

06.73.15

H21

THE MAIN PROBLEM OF DOUBLE TAXATION

A.A. Adambekova,

Doctor of Economic Sciences, professor
Narxoz University, Almaty, the Republic of Kazakhstan

M.T. Kulzhabayeva,

Candidate of Economic Sciences
Narxoz University, Almaty, the Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

Purpose – In the context of globalization of the economy, providing economic entities with effective methods of double international taxation.

Methodology – The theoretical and methodological basis of the methodological research is based on the research of domestic and scientists in the theory and practice of double taxation in the development of international relations. The article uses the methods of comparative economic analysis, as well as methods of expert evaluation on the basis of legislative acts.

Originality/value – The study of taxation at the international level proposes a system of methods for eliminating double taxation, a system of tools necessary for its implementation. The development of international law is proposed to reduce the negative impact of international double taxation.

Findings – The essence of this work is to improve the tax conventions, which will be sufficient to protect the interests of investors in order to improve the investment climate of any state.

Keyword – double taxation, prevention of double taxation, international law, tax conventions.

ҚОСАРЛАНҒАН САЛЫҚТЫҢ НЕГІЗГІ ПРОБЛЕМАЛАРЫ

А.А. Адамбекова,

экономика ғылымдарының докторы, профессор
«Нархоз» университеті, Алматы, Қазақстан Республикасы

М.Т. Кульжабаева,

экономика ғылымдарының кандидаты
«Нархоз» университеті, Алматы, Қазақстан Республикасы

АНДАТПА

Зерттеу мақсаты – Экономиканың жаһандануы жағдайында экономикалық субъектілерге қосарланған халықаралық салық салудың тиімді әдістерін ұсыну.

Әдіснама – зерттеудің теориялық және әдіснамалық негізі мемлекетаралық қатынастарды дамытуда қосарланған салық салудың теориясы мен тәжірибесінде отандық және ғалымдардың зерттеулеріне негізделеді. Мақалада салыстырмалы экономикалық талдау әдістері, сондай-ақ заңнамалық актілер негізінде сараптамалық бағалау әдістері қолданылды.

Тұнұсқалылық/құндылығы – халықаралық деңгейде салық салуды зерттеу барысында қосарланған салық салуды жою әдістерінің жүйесі, оны жүзеге асыру үшін қажетті құралдар жүйесі ұсынылады. Халықаралық қосарланған салық салудың теріс әсерін азайту үшін халықаралық құқықты дамыту ұсынылады.

Қорытынды – бұл жұмыстың мәні кез келген мемлекеттің инвестициялық ахуалын жоғарылату мақсатында инвесторлардың мүдделерін қорғаудың жеткілікті деңгейдегі кепілі болатын салықтық конвенцияларды жетілдіру.

Түйін сөздер – қосарланған салық салу, қосарланған салықтарды болдырмау, халықаралық құқық, салықтық конвенциялар.

КІРІСПЕ

Экономиканың жаһандануы жағдайында компаниялардың екі және одан да көп мемлекеттің аумағында бизнесті жүргізуі әдеттегі құбылыс болды. Кәсіпорын табыстарына дәйекті салық салу нәтижесінде табыс алатын елде және тіркелген елде (тұрақты тұрған елде) қосарланған халықаралық салық салу пайда болады.

Сондықтан Қазақстан Республикасының да, басқа да елдердің салық органдарының алдында тұрған маңызды проблемалардың бірі қосарланған салық салуды жою болып табылады. Әсіресе, Қазақстан Республикасында және шетелде салық төлеуге мәжбүр кәсіпорындардың осындай қарама-қайшылықтың болуы өткір қабылданады.

ЗЕРТТЕУДІҢ НЕГІЗГІ БӨЛІМІ

Қазіргі уақытта мемлекеттер шетел азаматтарының (мемлекеттің аумағындағы салық салу объектілері бар резидент еместердің де, шетелдегі салық салу объектілері бар резиденттердің де) табыстарынан және мүлкінен (немесе салық салу объектілерінен) мемлекеттің салық өндіріп алу заңдылығы туралы мәселе анықталғанда халықаралық салық салуға байланысты құқық қатынастарын реттеуге қатысады.

1928 жылы Ұлттар Лигасының қамқорлығымен конвенциялардың төрт үлгісі мақұлданды:

- тікелей салықтар бойынша қосарланған салық салуды болдырмау туралы;
- мұраға салынатын салық бойынша қосарланған салық салуды болдырмау туралы;
- салық салу мәселелері бойынша әкімшілік көмек туралы;
- салық жинау туралы көмек [1].

Дәл осы құжаттар салық саласындағы мемлекеттердің ынтымақтастығына бастау алды. Өртүрлі салықтық келісімдер жасай бастады, олардың арасында қосарланған салық салуды болдырмау туралы уағдаластықтар үлкен маңызға ие болды.

Олардың негізгі мақсаты екі немесе одан да көп елдің салық заңнамаларының мүмкін болатын қайшылықтарды төмендегі мәселелер бойынша шешу болды:

- тауарлар мен қызметтердің ұлттық шекаралары;
- кірістер мен капиталдар;
- заңды және жеке тұлғалар бойынша.

Мұндай қайшылықтар мемлекеттің фискалдық егемендігіне байланысты жария билік дербес және толық көлемде салық салу объектілерін, өз салық төлеушілерінің шеңберін, салық аударымдарының мөлшерін және салықтарды өндіріп алу тәсілдерін белгілейді.

Ұлттық салық юрисдикциясының шектерін анықтау үшін негізгі өлшемдер – резиденттік және аумақтылық. Біріншісі мемлекеттің резиденті табыс көздерінің орналасқан жеріне қарамастан, салық салуға жататынын білдіреді (шексіз салықтық жауапкершілік), ал резидент емес тұлғалар салықты тек қана осы мемлекетте алынатын табыс көздерінен төлейді (шексіз салықтық жауапкершілік). Екінші өлшем салық төлеушінің тұратын жеріне қарамастан осы елдің аумағы шегінде алынатын барлық табыстарға салық салынатынын білдіреді.

Халықаралық салық салумен байланысты мәселелерді реттеуге қатысты нормаларды қалыптастыру бойынша мемлекеттердің жасаған жұмыстарын зерттеу (яғни бірнеше елдің мүдделерін қозғайтын салық салу) келесі қорытындылар жасауға мүмкіндік береді.

Мемлекет өздерінде егемендіктің болуына байланысты өз азаматтарының ғана емес, сондай-ақ мемлекеттің аумағында табыс алатын шетелдік тұлғалардың да салық салу тәртібін ішкі заңнама нормаларында айқындай отырып, өз мүдделерін қамтамасыз етуге ұмтылады. Алайда, заңды және жеке тұлғалардың қызметі бүкіл әлем бойынша жүзеге асырылатын заманауи жағдайларда, тек халықаралық ынтымақтастық барлық елдер үшін ортақ тәсілдерді әзірлеу кезінде оларға салық салуға байланысты проблемаларды (қосарланған салық салу, салық төлеуден жалтару және т.б.) шешуге ықпал етуі мүмкін. Халықаралық ынтымақтастық шеңберінде мемлекеттер бюджеттерді толықтыруда мемлекеттердің мүдделері де, салық төлеушілердің мүдделері де ескерілетін әділ салық салуды қамтамасыз етуді өз мақсаты ретінде қояды.

Салық төлеуден және қосарланған салық салудан жалтарудың алдын алу үшін тиісті мүдделі мемлекеттер арасында салық салу жөніндегі құқықтарды бөлуді қамтамасыз ететін нормалар әзірленеді және салық келісімдеріне енгізіледі. Мұндай нормалар белгілі бір жағдайларда, мысалы, шетелдік тұлғаларға немесе басқа мемлекеттердің резиденттеріне, сондай-ақ ел аумағынан тыс жерлерде орналасқан мүлікке салық салу кезінде мемлекеттің юрисдикциясының көрінуіне қатысты шектеулерді қамтиды.

Халықаралық салық келісімдерінде нақты жағдайда белгілі бір елдің (табыс көзі – мемлекеттің немесе тұлғаның тұрақты орналасқан жерінің) ішкі заңнамасы қолданылатыны тікелей көзделуі мүмкін, яғни уағдаласушы мемлекеттің құқығына сілтеме жасау орын алуы мүмкін. Бұл ретте ішкі заңнаманы қолдану халықаралық салық құжаттарында көзделген ережелерге сәйкес келуге тиіс. Әйтпесе, мұндай келісімдер жасалатын мақсатқа қол жеткізу екіталай. Мемлекеттер салық салу саласында өзіне алған халықаралық міндеттемелерді орындауды қамтамасыз ету үшін өз заңнамасын өзгертуге барады.

Салық дауларын шешу бойынша әртүрлі елдердің тәжірибесін зерттеу халықаралық қосарланған салық салудың келесі себептерін анықтауға мүмкіндік береді:

- 1) бір субъектіні (заңды немесе жеке тұлғаны) екі немесе одан да көп мемлекеттерде резидент деп тану;
- 2) екі немесе одан да көп мемлекеттерде шығу көзі бар бір табысты немесе мүлікті саралау;
- 3) дефинициялардағы, мемлекеттер арасындағы кірістерді жіктеудегі айырмашылықтар;
- 4) шеккен шығыстарды есепке алу тәртібі мен мөлшерлеріндегі айырмашылықтар;
- 5) резиденттік өлшемі негізінде бір мемлекетте табысқа немесе мүлікке салық салу, ал екіншісінде – заңнамаға сәйкес табыс көзіне салық салу;
- 6) мүдделі елдердің бірінің ішкі заңнамасында басқа мемлекеттерде төленген салықтардың белгілі бір түрлерін есепке алу туралы ережелердің болмауы.

Сондай-ақ қосарланған салық салу, бір мемлекетте азаматтық негізінде, ал екіншісінде резидент деп тануына байланысты салық салу ретінде орын алуы мүмкін. Бұл ретте екі мемлекет (азаматтық мемлекет және резиденттік мемлекет) оны алған жеріне қарамастан, тұлғаның жиынтық табысына салық салуға құқылы. Халықаралық салық құқығындағы мұндай құбылыс қақтығыс (сәйкестік) шектеусіз салық жауапкершілігі деп аталады.

Халықаралық қосарланған салық салудың ең кең таралғаны бір мемлекет азаматтық негізінде (тұрақты тұрған жері, резиденттігі негізінде), ал екіншісі (табыс көзі болып табылатын мемлекет) табыс негізінде салық салатын болып табылады, және де шектеусіз және шектеулі салық жауапкершілігінің қақтығысына (сәйкес келуіне) байланысты.

Өзірге халықаралық салық құқығында келесі маңызды мәселелер бойынша бірыңғай көзқарастар әзірленбеді:

- терминдер мен кірістердің біліктілігін анықтау;
- салық төлеуші шеккен шығыстарды есепке алудың тәртібі мен нормалары.

Мұндай әрекеттер халықаралық құқықтық қатынаста бірнеше рет талқыланды. Нәтижесінде әртүрлі мемлекеттердің бір ұғымды немесе терминді айқындаудағы алшақтық салдарынан бірнеше мемлекет жеке немесе заңды тұлғаны өз азаматы (қосарланған азаматтық жағдай) немесе өз резиденті (қосарланған резиденттік жағдай) қарастыратын салық юрисдикцияларының қақтығысы жиі орын алады.

Мемлекеттер қолданатын тәсілдердегі айырмашылықтар басқа терминдерді анықтау кезінде де туындауы мүмкін (мысалы, «авторлық құқық пен лицензиядан алынатын табыстар», «жылжымайтын мүлік», «дивидендтер», «пайыздар»), өйткені олардың негізінде салықтық келісімдер жасалатын үлгілік конвенцияларда және келісімдердің өзінде олардың нақты тұжырымдары жоқ.

Мемлекеттерге өзінің ішкі заңнамасының ережелерін негізге ала отырып, қандай да бір ұғымды түсіндіруге кең мүмкіндіктер беріледі. Ішкі заңнамаға сілтеме алғаш рет 1939 жылы АҚШ пен Швеция арасындағы салықтық келісімде жасалды. Сонымен қатар, келісімде бір ғана мемлекеттің заңнамасын қолдануды көздеді – ол Америка Құрама Штаттары. Кейде салық мәселелерінде ішкі заңнаманы қолдану туралы ескертуді біздің пікіріміз бойынша, халықаралық жеке құқықта қолданылатын жалпы кері сілтеме деп атауға болады. Егер мемлекеттің ішкі заңнамасында қандай да бір табыс түрінің анықтамасы болмаса немесе уағдаласушы мемлекеттер сол бір ұғымды әртүрлі талқылайтын болса, мұндай жағдайда дәлсіздіктерді жою толық болмауы мүмкін [2].

Салық және алымдар туралы заңдардағы алшақтықтар тек халықаралық қосарланған салық салудың ғана емес, сондай-ақ салық төлеуден халықаралық жалтарудың да себебі болуы мүмкін. Ол халықаралық қосарланған салық салумен қатар халықаралық салық құқығын қарау пәні болып табылады. Ғылыми және практикалық әдебиеттерде «салық салуды болдырмау» және «салықтан жалтару» ұғымдарын ажырату заңдылығы, сондай-ақ «салық төлеуден халықаралық жалтару» санатын пайдалануға қатысты пікірталастар жүргізілді.

БҰҰ-ның халықаралық салық салу мәселелері жөніндегі мамандары «салықты болдырмау» түсінігін білдіретін халықаралық қарым-қатынаста қабылданған терминдерді айқындау қиын екенін атап өтеді, ал «салық төлеуден жалтару» түсінігінде салық төлеушінің абайсыздығына немесе ұқыпсыздығына байланысты бас тартуын, сондай-ақ заң ережелеріне сәйкес өзі төлеуге тиіс салықтарды мемлекет бюджетіне енгізу ниетін түсіну керек [3].

Қазақстан Республикасы, сондай-ақ оның салық төлеушілері үшін «салықты болдырмау» және «салық төлеуден жалтару» ұғымдарын ажырату туралы мәселе айтарлықтай практикалық қызығушылық тудырады, өйткені Қазақстанда салық дауларын шешудің қалыптасқан практикасы салық міндеттемелерін кез келген азайтуды салық органдары заң бұзушылық ретінде қарастыра алады. Біздің ойымызша, қазақстандық заң шығарушылар, сондай-ақ Қазақстан Республикасының салық органдары инвестицияларды тартуға және барлық деңгейдегі бюджеттерді айтарлықтай толықтыруға ықпал ететін осындай ұғымдарды анықтаудағы басқа мемлекеттердің тәжірибесін ескеруі қажет.

Сондай-ақ, мемлекеттер салық төлеуден жалтару фактісін анықтау және тұлғаны жауапкершілікке тарту үшін түрлі доктриналарды пайдаланатынын атап өткен жөн. Мысалы, құқықты теріс пайдалану доктринасы таратылып (негізінен, континенттік құқық мемлекеттерінде), оған сәйкес іске асыру үшін осы құқықтар көзделген функциямен қақтығыс болған кезде ешкім де құқықтарды жүзеге асыра алмайды. Егер өркениетте бұл доктрина жеке тұлғалардың құқықтары мен мүдделерін қамтамасыз ету үшін қажет болса, ал салық саласында оны қолдану мемлекеттің мүдделерін салық төлеушілердің еркіндігінен қорғауға өз операцияларын жүзеге асыру үшін тыйым салынбаған кез келген құқықтық нысандарды пайдалануға мүмкіндік береді.

Біздің пікірімізше, халықаралық салық құқығын дамыту мемлекеттерге халықаралық салық салу саласында әртүрлі жағдайларды реттеудің пәрменді құралдарын, соның ішінде халықаралық қосарланған салық салу және салық салудан халықаралық жалтару мүмкіндіктерін азайту мақсатында салық заңдарын сәйкестендіру бағытында бірлескен күш-жігермен табуға мүмкіндік береді.

Сонымен, қосарланған салық салуды болдырмау туралы халықаралық келісімдерді қолданудың негізгі проблемасы өңделмеген терминдерді пайдалану болып табылады. Келісімдерде қолданылатын кейбір ұғымдар уағдаласушы мемлекеттердің ұлттық заңнамасында әртүрлі түсіндіріледі немесе мүлдем жоқ. Салық төлеушілердің салық міндеттемелерін орындауын реттеу мүмкін еместігіне және қақтығыстардың туындауына алып келетін осы (болмашы) терминологиялық (ұғымдық) проблеманы шешу үшін халықаралық келісімдерді ратификациялау кезінде мемлекеттің ішкі заңнамасын бейімдеу,

халықаралық келісімдерде енгізілетін жаңа нормаларды іске асырудың неғұрлым жасалған тетіктерін әзірлеу қажет.

Сондай-ақ ұлттық заңнаманы шетел мемлекеттерінен отандық болмысы мен қазіргі заманғы құқықтық жүйе үшін қолайлы екенін шет мемлекеттердің тәжірибесінен алу арқылы байыту қажет.

Халықаралық қосарланған салық салу – бұл екі мемлекетте (немесе одан да көп) бір салық төлеушінің дәл сол уақыт кезеңіндегі табыстың бір түріне қатысты салық салу, соның нәтижесінде салық төлемінің, объектінің және салық салу субъектісінің бірдейлігі туындайды.

Қосарланған салық салу кәсіпкерлік қызметке мүдделілікті бұзады, іскерлік белсенділікті тежейді, салық жүктемесінің деңгейін ұлғайтады, тауарлар мен қызметтерге бағалардың артуына ықпал етеді, сондай-ақ капиталды бір елден екіншісіне ауыстырудағы жағымсыз өзгерістерге және капиталды пайдалану тиімділігінің жалпы төмендеуіне әкелуі мүмкін.



Сурет 1 – Халықаралық қосарланған салық салуды болдырмау әдістері

Ескерту: авторлар әзірлеген

Өз компаниялары мен азаматтарының шетелдік қызметіне салық салуға үміткер елдердің басым көпшілігі бір мезгілде халықаралық қосарланған салық салуды жою үшін тиісті шараларды да көздейді. Халықаралық қосарланған салық салуды жою үшін әртүрлі әдістер пайдаланады [4].

Ішкі салық заңнамасының нормаларына байланысты халықаралық қосарланған салық салуды жоюдың бір жақты шараларын да, тиісті халықаралық келісімдер мен конвенциялардың көмегімен іске асырылатын көп жақты шараларды да қолданады.

Келесі негізгі әдістер қолданылады:

- бөлу әдісі (босату принципі) бұл шетелде алынған кірістерді (шетелдегі мүлікті) салық салынатын базадан шығару әдісі. Бұл әдіс келісім бойынша басқа мемлекетте салық салынатын табысқа бір мемлекет салық салмайтын халықаралық келісімдермен бекітіледі;

- салықтық кредит әдісі (өз елінде салықтарды төлеу бойынша салық төлеушінің міндеттемелерін азайту есебінен шетелде төленген салықтарды есепке алу). Бұл әдіс бір мемлекет басқа мемлекетте алынған табыстарды қоса алғанда және осы мемлекеттің аумағында да, шетелде де жүргізілген шығыстарды ескере отырып, салық резидентінен өзі алатын салықты жиынтық табыс негізінде есептейтіндігін білдіреді. Өз мемлекетінде есептелген салықтан басқа мемлекетте төленген салық сомасы шегеріледі;

- салық жеңілдіктері әдісі бұл шетелдік салықтарды төлеуге арналған шығыстардың салық салынатын базасынан шегерім. Салықтан шегерім азайтатын сомасы төленген шетелдегі салық салу базасын, яғни төленген салық ретінде қарастырылады, сомасы салық салуға жататын табыстардан шегеріледі.

Бірінші және екінші әдіс салық төлеушінің табыс пен мүлікке салынатын салықтарды төлеу жөніндегі міндеттемелерін есептеу үшін қолданылады.

Салықтық жеңілдіктер әдетте сыйлықтар мен мұраға салынатын салықтар бойынша қолданылады, және бұл әдіс салық төлеуші үшін ең тиімсіз әдіс болып табылады.

Салық келісімдері осы әдістерді қолдануға өзгерістер енгізе алады немесе заңнамаға сәйкес салық төлеуші үшін неғұрлым жеңілдетілген басқа әдіске ауыстыруды қарастыра алады. Жалпы ережеге сәйкес, салық келісімдері салық төлеуші үшін салық салу шарттарын нашарлату мақсатында пайдаланыла алмайды және егер осындай болса, онда салық төлеуші салық келісімімен көзделген норма немесе ішкі қолданылатын нормаларды таңдау құқығына ие болады.

Көптеген дамушы мемлекеттер басқа елдерден капитал тарту мақсатында түрлі салықтық жеңілдіктерді ұсынады: жеңілдікті кезең ішінде салықтардан толық босату, салық ставкаларын төмендету және т.б. Алайда, егер капитал экспортталатын елде халықаралық қосарланған салық салуды жою әдістері қолданылмаса, бұл жеңілдіктер күтілетін нәтиже бермейді.

Шетелде төленген салықтарға қатысты «салықтық кредит» әдісін қолданатын капиталды экспорттаушы елдерде компаниялар мен азаматтардың салықтық міндеттемелерінен шетелде нақты төленген салықтар ғана шегеріледі. Дамушы ел берген жеңілдіктің нәтижесі капиталды экспорттаушы елде төлеуге жататын салықтың қалған сомасын автоматты түрде ұлғайтады (және осылайша, осы компаниялар мен азаматтарды алынған жеңілдіктерден айырады). Сондықтан, шетел капиталын тарту мақсатында дамушы елдер ұсынатын жеңілдіктердің тиімділігі капиталды экспорттаушы елдердің салық органдарының позициясына едәуір дәрежеде байланысты болады.

Капитал экспортына мүдделі өнеркәсіптік дамыған елдер «салықтық кредит» әдісін және шетелдік кірістерді салық салудан босату әдісін қолданады.

«Салықтық кредит» әдісін қолданатын елдер шетелде алынатын салықтарға қатысты өзінің «бейтараптығын» көрсетеді. «Салықтық кредит» әдісін қолдану мемлекет үшін өзінің салық саясатында шетелдердегі өз азаматтары мен компанияларының капитал салымдарына қатысты бейтараптылық қағидатын ұстанатынын білдіреді: оларды көтермелеуге ұмтылмайды, бірақ оларға қарсы кемсітетін шаралардан қалыс қалады. Бұл әдіс негізінен ағылшын-саксондық елдерде қолданылады: АҚШ, Ұлыбритания және т. б.

Салық кредитіне ұқсас ережелері Германияда, Данияда, Финляндияда, РФ, Швейцария, Греция мен Испанияда бар. Австрия мен Италия нақты өзара түсіністік негізінде салық кредитін береді, яғни тиісті мемлекеттер Австрия мен Италияда алынатын салықтар үшін салық кредит береді.

Бірқатар елдер (Франция, Швейцария, Аргентина, Венесуэла және т.б.) өз тәжірибесінде шетелдік кірістерді салық салудан босату әдісіне көбірек бағдарланады. Әдетте, мұндай босату тек кейбір қатаң белгілі бір табыстарға ғана қолданылады: шетелдік «іскерлік мекемелердің» пайдасы, шетелде орналасқан жылжымайтын меншіктен түскен табыстар, басқа елдерде инвестицияланған капиталдардан түскен дивидендтер.

Босату принципін қолданған кезде капиталды экспорттаушы мемлекет, табыс көзі болатын шетелдік мемлекеттерге табысқа салық салу құқығын береді. Бұл жағдайда табыс көзі болатын мемлекеттер жергілікті және шетелдік инвесторлар арасындағы теңдік қамтамасыз етіледі, ал капиталды экспорттаушы елдің инвесторлары үшін ішкі және шетелдік инвестициялар үшін салық режимдерінің айырмашылығы сақталады.

Жоғарыда айтылғандай, бөлу әдісі (босату принципі) әр түрлі елдер арасындағы екіжақты және көпжақты салық келісімдерімен белгіленеді. Салық саласында халықаралық шарттарды жасасудың негізгі мақсаты – әрбір уағдаласушы мемлекеттің салық юрисдикциясын айқындау арқылы қосарланған салық салуды жою.

Кез келген мемлекеттің инвестициялық ахуалын бағалаудың елеулі факторы ұлттық заңнама нормалары тұрғысынан да, сол сияқты осы мемлекетте халықаралық келісімдер нормаларын тану мен орындау тұрғысынан да инвесторлардың мүдделерін қорғаудың жеткілікті кепілдігінің болуы сөзсіз болып табылады. Шетелдік инвесторлар белгілі бір жағдайларда оларға халықаралық келісімдердің нормаларын тиісінше қолдану арқылы қосымша қорғауға сенімді болуы тиіс (бұл Қазақстандағы

шетелдік тұлғалар үшін де, шетелде қазақстандық тұлғалар үшін де әділ). Қазақстан тәжірибесінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың қолданысына жататын салық салу саласындағы даулардың тұрақты үрдісі байқалатынын назарға алу қажет.

Қазақстандық тәжірибе шеңберінде Қазақстан Республикасының шет мемлекеттермен жасасқан қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен капиталға (мүлікке) салық төлеуді болдырмау туралы конвенцияларды (келісімдерді) қолдану тәртібі туралы нұсқаулық қолданылады. Ол салық конвенцияларын қолданудың жалпы қағидаттарын ғана түсіндіру мақсатында әзірленді және онда әрбір нақты жағдайда бірінші кезекте тиісті салық конвенциясының ережелерін басшылыққа алу керек екендігі анық көзделген. Алайда, тәжірибеде қандай да бір салық конвенциясының қолданылуына жататын дауларды шешу кезінде салық органдары мен соттар «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» ҚР Кодексінің (Салық кодексі) 31-тарауының халықаралық шарттары бойынша көрсетілген нұсқаулық пен арнайы ережелер нормаларын қолданумен жиі шектеледі. Немесе, жиі кездесетін жағдай салық конвенцияларының ережелері ұлттық құқық нормалары тұрғысынан түсіндіреді. Мұндай бұзушылықтар, мәні бойынша, салық конвенциясының өзінің мақсаттарына да, уағдаласушы мемлекеттерге салық төлеуші мен мемлекеттердің өздерінің мүдделерінің теңгерімін сақтау қағидаттарына да қайшы келеді [5].

Жоғарыда айтылғандарды негізге ала отырып, ең алдымен тиісті салық салу үшін үлкен тәжірибелік маңызы бар конвенциялар ережелерінің тікелей қолданылуын көрсетуді дұрыс деп пайымдауға болады.

Салық конвенцияларында оларды қолдану үшін қосымша нормативтік құқықтық актілерді шығару қажеттілігі туралы ереже жоқ. Демек, осы келісімдер тікелей, яғни ұқсас салықтық қатынастарды реттейтін ұлттық заңнама арқылы орындалуы тиіс.

Сонымен қатар, тәжірибеде конвенцияларды қолдану барысында көптеген проблемалар туындайды, бұл олардың ережелерінің көпшілігінің жеткілікті анықталмауымен түсіндіріледі. Конвенциялардың белгісіздігі, өз кезегінде, мемлекетті салық кодексіне халықаралық шарттар бойынша арнайы ережелерді енгізуге, заңға тәуелді актілерді шығаруға, салық төлеушілерге үнемі жеке кеңейтілген түсініктемелер беруге мәжбүр етеді.

Шетелдік инвестициялар немесе шетелдік компаниялардың операциялары, егер осындай инвестициялардан түскен табысқа қосарланған салық салу тәуекелі бар болса, елеулі зардап шегуі мүмкін. Қолайлы бизнес-климат, оның ішінде қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялар Қазақстанға шетелдік инвестициялардың ағынын тартуға мүмкіндік береді.

Конвенцияның заңды және жеке тұлғаларды қаншалықты сапалы қорғайтыны туралы сұраққа жауап беру мүмкін емес. Барлық жағдай, компанияның бухгалтерлері мен заңгерлерінің шеберлігіне байланысты. Себебі, конвенцияны қолдануға болады ма, жоқ па, ол жағдай резиденттікті растайтын құжатты ұсыну қажеттілігі, шетелдік кәсіпкердің ҚР-да тұрақты мекеме құрғанын немесе құрмағанын және т. б. анықтау қажеттілігіне байланысты.

Салық қызметі органдары жаңа халықаралық келісімдерге, сондай-ақ ҚР салық кодексіне сәйкес өз қызметін үнемі жетілдіруде. Басқа да бәсекеге қабілетті елдердің тәжірибесі негізінде жаңа бағдарламаларды іске асыру бойынша іс-шаралар жүргізіліп жатыр.

ҚОРЫТЫНДЫ

Халықаралық салық конвенцияларының мәнінің өзі қосарланған салық салу сияқты құбылысты болдырмауға бағытталған. Сондықтан салық конвенцияларын қолдану барысында ережелерді жеткілікті дәрежеде анықтап, екі мемлекетте қолданылатын салық режимдерінің ерекшеліктерін ескере отырып, мемлекеттердің мүдделерін қорғауға бағытталған құжат қабылдануы тиіс.

Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенциялардың негізгі мақсаты – халықаралық тауарлар мен қызметтерді еркін халықаралық алмасуға кедергі келтіретін салық мәселелерді азайту жолымен халықаралық сауда мен инвестициялауға ықпал ету.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Ануфриева Л. П., Подчуфарова И. В. К вопросу о понятии «международное двойное налогообложение» // Международное право. 2016. №4.
- 2 Воронина Н. В., Бабанин В. А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2015. № 10.
- 3 Шепенко Р. А. Система положений международных договоров об обмене информацией // Налоги и финансы. 2017. № 1.
- 4 Засько В.Н. Совершенствование правил заключения договоров об избежание двойного налогообложения // Российское предпринимательство. 2016. № 5
www.kgd.gov.kz

REFERENCES

- 1 Anufrieva L. P., Podchufarova I. V. On the concept of "international double taxation" // International law. 2016. No. 4.
- 2 Voronin N. V., Babanin V. A. Double taxation and tax evasion as problems of international character // All for accountant. 2015. No. 10.
- 3 Shepenko R. A. the System of provisions of international treaties on the exchange of information // Taxes and Finance. 2017. No. 1.
- 4 Zasko V. N. Improvement of the rules for the conclusion of double taxation treaties // Russian business. 2016. No. 5
www.kgd.gov.kz

РЕЗЮМЕ

Существенным фактором оценки инвестиционного климата любого государства является наличие достаточной гарантии защиты интересов инвесторов как с точки зрения норм национального законодательства, так и с точки зрения признания и выполнения в этом государстве норм международных соглашений. Иностранцы инвесторы в определенных условиях должны быть уверены в дополнительной защите посредством надлежащего применения к ним норм международных соглашений (это справедливо как для иностранных лиц в Казахстане, так и для казахстанских лиц за рубежом). Следует иметь в виду, что в казахстанской практике наблюдается устойчивая тенденция споров в области налогообложения, подпадающих под действие конвенций об избежании двойного налогообложения.

Причиной возникновения международного двойного налогообложения является различие налоговых законодательств двух и более стран. Его наличие является важной проблемой для компаний, осуществляющих деятельность за рубежом. Для снижения негативного влияния международного двойного налогообложения предлагается развитие международного права.

SUMMARY

A significant factor in the assessment of the investment climate of any country is the availability of sufficient guarantees for the protection of investors' interests both from the point of view of national law, and from the point of view of recognition and enforcement in this state, norms of international agreements. Foreign investors, under certain conditions, should be assured of additional protection through appropriate application of the rules of international agreements (this is true for both foreign persons in Kazakhstan and Kazakh persons abroad). It should be borne in mind that in Kazakhstan practice there is a steady trend of disputes in the field of taxation falling under the conventions on the avoidance of double taxation.

The reason for the emergence of international double taxation is the difference in tax laws of two or more countries. Its presence is an important problem for companies operating abroad. The development of international law is proposed to reduce the negative impact of international double taxation.