

4 Грекова Ж.В. Реформирование государственной службы как политико-административный процесс (опыт Великобритании и США в контексте российских реалий): Автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. полит. наук. Спец. 23.00.02 - М., 2001. – 28 с.

## **МЕХАНИЗМЫ УРЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН И ЗА РУБЕЖОМ**

*Нурбекова Г.Т., м.ю.н., ст.преподаватель кафедры конституционного и международного права  
Космынина Ю.О., студент 4 курса юридического факультета  
КарГУ им. академика Е.А. Букетова*

Для международного двойного налогообложения обычно характерны: идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков); идентичность объектов налогообложения (источников доходов и самих доходов); подчиненность этих субъектов или объектов налоговой юрисдикции различных государств; одновременность налогообложения; различия в правилах и методиках исчисления облагаемого дохода в разных странах. Различают экономическое и юридическое двойное налогообложение [1]. Международное юридическое двойное налогообложение может быть в целом определено как взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же предмета и за идентичные периоды. Международное налоговое право не содержит общих правил, запрещающих международное двойное налогообложение. Любое государство обладает исключительным правом взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым законодательством.

У каждого государства при создании системы налогов есть возможность руководствоваться двумя принципиальными подходами: либо облагать налогами общемировой доход своих резидентов, либо любые доходы, полученные как резидентами, так и нерезидентами на своей территории. Если бы все мировые страны, договорившись, смогли использовать один из этих двух подходов, проблема двойного налогообложения потеряла бы свою значимость [1].

Вопрос по устранению двойного налогообложения в мировой практике обострился в 20-х годах XX в. Для покрытия возросших государственных расходов после Первой мировой войны многие страны увеличили ставки налогов, более широко распространилось подоходное налогообложение. Проблема двойного налогообложения обострялась с усилением интернационализации хозяйственной жизни. И тогда, под эгидой Лиги Наций была принята попытка подготовить универсальную схему многостороннего соглашения об устранении двойного налогообложения, приемлемого для всех стран. В ходе подготовки эксперты пришли к выводу, что выполнение этой задачи не представляется возможным, из-за разных целей и задач, которые одни страны стремятся решать в отношении с другими странами, разного уровня экономического развития, и как следствие, разных налоговых систем [2]. Тем не менее, эта работа привела к выработке в 1928 г. первой модели двусторонней конвенции и в заключение, Моделей Конвенций Мехико (1943) и Лондона (1946), принципам которых следовали, с некоторыми отклонениями большинство двусторонних конвенций, заключенных или пересмотренных в течение последующих 10 лет. Ни одна из этих Моделей Конвенций, тем не менее, не была полностью и единодушно принята. Более того, в отношении некоторых важных вопросов они представляли значительные расхождения и некоторые пробелы.

На основе анализа имеющейся практики и литературы на сегодняшний день для решения проблемы двойного налогообложения применяются два метода:

- Устранение возможно в одностороннем порядке. Для этого страна постоянного местопребывания налогоплательщика может разрешить ему при выполнении налоговых обязательств учитывать налоги, уплаченные им за рубежом. Однако это может привести к неоправданным потерям бюджета, а также различного рода махинациям со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Кроме того, в этом случае страна постоянного местопребывания выступает нетто-донором той страны, где ее гражданин (или предприятие) осуществляет экономическую деятельность.

- Деление права на налогообложение дохода между страной, где лицо(предприятие) является резидентом, и страной, откуда лицо(предприятие) этот доход получает. Осуществляется это, как правило, путем заключения между этими странами соглашений об избежании двойного налогообложения.

Как указывает И.И. Кучеров, международные договоры (соглашения, конвенции), регулирующие вопросы налогообложения и сотрудничества органов налогового администрирования, составляют основу правового регулирования международных налоговых отношений [3]. Наиболее распространенными являются двусторонние соглашения (конвенции) в отношении налогов на доходы, которые нередко носят название соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал или соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал.

Основными задачами налоговых соглашений являются:

- 1) согласованное уточнение границ налоговых юрисдикций;
- 2) защита налогоплательщиков от риска двойного налогообложения (установление единых методов и подходов к устранению двойного налогообложения);
- 3) недопущение налоговой дискриминации;
- 4) противодействие уклонению от налогообложения;
- 5) поощрение и поддержка международной торговли и инвестиций;
- 6) содействие обмену информацией между налоговыми органами договаривающихся государств.

Данные задачи были сформулированы на основе изучения различных налоговых соглашений, применяемых в международном налогообложении.

Необходимо отметить, что важную роль в разработке таких соглашений сыграла Модельная налоговая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Работа над модельной налоговой конвенцией велась в рамках ОЭСР на протяжении продолжительного периода времени. Модельная конвенция в виде проекта была издана в 1963 г., первая официальная версия в 1977 г. Впоследствии на базе Модельной конвенции ОЭСР (1977 г.) была разработана Модельная конвенция ООН (1980 г.).

Модельная Налоговая Конвенция ОЭСР по Доходу и Капиталу представляет средство для разрешения на единой основе большинства проблем в области международно-юридического двойного налогообложения. Как рекомендует Советом ОЭСР, государства члены, при заключении новых двусторонних концепций или пересмотре существующих, должны следовать Модели конвенции с учетом толкования статей Конвенции приводимых в комментариях, а также с учетом оговорок и исключений, содержащихся в этой Модели, налоговые органы этих государств-членов должны следовать этим комментариям, с учетом вносимых в них периодических изменений и замечаний, при применении и толковании положений своих двусторонних налоговых концепций, которые основаны на этой Модели конвенции [4].

В соответствии с 1-ой статьей, Конвенция применяется ко всем лицам, являющимся резидентами одного или обоих договаривающихся государств. В Модельной Конвенции рассматриваются налоги на доход и на капитал, которые общим образом описываются в статье 2. Как правило, существует оговорка, что если налоговая система меняется, то аналогичные налоги, появившиеся взамен старых, и появившиеся в дополнение к существовавшим, тоже подпадают под действие соглашения.

Значительную роль играет понятие резидентности, которое прописывается в 4-ой статье. Термин "резидент одного Договаривающегося Государства" означает лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местопребывания, местонахождения руководящего органа или любого другого критерия аналогичного характера, и также включает это Государство или любое политико-административное подразделение или его местные органы власти. Этот термин однако, не включает лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве, только в отношении доходов из источников в этом Государстве или в отношении находящегося в нем капитала [4].

В целях устранения двойного налогообложения Конвенция устанавливает две категории правил. Первая, в отношении различных видов дохода, как определяют статьи с 6-ой по 21-ую, соответствующие права налогообложения государства-источника или местонахождения и государства резиденции, а статья 22-ая делает то же самое в отношении капитала. В отношении некоторых видов дохода и капитала, исключительное право налогообложения дается одному из договаривающихся государств. Другое договаривающееся государство, таким образом, не может облагать налогом эти виды и двойное налогообложение избегается. Как правило, это исключительное право налогообложения дается государству резиденции. В случае других видов

дохода и капитала право налогообложения не является исключительным. Что касается двух видов дохода (дивиденды и проценты), хотя оба государства обладают правом налогообложения, сумма налога, взимаемая государством источника, ограничена.

Таким образом, Модельная Налоговая Конвенция предполагает два метода устранения двойного налогообложения:

1. метод освобождения (ст.23А);
2. метод зачета (ст.23В).

Согласно методу освобождения, если резидент одного государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями Конвенции могут облагаться налогами в другом государстве, первое упомянутое государство, освобождает такой доход или капитал от налогообложения. Также если резидент одного государства получает виды дохода, которые в соответствии с положениями статей 10(дивиденды) и 11(проценты) могут облагаться налогами в другом государстве, первое упомянутое государство разрешает вычет из налога на доход такого резидента суммы, равной налогу, уплаченному в этом другом государстве. Такой вычет, однако, не будет превышать ту часть такого налога, исчисленного до предоставления вычета, которая относится к таким видам доходов, получаемых из этого другого государства [5].

В соответствии с методом зачета, если резидент одного государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями Конвенции могут облагаться налогами в другом государстве, первое упомянутое государство разрешает:

- а) вычет из налога на доход такого резидента суммы, равной налогу, уплаченному в этом другом Государстве;
- б) вычет из налога на капитал такого резидента суммы, равной налогу, уплаченному в этом другом Государстве.

В любом случае такой вычет, однако, не будет превышать ту часть такого налога на доход или на капитал, исчисленного до предоставления вычета, которая относится, в зависимости от обстоятельств, к доходам или к капиталу, которые могут облагаться налогами в этом другом Государстве[5].

Исходя из этих методов следует, что если полученный доход или капитал резидента одного государства освобожден от налога в этом государстве, это государство может, тем не менее, при подсчете суммы налога на остальную часть дохода или капитала этого резидента принять во внимание освобожденный от налога доход или капитал.

Важное значение, с точки зрения устранения двойного налогообложения, имеет положение о налоговой недискриминации иностранных граждан и компаний. Статья оналоговой недискриминации является обязательным атрибутом всех налоговых соглашений. Модельная Конвенция ОЭСР трактует статью о недискриминации (ст.24) как «неприменение к нерезидентам налогообложения или других связанных с ним требований, отличных или более обременительных по сравнению с налогообложением и требованиями предъявляемыми к резидентам ».

В Модельной конвенции также существует ряд специальных положений, они касаются:

- взаимосогласительной процедуры в целях избежания двойного налогообложения и устранения противоречий при толковании (ст. 25);
- обмена информацией между налоговыми органами государств – партнеров по соглашению (ст. 26);
- содействия государств друг другу в сборе налогов (ст. 27);
- налогового режима дипломатических агентов и консульских служащих (ст. 28);
- территориального расширения (ст. 29)[5].

Стоит заметить, что данная конвенция на сегодняшний день является практически единственным универсальным источником по урегулированию вопросов двойного налогообложения. Стоит отдать должное тому, что ОЭСР постоянно усовершенствует нормы Модельной Конвенции по средствам внесения различных изменений и разработок, которые позволяют успешно использовать нормы конвенции в современных условиях.

Проблема международного двойного налогообложения актуальна и для Казахстана. С момента провозглашения государственной независимости в Республике Казахстан вопросы, касающиеся международного налогообложения, приобрели для нашего государства весьма значимый характер. В настоящее время в стране действуют 50 Конвенций об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал, заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами. В соответствии с казахстанским Налоговым Кодексом, если международным договором, ратифицированным

Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом Кодексе, применяются правила указанного международного договора [6]. Это означает, что положения международных договоров имеют приоритет перед внутренним законодательством Казахстана и в отношении налогообложения доходов резидентов, полученных за пределами РК, а также доходов нерезидентов, полученных из источников в РК, применяются положения указанных договоров.

Устранение двойного налогообложения представляет собой процедуру, когда каждое из договаривающихся государств обеспечивает налогоплательщику возможность уплатить налог только один раз - в одном из договаривающихся государств.

Соглашения или Конвенции об избежании двойного налогообложения с конкретными странами имеют свои особенности, но существуют общие, практически неизменные положения. Действие Конвенций распространяется по существу на все аналогичные налоги, которые будут взиматься любым Договаривающимся Государством после даты подписания.

В качестве примера можно рассмотреть одно из первых соглашений заключенное Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы с Правительством Турецкой Республики от 15 августа 1995 года.

Положения данного соглашения применяются к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств и применяется к налогам на доходы, взимаемым от имени Договаривающегося Государства или его политических подразделений или местных органов власти, независимо от способа их взимания [7].

Существующими налогами, на которые распространяется Соглашение, в частности, являются:

1) в Казахстане:

- корпоративный подоходный налог;
- индивидуальный подоходный налог;

2) в Турции:

- подоходный налог;
- корпоративный налог;
- сборы, отчисляемые от подоходного налога и корпоративного налога.

В соответствии со статьей 22-ой для резидентов Казахстана двойное налогообложение устраняется следующим образом:

а) если резидент Казахстана получает доход, который в соответствии с положениями Соглашения может облагаться налогом в Турции, Казахстан предоставит вычет из налога на доход этого резидента суммы, равной налогу на доход, уплаченный в Турции, прямым путем или путем вычета. Такой вычет, однако, не должен превышать той части налога на доход (рассчитанного до вычета) который может облагаться налогом в Турции.

б) если резидент Казахстана получает доход, который в соответствии с положениями соглашения, облагается налогом только в Турции, Казахстан может включить этот доход в налогооблагаемую базу, но только для целей определения ставки налога на такой другой доход, как подверженный налогообложению в Казахстане [7].

В отношении резидентов Турции двойное налогообложение будет устраняться такими же способами.

Главной целью международных налоговых соглашений является содействие международной торговле и инвестированию путем уменьшения налоговых барьеров, которые препятствуют свободному обмену товарами и услугами. Облегчение налогового бремени способствует развитию торговли и инвестирования капитала между странами. Договоры позволяют налогоплательщикам планировать свои действия по средствам обеспечения некоторой степени определенности и предсказуемости. Урегулирование налоговой юрисдикции и процедур по взаимному согласованию помогает решить проблемы, возникающие у налогоплательщика, осуществляющего деятельность в различных государствах с их отличающимися друг от друга налоговыми режимами и национальным законодательством. Сформулированные в международных договорах положения по обмену информацией между договаривающимися странами, помогают странам обеспечить правомерное применение положений внутреннего налогового законодательства. Таким образом, международные соглашения, наряду с другими экономическими условиями, обеспечивают благоприятную среду для осуществления деятельности иностранных инвесторов в РК и казахстанских налогоплательщиков в иностранных государствах. Они способствуют широкому привлечению инвестиций в экономику страны и расширению экономического сотрудничества между государствами.

В заключении хотелось бы отметить, что законодательство не стоит на месте. Мировое сообщество стремится урегулировать возникающие коллизии и ведет определенную работу, по гармонизации международного налогового законодательства, в том числе и в области избежания двойного налогообложения с помощью международных налоговых соглашений. Нельзя не подчеркнуть во многом правильную позицию налогового законодательства Республики Казахстан. Применяемые принципы налогообложения не препятствуют международному налоговому сотрудничеству, и позволяют заключать все больше соглашений в этой области.

#### Список литературы:

1. Дондукова Г.Ч., Хантаева Н.Л., Монголова Н.В. Теория налогообложения: Учебное пособие. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2007. – 124 с. [Электронный ресурс] <http://eclib.net/>
2. Международное налоговое право: учебное пособие / Д.Н. Филимонов, Г.Т. Касенова, З. Кенжасарова. – Алматы: Данекер, 2001. – 108 с.
3. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник. – М.: ЮрИнфоР, 2007. – 82 с.
4. Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала [Текст]: полная версия: 22 июля 2010: [перевод] / [науч. ред.: Чудаков Николай Михайлович]. 2008 [Электронный ресурс] <http://base.garant.ru/>
5. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>
6. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.07.2016 г.). [Электронный ресурс] <http://online.zakon.kz>
7. Соглашение между Правительством Республики Казахстан и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (г. Алматы, 15 августа 1995 года). [Электронный ресурс] <http://kgd.gov.kz/>

### **МЕМЛЕКЕТТІК ҚЫЗМЕТТІҢ КӘСІБИ ДЕНГЕЙІНІҢ ПРИОРИТЕТТІК БАҒЫТТАРЫ**

*Билялова М.И., з.ғ.м., конституциялық және халықаралық құқық кафедрасының аға оқытушысы  
Разақберлі М., заң факультетінің 2 курс студенті  
Академик Е.А. Бөкетов атындағы Қарағанды мемлекеттік университеті*

Отан отбасынан басталады демекші, мемлекет ұлттан құралады. Алдымен, бүтін бір ұлт болып қалыптасу маңызды. Ал сол мемлекеттің мемлекеттік қызметін кәсіби деңгейіне жетуге ұлт жанашырлары септігін тигізеді. Мемлекеттік қызметтің жүйесін жете түсіну үшін елім деп өміренетін, ұлтым деп ұлықтайтын азаматтардың болғаны абзал.

Қазақстан Республикасының Президенті Елбасымыз Н. Назарбаев елді тиімді басқару үшін мемлекеттік қызметкердің бойында болуы тиіс негізгі қасиеттерді атап көрсетті. Бұл қасиеттер – жоғары моральдық жауапкершілік, кәсіби білім, оны практикада қолдана білу, әділдік, адалдық, белсенді өмірлік позиция. Мемлекеттік қызметтегі әрбір адам өз жұмысының маңыздылығын сезінуі және өз елінің патриоты болуы керек. Қазақстан Республикасы мемлекеттік қызметкерінің позитивтік беделін қалыптастыру және нығайту мемлекеттік жүйені дамытудағы приоритеттік бағыттарды бірі болып табылады. Қазіргі таңда мемлекет мемлекеттік қызметтің беделін арттырудың қажеттілігіне қатысты мәселелерге ерекше көңіл аударады. Қазақстан Республикасы мемлекеттік қызметкерінің позитивтік беделін қалыптастыру және нығайту мемлекеттік жүйені дамытудағы приоритеттік бағыттардың бірі болып табылады. Мемлекетіміздің алдында тұрған жоғары кәсіби мемлекеттік қызметті және басқарудың тиімді құрылымын құру ісіндегі міндеттерді жүзеге асыру көбінесе мемлекеттік қызметкердің кәсібилігіне байланысты болады. Мемлекеттік қызметкердің оң беделін қалыптастыру үрдісі атқарушы биліктің имидждік саясатымен тығыз байланысты.

Мемлекеттік қызметкер болу – зор құрмет, және сондықтан да кәсібилікпен бірге жоғарғы адамгершілік қасиеттерге ие болған абзал. Мемлекеттік қызметкер болуға үміткер адамдар халық алдында жауапкершілікті сезіне білуі үшін мемлекеттік қызметтің беделін көтеру керек.

Этика (грек тілінде *ethika*, от *ethos* – дәстүр) – философиялық ғылым. Бұл философиялық ғылымның объектісі – мораль, оның дамуы мен оның қоғамдағы ролі мен нормалары болып табылады. Этика философияның бір бөлігі ретінде пайда болып, өте ерте қалыптасқан ежелгі