

образования и государственного управления» 1-4 декабря 2020.

6. Стрижкина В.Н., Трубилина А.М. Национальные проекты: научная статья в журнале

//Современный научный поиск: социально-гуманитарные аспекты: сборник научных трудов. – Западный: Научно-исследовательский центр «АнтроВита», 2018. – 227 с. С.68-75.

УДК 336.02
ГРНТИ 06.91

МЕЖДУНАРОДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА КАЗАХСТАНА

DOI: 10.31618/ESU.2413-9335.2021.2.92.1514

Гзоян Маргарита Мкртичевна
Магистрантка ФГОБУ ВО

*«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
г. Москва*

АННОТАЦИЯ

Целью данной статьи являлось изучение международных аспектов налогообложения в Казахстане. Актуальным для Казахстана является то, что страна имплементирует международные стандарты в свое национальное законодательство, например, план BEPS, обмен информацией и т.д. Кроме реализации 15 Действий плана BEPS, страна реализует некоторые специальные антиуклонительные правила (SAAR), например, правило трансфертного ценообразования, правило тонкой капитализации, концепция фактического получателя дохода и т.д. Для того, чтобы усовершенствовать международную налоговую политику Казахстана, стране необходимо продолжить внедрение всех Действий плана BEPS, заключать соглашения об избежании двойного налогообложения, внедрять в свое законодательство общие (GAAR) и таргетированные антиуклонительные меры (TAAR).

ABSTRACT

The purpose of this article was to study the international aspects of taxation in Kazakhstan. What is relevant for Kazakhstan is that the country implements international standards in its national legislation, for example, the BEPS plan, information exchange, etc. In addition to the implementation of the 15 Actions of the BEPS plan, the country implements some special anti-avoidance rules (SAAR), for example, the transfer pricing rule, the thin capitalization rule, beneficial ownership concept, etc. In order to improve the international tax policy of Kazakhstan, the country needs to continue to implement all the Actions of the BEPS plan, conclude tax treaties, introduce general (GAAR) and targeted anti-avoidance rules (TAAR) into its legislation.

Ключевые слова: налог, план BEPS, GAAR, SAAR, налоговое соглашение.

Keywords: tax, BEPS plan, GAAR, SAAR, tax treaty.

Налоговая политика является частью социально-экономической политики страны. Налоговая политика представляет собой систему правовых, финансовых и экономических мероприятий, которая направлена на изменение налоговой системы государства с целью развития экономики страны и решения социальных задач [1]. Налоговая политика – это совокупность мер в сфере налогов, которая ориентирована на достижение определенных целей, а налоговые ставки, льготы и объекты налогообложения являются проявлением налоговой политики [2]. В Казахстане на законодательном уровне закреплено определение налоговой политики. В статье 11 Налогового Кодекса Республики Казахстан отмечается, что налоговая политика – это система мероприятий по отмене действующих налогов и введению новых, изменению налоговой базы, объектов налогообложения, налоговых ставок с целью обеспечения финансовых потребностей страны на базе соблюдения баланса экономических интересов налогоплательщиков и государства [3].

Исходя из вышесказанного, можно отметить, что политика международного налогообложения представляет собой составную часть налоговой политики, которая направлена на изменение

налоговой системы страны с целью решения экономических задач. Берберов А.Б. и Миголов Н.С. отмечают, что международная налоговая политика является частью национальной налоговой политики по взиманию налогов с физических и юридических лиц, которые действуют или являются резидентами двух и более стран и имеют тесную экономическую связь с этими государствами [4].

Размывание налоговой базы и перемещение прибыли в низконалоговые юрисдикции (BEPS) возникает, когда компании могут применять несоответствия и пробелы между налоговыми системами разных юрисдикций. BEPS негативно влияет на способность и эффективность налоговых систем формировать равные условия для всех компаний, а также на налоговые поступления. Согласно данным Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), страны ежегодно теряют около 100-240 миллиардов долларов доходов вследствие избежания налогов транснациональными компаниями. Поэтому нужен общий подход к предотвращению различных вариантов поведения BEPS. Для этого ОЭСР разработала план по предотвращению размывания налоговой базы и перемещению прибыли в

низконалоговые юрисдикции, который состоит из 15 действий:

1. Налоговые проблемы, которые возникают в результате цифровизации;
2. Нейтрализация эффекта гибридных несоответствий;
3. Контролируемые иностранные компании (КИК);
4. Ограничения по вычету процентов;
5. Вредоносная налоговая практика;
6. Предотвращение злоупотреблений по налоговым соглашениям;
7. Статус постоянного представительства (ПП);
- 8-10. Трансфертное ценообразование (ТЦО);
11. Анализ данных BEPS;

12. Правила обязательного раскрытия информации;

13. Страновая отчетность;
14. Взаимосогласительная процедура;
15. Многосторонний инструмент (MLI)

Казахстан, являясь членом инклюзивной структуры BEPS с 2017 года, согласился внедрить четыре минимальных стандарта (вредоносная налоговая практика, предотвращение злоупотреблений по налоговым соглашениям, страновая отчетность, взаимосогласительная процедура). Все четыре минимальных стандарта подлежат оценке экспертов, чтобы гарантировать точное и своевременное выполнение. На рисунке 1 видно, что Казахстан имплементировал не только 4 минимальных стандарта, но и другие действия плана BEPS.

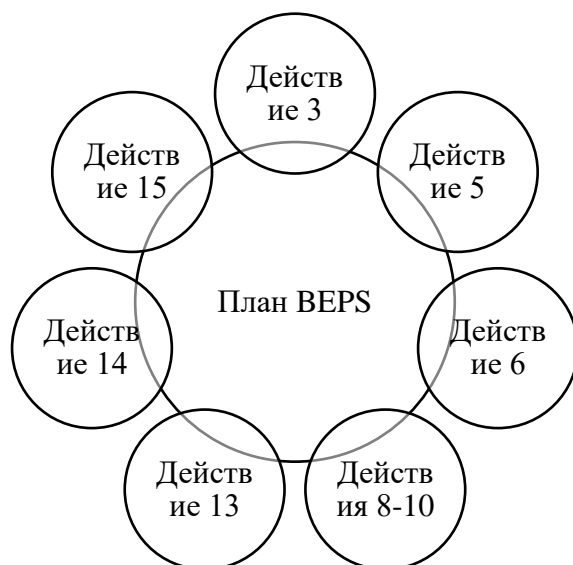


Рисунок 1. Имплементация плана BEPS в Казахстане

Действие 3. Предприятия-резиденты и индивидуальные предприниматели, которые косвенно или прямо владеют более 25% голосующих акций или уставного капитала компании-нерезидента, который зарегистрирован и находится в стране с льготным режимом налогообложения, должны включать в свой доход процент от прибыли такой компании. Данный процент соответствует проценту владения акциями. Страна с льготным налогообложением имеет следующие критерии:

- у такой страны есть законы, которые касаются конфиденциальности финансовых данных, или законы, которые сохраняют тайну в

отношении акционеров, учредителей, фактических владельцев дохода, за исключением юрисдикций, с которыми Казахстан заключил соглашения об избежании двойного налогообложения, где есть положения об обмене информацией;

- ставка корпоративного налога меньше 10%.

Правила КИК действуют и на физических лиц. Правила КИК не действуют в отношении компаний, которые зарегистрированы в странах, с которыми Казахстан заключил соглашений об избежании двойного налогообложения. В таблице 1 раскрывается степень реализации Действия 3 плана BEPS.

Таблица 1

| Реализация Действия 3 плана BEPS | |
|---|---|
| Правило КИК | |
| Существует правило КИК | + |
| Определение КИК | |
| Определение КИК, которое также охватывает определенные прозрачные лица | + |
| Определение КИК, которое охватывает правило гибридных несоответствий | - |
| Использует экономический и правовой контрольный тест для определения КИК | - |
| Освобождение от КИК и пороговые требования | |
| Освобождение от налоговой ставки, которое позволяет компаниям-нерезидентам, к которым применяется эффективная налоговая ставка аналогичная внутренней ставке, быть освобожденными от правил КИК | + |
| Доступен белый список таких юрисдикций | + |
| Определение дохода | |
| Особые правила, определяющие доход, который охватывается правилами КИК. | - |
| Расчет дохода | |
| Материнская юрисдикция использует свои правила для расчета дохода КИК | + |
| Особое правило, ограничивающее зачет убытков КИК, чтобы их можно было использовать только против прибыли той же самой КИК или против прибыли других КИК в той же юрисдикции | + |
| Отнесение дохода | |
| Порог атрибуции привязан к минимальному контрольному порогу | - |
| Сумма дохода, относящаяся к каждому акционеру или контролирующему лицу, рассчитывается с учетом доли владения, фактического периода владения или влияния | + |
| Правила, определяющие, когда доход включается в декларации налогоплательщиков и как он обрабатывается в соответствии с национальным законодательством | + |
| Налоговая ставка материнской юрисдикции применяется к доходу КИК | + |
| Устранение двойного налогообложения | |
| Правила КИК включают положения, гарантирующие, что применение правил КИК не приведет к двойному налогообложению | + |

Действие 5. В рамках прозрачности Казахстан имеет право выпускать следующие виды постановлений:

- трансграничные односторонние соглашения о ценообразовании;
- другие трансграничные односторонние налоговые постановления, которые касаются ТЦО или использования принципов ТЦО.

Казахстан не имеет необходимой внутренней правовой базы для спонтанного обмена информацией. Поэтому Казахстану рекомендуется сформировать внутреннюю правовую базу, которая позволит осуществить спонтанный обмен информацией. Комитет государственных доходов Казахстана намерен разработать нормативно-правовые акты, позволяющие в будущем обмениваться спонтанно информацией. В Казахстане нет режима интеллектуальной собственности, для которого были установлены требования прозрачности. Казахстану необходимо как можно скорее закончить процесс сбора данных для определения всех будущих постановлений и потенциальных юрисдикций для обмена с механизмом надзора и обзора.

Действие 6. В Казахстане существует 55 соглашений об избежании двойного налогообложения. Также в 2018 году Казахстан подписал MLI, который вступил в законную силу 01.10.2020. Казахстан внедряет данное действие с помощью введения преамбулы и PPT в сочетании с LOB.

Действия 8-10. Правила ТЦО, применяющиеся для целей налогообложения, касаются определения условий, включая цену, для сделок внутри группы многонациональных компаний, в результате которых прибыль распределяется между предприятиями внутри группы в разных юрисдикциях. Стандартный подход заключается в том, чтобы рассматривать каждую компанию в группе многонациональных предприятий как отдельное юридическое лицо. Для этого отдельные члены группы должны облагаться налогом по правилу вытянутой руки в своих операциях друг с другом. Действия 8-10 плана BEPS укрепляют и уточняют уже существующее Руководство ОЭСР по ТЦО, в том числе руководство по использованию метода распределения прибыли, применению принципа на расстоянии вытянутой руки. Эти изменения сокращают стимул для многонациональных компаний перекладывать доход в пользу фиктивных компаний с нулевой или небольшой экономической деятельностью и с маленьким количеством работников.

Действие 13. 12 июня 2018 года Казахстан присоединился к многостороннему Соглашению компетентных органов об автоматическом обмене странами отчетами. Казахстан имплементировал закон, который предусматривает доставку мастер-файла, локального файла, странового отчета, а также ввел закон, который предусматривает автоматический обмен страновой отчетностью.

Действие 14. Казахстан ввел взаимосогласительную процедуру, однако имеется ограниченный опыт по решению дел, связанных с взаимосогласительной процедурой. Казахстан имеет маленькую инвентаризацию по взаимосогласительной процедуре, с маленьким числом новых дел, которые представляются ежегодно, и 24 делами, которые ожидают рассмотрения по состоянию на 31.12.2019. Казахстан в целом осуществляет меньше половины элементов минимального стандарта действия 14 плана BEPS. Все казахстанские соглашения об избежании двойного налогообложения включают положения по взаимосогласительной процедуре. В основном эти соглашения соответствуют пунктам 1-3 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Для того, чтобы в полной мере соответствовать всем четырем главным элементам эффективного механизма разрешения споров согласно минимальному стандарту Действия 14, Казахстан должен внести изменения и обновить определенное число своих налоговых договоров. В связи с этим Казахстан подписал MLI (Действие 15) 25.06.2018, который вступил в законную силу 01.10.2020. С помощью MLI ряд соответствующих налоговых договоров будет модифицировано для осуществления требований минимального стандарта действия 14 плана BEPS.

Казахстан также является членом Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях. Автоматический обмен информацией дает возможность Казахстану увеличить справедливость своей налоговой системы. Раньше налоговые органы запрашивали у своих резидентов данные о доходах, которые получены в других странах. Благодаря новым правилам автоматического обмена информацией, физическим и юридическим лицам стало намного

сложнее скрывать за рубежом свои доходы. В дальнейшем это может помочь Казахстану увеличить уровень налогообложения капитала на индивидуальном уровне. Но уровень налогообложения капитала на индивидуальном уровне очень низкий, и практически все иностранные активы, которыми владеют казахстанские резиденты, находятся в недвижимости. Согласно данным Министерства национальной экономики Казахстана 2,9 млрд. тенге находится в виде ценных бумаг, 5,1 млрд. тенге находится в виде акций, а 62,2 млрд. тенге находится в виде недвижимости казахстанскими резидентами. Кроме автоматического обмена информацией, Казахстан обменивается информацией с США на базе FATCA. В 2020 году впервые был осуществлен обмен информацией согласно общему стандарту отчетности (CRS).

Говоря о международной налоговой политике, необходимо отметить реализацию антиуклонительных мер, которые делятся на общие и специальные. Однако общих антиуклонительных мер (GAAR) в Казахстане нет. В налоговом законодательстве Казахстана предусмотрены только специальные антиуклонительные правила (SAAR), которые отражены на рисунке 2.

Существуют ограничения по вычету процентов в форме правила тонкой капитализации. Данное правило используется в отношении процентов, которые выплачиваются взаимозависимым лицам и не позволяет в полном объеме учитывать проценты в качестве расходов по налогу на прибыль организаций. Выплаченные проценты подлежат вычету, если отношение контролируемой задолженности к собственному капиталу не превышает 4:1 (7:1 для банков, страховых организаций).

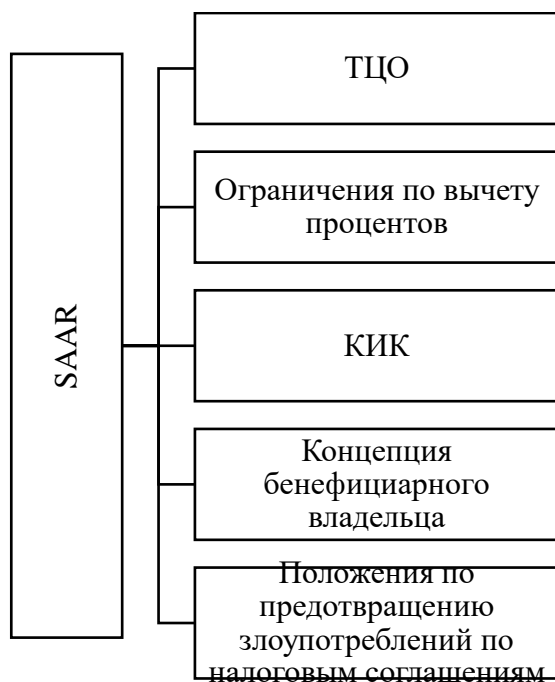


Рисунок 2. Специальные антиуклонительные меры в Казахстане

Что касается концепции бенефициарного владельца, то нерезидент, который не имеет права самостоятельно распоряжаться доходом, другими словами, номинальный держатель, агент или посредник, не будет считаться фактическим получателем этого дохода. Поэтому такое лицо не может использовать пониженные налоговые ставки к роялти, процентам, дивидендам, полученным из источников в Казахстане по соглашению об избежании двойного налогообложения.

В налоговом законодательстве Казахстана существует концепция ПП. В общем понятие ПП соответствует понятиям в Модельной налоговой конвенции ООН и Модельной налоговой конвенции ОЭСР с небольшими различиями. Это отражено в статье 220 Налогового кодекса. ПП нерезидента представляет собой постоянное место деятельности в Казахстане, через которое нерезидент осуществляет свою предпринимательскую деятельность, в том числе деятельность, осуществляемую через уполномоченное лицо, в частности:

- любое место осуществления предпринимательской деятельности, которая связана с добычей природных ресурсов;
- любое место управления;
- представительство или филиал, за исключением представительства, осуществляющего деятельность подготовительного или вспомогательного характера и т.д.

Говоря о налоговых соглашениях, нужно отметить, что в основном налоговые соглашения, заключаемые Казахстаном, базируются на Модельной налоговой конвенции ООН с небольшими различиями. Они включают следующие элементы Модельной налоговой конвенции ООН:

- ограниченная сила привлечения;
- налогообложение роялти;
- услуги ПП.

Положение об ограничении льгот содержится в налоговых соглашениях с такими странами, как Азербайджан, Эстония, Индия, Италия, Латвия, Литва, Швеция, Турция, США и Соединенное Королевство. Некоторые налоговые договоры Казахстана содержат положения о предоставлении иностранного налогового зачета по определенным видам иностранных доходов, даже если такой доход подлежит низкому уровню налогообложения

или освобожден от иностранного налога согласно законодательству государства-источника (это соглашения с Индией, Киргизией, Малайзией, Пакистаном и Туркменистаном). Казахские налоговые соглашения могут содержать положения об офшорных зонах (это договоры с Кипром, Ирландией, Латвией, Литвой, Нидерландами и Норвегией).

Таким образом, анализируя международную налоговую политику Казахстана, можно отметить дальнейшие направления ее совершенствования:

- Дальнейшая реализация плана BEPS и имплементация всех 15 Действий;
- Последующее заключение соглашений об избежании двойного налогообложения;
- Внедрение общих и таргетированных антиуклонительных мер в национальное законодательство;
- Обеспечение достаточной прозрачности и полный обмен налоговой информацией.

Список использованной литературы

1. Черник, Д. Г. Налоговая политика государства: учебник и практикум для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина; под редакцией Д. Г. Черника. — Москва: Издательство Юрайт, 2021. — 509 с.
2. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 519 с.
3. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 24.06.2021 г.)
4. Берберов А.Б., Миголов Н.С. Межстрановой анализ международных налоговых политик во взаимосвязи с социально-экономическими характеристиками стран // Налоги и налогообложение, 2018
5. Официальный сайт IBFD. URL: <https://www.ibfd.org/>
6. Официальный сайт ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/>
7. Официальный сайт Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан. URL: <https://kgd.gov.kz/ru>