? The effect of information about education tax benefits on student outcomes // Journal of Policy Analysis and Management. – 2019. – Т. 38. – №. 3. – С. 706-731.
7. Shaviro D. N. Selective Limitations on Tax Benefits // The University of Chicago Law Review. – 1989. – Т. 56. – №. 4. – С. 1189-1260.
8. Fuest C., Niehues J., Peichl A. The redistributive effects of tax benefit systems in the enlarged EU // Public Finance Review. – 2010. – Т. 38. – №. 4. – С. 473-500.
9. Frischmann P. J., Shevlin T., Wilson R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits // Journal of Accounting and Economics. – 2008. – Т. 46. – №. 2-3. – С. 261-278.
10. Bourguignon F., Spadaro A. Tax-benefit revealed social preferences // The Journal of Economic Inequality. – 2012. – Т. 10. – С. 75-108.
11. Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures // Harvard University Press. – 1985 -01.04. – P.10-24
12. Пинская М. Р., Максимова Е. Н. Выпадающие налоговые доходы: последствия для регионов // Региональная экономика: теория и практика. – 2014. – 43(370). – С 20-33.
13. Зейнельгабдин А. Б. Влияние взаимосвязи денежно-кредитных и налогово-бюджетных инструментов на формирование и использование государственных финансовых ресурсов в Республике Казахстан // Вестник университета «Туран». – 2020. – 2(86). – С. 166-177
14. Жусупов А. Д. Правовая характеристика налоговых льгот и преференций по законодательству РК // Экономика и право. 2016. – 7. – С. 49
15. Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006. [Электрондық ресурс]. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf> (қол жеткізген күні: 13.07.2025).
16. Налоговые расходы – это доходы (только выпадающие) // Счётная палата РФ [Электронный ресурс]. URL: https://m.vk.com/wall-121455397_8512?post_add (қол жеткізген күні: 13.07.2025).
17. ҚР Мемлекеттік Кірістер комитетінің ресми сайты. [Электрондық ресурс]. URL: <https://kgd.gov.kz/ru/content/dinamika-postupleniy-nalogov-i-platezhey-v-gosudarstvennyy-byudzhet-1> (қол жеткізген күні: 13.07.2025).
18. «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасының Кодексі (ҚР Салық Кодексі) 2017 жылғы 25 желтоқсандағы №120-VI ҚРЗ (2024 жылғы 01 қаңтардағы жағдай бойынша). [Электрондық ресурс]. URL: <https://online.zakon.kz> (қол жеткізген күні: 13.07.2025).

REFERENCES

1. Qazaqstan Respublikasy Ükimetiniń 2022 jylǵy Respublikalyq byudjetiniń atqaryluy turaly esebine qysqaşa qorytyndy. 2023 jylǵy 18 mamyr [Brief conclusion to the report of the Government of the Republic of Kazakhstan on the execution of the Republican budget for 2022]. [Electronic resource]. URL: <https://www.gov.kz/> (accessed: 13.07.2025).
2. Medvedeva T.M. O poryadke ucheta byudzhethnyh sredstv napravlenykh na kompensaciyu vypadayushchih dohodov aktualnye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya [On the accounting procedure for budget funds aimed at compensating for lost income]. 2014. 9 p.19-26.
3. Wu W. et al. Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China // Journal of Accounting and Public policy. – 2012. – Т. 31. – №. 3. – p. 277-300.
4. Graham J. R. How big are the tax benefits of debt? // The journal of finance. – 2000. – Т. 55. – №. 5. – p. 1901-1941.
5. Bargain O., Callan T. Analysing the effects of tax-benefit reforms on income distribution: a decomposition approach // The Journal of Economic Inequality. – 2010. – Т. 8. – p. 1-21.
6. Bergman P., Denning J. T., Manoli D. Is information enough? The effect of information about education tax benefits on student outcomes // Journal of Policy Analysis and Management. – 2019. – Т. 38. – №. 3. – p. 706-731.
7. Shaviro D. N. Selective Limitations on Tax Benefits // The University of Chicago Law Review. – 1989. – Т. 56. – №. 4. – p. 1189-1260.

8. Fuest C., Niehues J., Peichl A. The redistributive effects of tax benefit systems in the enlarged EU // Public Finance Review. – 2010. – Т. 38. – №. 4. – p. 473-500.
9. Frischmann P. J., Shevlin T., Wilson R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits // Journal of Accounting and Economics. – 2008. – Т. 46. – №. 2-3. – p. 261-278.
10. Bourguignon F., Spadaro A. Tax-benefit revealed social preferences // The Journal of Economic Inequality. – 2012. – Т. 10. – p. 75-108.
11. Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures // Harvard University Press. – 1985-01.04. – p. 10-24
12. Pinskaya M.R., Maksimova E.N. Vypadayushchie nalogovye dokhody: posledstviya dlya regionov [Shortfall in tax revenues: consequences for regions] // Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika. – 2014. – 43(370). – p.20-33.
13. Zejnel'gabdin A.B. Vliyanie vzaimosvyazi denezhno-kreditnykh i nalogovo-byudzhethnykh instrumentov na formirovaniye i ispol'zovaniye gosudarstvennykh finansovykh resursov v Respublike Kazakhstan [The impact of the relationship between monetary and fiscal instruments on the formation and use of public financial resources in the Republic of Kazakhstan] // Vestnik universiteta «TuraN». – 2020. – 2(86). – p. 166-177
14. Zhusupov A. D. Pravovaya kharakteristika nalogovykh l'got i preferencij po zakonodatel'stvu RK [Legal characteristics of tax benefits and preferences under the legislation of the Republic of Kazakhstan] // Ekonomika i pravo. 2016. – 7. – p. 49
15. Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006. [Electronic resource]. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf> (accessed: 13.07.2025).
16. Nalogovye raskhody – ehto dokhody (tol'ko vypadayushchie) [Tax expenses are income (drop-out only)] // Schyotnaya palata RF. [Electronic resource]. URL: https://m.vk.com/wall-121455397_8512?post_add (accessed: 13.07.2025).
17. QR Memlekettik Kırster Komitetinın resmi saıty [Official website of the State Revenue Committee of the Republic of Kazakhstan]. [Electronic resource]. URL: <https://kgd.gov.kz/ru/content/dinamika-postupleniy-nalogov-i-platezh-v-gosudarstvenny-byudzh-et-1> (accessed: 13.07.2025).
18. «Salyq jáne búdjette tólenetin basqa da mindetti tólemder turaly» [On taxes and other mandatory payments to the budget] Qazaqstan Respublikasynyń Kodeksi (QR Salyq Kodeksi) 2017 jylǵy 25 jeltoqsandaǵy №120-VI QRZ (2024 jylǵy 01 qańtardaǵy jaǵdai boıynsha). [Electronic resource]. URL: <https://online.zakon.kz> (accessed: 13.07.2025).

ОЦЕНКА ВЫПАДАЮЩИХ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ В КАЗАХСТАНЕ

Такиев М.Т.

докторант DBA
Narxoz University
г.Алматы, Қазақстан
e-mail: takievm@gmail.com
ORCID: 0009-0007-1198-5182

Увакбаева Г.Б.

к.э.н, доцент
Казахский национальный университет имени
Аль-Фараби
г.Алматы, Қазақстан
e-mail: kcn.alyam@mail.ru
ORCID: 0009-0008-6287-4121

Бертембаева Р.К.*

к.э.н, ассоциированный профессор
Международный университет Астана
г.Астана, Қазақстан
e-mail: rberstembaeva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-0060-9954

Тлеужанова Д.А.

к.э.н, ассоциированный профессор
Казахский агротехнический исследовательский
университет имени С. Сейфуллина
г.Астана, Қазақстан
e-mail: tda_06@mail.ru
ORCID: 0000-0001-6098-2147

Аннотация. Налоговые льготы являются активным инструментом налоговой политики государства. Они призваны оказывать стимулирующее действие на субъектов. Между тем, в Казахстане налоговые льготы используются не достаточно эффективно, что не способствует достижению необходимого стимулирующего эффекта и создает существенные угрозы для формирования бюджета страны. По мнению авторов, налоговые льготы должны быть адресными

и предоставляться исключительно на ограниченный период времени, в качестве исключения из правил налогообложения. Установлено, что налоговые льготы в Казахстане имеют глобальный характер и латентный эффект, что требует тщательной проработки методологии, позволяющей проводить объективную количественную оценку их влияния на различные объекты налогообложения с учетом временных параметров.

Налоговые льготы напрямую связаны с понятием выпадающих доходов. Между тем, в законодательстве РК отсутствует определение данного термина. В статье рассмотрены подходы к определению выпадающих доходов, представлено авторское определение, дана количественная оценка потерь государственного бюджета РК по наиболее крупным налогам – НДС и корпоративному подоходному налогу.

Методами исследования являются эмпирический обзор и обобщение, системный подход, статистический и количественный анализ. На основе количественной оценки выпадающих налоговых доходов представлен комплекс рекомендаций, направленных на совершенствование их мониторинга.

Ключевые слова: налоговые льготы, налоговые доходы, налоговые стимулы, бюджетные потери, оценка эффективности, мониторинг.

ASSESSMENT OF SHORTFALL IN TAX REVENUES IN KAZAKHSTAN

Takiev M.T.

DBA doctoral student
Narxoz University
Almaty, Kazakhstan
e-mail: takievm@gmail.com
ORCID: 0009-0007-1198-5182

Uvakbayeva G.B.

c.e.s, associate professor
Al-Farabi Kazakh National University
Almaty, Kazakhstan
e-mail: kcn.alym@mail.ru
ORCID: 0009-0008-6287-4121

Berstembayeva R.K.*

c.e.s, associate professor
Astana International University
Astana, Kazakhstan
e-mail: rberstembayeva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-0060-9954

Tleuzhanova D.A.

c.e.s, associate professor
S.Seifullin Kazakh Agro Technical
Research University
Astana, Kazakhstan
e-mail: tda_06@mail.ru
ORCID: 0000-0001-6098-2147

Abstract. Tax incentives are an active tool of the state's tax policy. They are designed to have a stimulating effect on subjects. Meanwhile, in Kazakhstan, tax incentives are not used effectively enough, which does not contribute to achieving the necessary stimulating effect and poses significant threats to the formation of the country's budget. According to the authors, tax benefits should be targeted and provided exclusively for a limited period of time, as an exception to the rules of taxation. It has been established that tax incentives in Kazakhstan have a global nature and a latent effect, which requires careful elaboration of a methodology that allows for an objective quantitative assessment of their impact on various tax objects, taking into account time parameters.

Tax benefits are directly related to the concept of income shortfall. Meanwhile, there is no definition of this term in the legislation of the Republic of Kazakhstan. The article discusses approaches to determining the shortfall in income, presents the author's definition, and quantifies the losses of the state budget of the Republic of Kazakhstan on the largest taxes – VAT and corporate income tax.

The research methods are empirical review and generalization, a systematic approach, statistical and quantitative analysis. Based on a quantitative assessment of tax revenue shortfalls, a set of recommendations aimed at improving their monitoring is presented.

Keywords: tax benefits, tax revenues, tax incentives, budget losses, efficiency assessment, monitoring.