

ҚОС САЛЫҚ САЛУДЫ БОЛДЫРМАУ ШАРАСЫ РЕТІНДЕГІ САЛЫҚТЫҚ ЖЕҢІЛДІКТЕРДІ ҚҰҚЫҚТЫҚ РЕТТЕУ

Жалпыәлемдік салықтық глобализация процесінде маңызды байланыстырушы тізбек болып белгілі бір мемлекеттің сыртқыэкономикалық қызметіндегі салық салуды реттейтін салық жүйесінің бір бөлігінің қызмет етуі мен оны дамыту табылады. Теория мен тәжірибеде бұл бөлім «халықаралық салық салу» деп аталады. Д.Ю. Мельник халықаралық салық салуға мынандай анықтама береді: «Әрбір жекелеген мемлекеттің заңнамалық және басқа да нормативтік ережелердің, сондай-ақ құқық қолданушы тәжірибелердің комплексі танылады. Халықаралық, яғни, мемлекетаралық қатынастар деңгейінде белгіленетін салық салу әлі жоқ. Көпшілік жағдайларда салықтық келісімшарттар жаңа салықтық ережелер орнатпайды, олар мемлекеттермен белгіленген ережелерді шектеп қана қояды (немесе оларды қолдану тәртібін нақтылай түседі). Сонымен, халықаралық салық салу ретінде, халықаралық жеке құқықтағы сияқты, мемлекеттердің шетел элементі қатысуымен жүзеге асатын салық құқығы танылады» [1, 78 б.]. А.В. Брызгалин өзінің «Салықтар мен салық құқығы» атты еңбегінде «халықаралық салық салуды» «антисалық салуға» қарсы қояды және де мазмұны бойынша «халықаралық қос салық салумен» теңестіреді [2, 93 б.].

Жоғарыда аталған анықтамаларды қорытындылай келе, халықаралық салық салуға келесідей анықтама беруге болатын сияқты: *халықаралық салық салу* болып салықтарды есептеу мен алу бойынша халықаралық салық құқығының нормаларымен реттелетін процес танылады.

Аталған процестің бірнеше ерекшеліктерін бөліп шығуға болады. Біріншіден, ол әрқашан әртүрлі мемлекеттер салықтық юрисдикцияларының өзара қарым-қатынасына негізделген, яғни салық салу процесі кем дегенде екі мемлекеттің заңнамасымен реттеледі.

Екіншіден, салықтың субъектісі немесе объектісі шетел мемлекетімен байланысты – субъект үшін бұл басқа ел резиденттігі, ал объект (табыс, капитал) үшін оның пайда болған жері.

Үшінші ерекшелігі ретінде белгілі бір мемлекетте салық салудың жалпылама белгіленген процедурасына қарағанда құқықтық реттеудегі ерекшеліктерді атап өтуге болады. Негізінен, көпшілік елдер заңнамаларында резидент емес тұлғаның құқықтық мәртебесі резиденттікіне қарағанда ерекшеленеді, резидентпен алынған табыс пен капиталға салық салуды реттейтін және басқа мемлекет юрисдикциясына тиесілі нақтылы нормалар орын алады [3, 93 б.].

Осы тұрғыда, маңызды, өзекті мәселелердің бірі – қос салық салуды болдырмау мәселесі танылады. Мемлекеттер қос салық салуды біржақты мемлекетішілік заңнамамен немесе басқа мемлекеттермен салық салу туралы келісімшарттар жасау арқылы болдырмауға тырысады. Осындай мәселелерге байланысты елдер негізінен халықаралық салық салу ережелерін сақтауға тырысады, ол бойынша алғашқы кезекте территориалдық байланысы бар (яғни, түсім алынған елге) салық салу құқығы, ал қалған салық салу құқықтары азаматтығы немесе тұрғылықты жері бойынша беріледі. Ішкі заңнамада қос салық салу, негізінен, салықтық есепке алу (несие) арқылы жүзеге асады. Сонымен қатар шетелдік көзден түсетін түсім салығы мөлшерін азайтуға болады [4, 127 б.].

Қазақстанның қос салық салуды болдырмау және салық салудан жалтаруға жол бермеуге байланысты екіжақты келісімдерін (конвенцияларын) саралап қарайтын болсақ, олардың реттеу объектілері болып табыс (Италия, Пәкістан, Украина, Түркия), табыс пен мүлік (Ұлыбритания, Өзбекстан, Әзірбайжан, Беларусь, Молдова), табыс пен капитал (Польша, АҚШ, Нидерланд, Венгрия, Ресей, Үндістан, Литва, Канада, Қырғызстан, Болгария, Швеция, Германия) табылатындығын байқауға болады.

Сонымен, *халықаралық қос салық салу* деп екі ұлттық салық салу жүйелерін бір уақытта пайдалануды айтамыз, яғни бірнеше елде осы елдердің юрисдикциясына салық төлеуші мен салық объектісінің бағыныштылығы нәтижесінде бірдей салық түрлерінің бір уақытта

ұсталуы орын алады. Бұл мәселенің орын алуы басқа мемлекеттермен экономикалық байланысты орнатуды қиындатады.

Осындай жағдайларда мемлекеттер қоғамдық мүдделерді көздей отырып, экономикалық дамуды жетілдіре түсу үшін тиімді жағдайлар туғыза отырып және де, әрине, бюджетке қажетті түсімдердің дәрежесін қамтамасыз ете отырып неғұрлым тиімді жолдар іздеуге мәжбүр болады.

Қос салық салуды болдырмау механизмін қалыптастыруда маңызды орынға салықтық жеңілдіктер ие болады. *Салықтық жеңілдіктер* – салық төлеушіні салықтық ауыртпалықтан босату немесе салықтық ауыртпалық көлемін жеңілдету [2, 77 б.], яғни бұл салық салудың негізгі және жалпыға міндетті режимімен салыстырғанда әлдеқайда жеңілірек болып табылады.

Салықтық жеңілдіктер, негізінен, салықтық заңнамамен бекітіледі, сонымен қатар салық төлеуші мен құзыретті мемлекеттік орган арасында жасалатын келісімшарт негізінде де жүзеге асырылуы мүмкін. Сонымен, бірінші жағдайда жеңілдіктер құқық нормаларымен бекітілген барлық талаптарға жауап беретін барлық салық төлеушілерге берілетін болса, екінші жағдайда нақтылы салық төлеушіге ғана беріледі. Нақтылы салықтық жеңілдіктер беру салық төлеушілердің тобына немесе нақтылы бір жеке салық төлеушіге салық төлеуден толығымен немесе жартылай босауға мүмкіншілік береді.

Жалпы, салықтық жеңілдіктердің мынандай түрлерін атап өтуге болады: *алып тастау; жеңілдіктер (скидки); салықтық несиелер.*

С. Пепеляевтің пікірінше, салық құқығындағы *алып тастау* ұғымымен салық салудан оның кейбір объектілерін босатуға бағытталған салықтық жеңілдікті белгілейміз [5, 54 б.]. Мысалға, түсім мен пайдаға салынатын салықтарға қатысты алып тастау деп төлеушінің салық төлейтін түсім немесе пайда көлемінен алуды айтамыз, яғни олар салық салу объектілеріне жатқызылмайды. Алып тастау салықтық жеңілдіктердің бір түрі ретінде жекелеген субъектілерге де берілуі, жалпылама сипатқа да ие болуы мүмкін.

Жеңілдіктер (скидки) – бұл салықтық базаны қысқартуға арналған салықтық жеңілдіктердің бір түрі. Бұл жағдайда жеңілдіктер салық төлеушінің түсімімен емес, оның шығындарымен байланысты. Яғни, салық төлеуші салық салынуға жататын түсім көлемін кетірген шығындар көлеміне азайтуына болады, мысалға, қайырымдылық қорларына, денсаулық сақтау, білім, мәдениет мекемелеріне, табиғат қорғау шараларына аударымдар жасауы мүмкін.

Осы тұрғыда шектелген және шектелмеген жеңілдіктерді қарастырып өтуге болады. Бірінші жағдайда жеңілдіктер көлемі тура немесе жанама түрде шектелген болады, ал екіншіде салықтық сома салық төлеушінің шығындары сомасына толық азайтылуы мүмкін.

Тәжірибеде көп кездесетін салықтық жеңілдіктердің бірі ретінде *салықтық несиені* атап өтуге болады. Бұл ұғыммен салықтық ставканы немесе окладтық соманы төмендетуге бағытталған салықтық жеңілдіктерді атаймыз. Окладтық сома деп салықтық базаға енетін салық салу бірліктерін салық ставкасына көбейту нәтижесін айтамыз.

Салықтық несиенің екі түрін бөліп көрсете аламыз:

толық несиені – түсім қайнар көзі болып табылатын мемлекетте төленген барлық салық сомасын алып тастауға мүмкіншілік беріледі;

жай несиені – резиденттік елінде алынуы мүмкін түсім салығынан аспайтын көлемде түсім қайнар көзі болып табылатын мемлекетте төленген салық сомасын алып тастау.

Салықтық несиені тәсілін қолданған кезде барлық мемлекеттер шетелде төленген салықтарға қатысты толық несиені пайдалана бермейді. Бұның басты себептерінің бірі, егер резиденттік елінде салық көзі болатын мемлекетке қарағанда салық ставкасы төмен болатын болса, онда шетелдік салықтың барлық сомасынан алып тастауға рұқсат бере отырып, резиденттік елінде алынуға жататын сомадан ала отырып, мемлекет салық көзі болатын мемлекет бюджеті мүддесіне қайта бөлуді жүзеге асырады, ал салық төлеушінің өзі мұндай жағдайда ештеңе ұтпайды.

Тағы да бір айта кететін жағдай, “салықтық несие” ұғымы салық төлеушімен толық түрде қайтарылып берілетін сома деген сөз емес. Негізінен, шартты-қайтарымды және тегін несиелер деген ұғымдар бар. Бұлардың соңғысы көбінесе экономиканың белгілі бір салаларында қызмет ететін шағын кәсіпорындарға беріледі, оларға қойылатын басты талап ретінде белгілі бір қызмет түрімен нақтылы көрсетілген мерзім аралығында айналысу талабы танылады.

А.И. Худяковтың пікірінше, “салықтық несие” ұғымын қолдану теріс пікір, себебі, біріншіден, салықтық қатынастар біржақты және міндетті болып келеді; екіншіден, салық төлеудегі уақытша жеңілдік өз табиғаты бойынша салықтық несиеге жатпайды – мұнда ақша қайтарылымы жоқ; салықтық несие болып артық төленген ақша сомасын қайтарып беру де жатпайды – бұл қайтару мүлдем бөлек сипатқа ие [6, 65 б.]. Әрине, бұндай жағдайда салықтық қатынастар несиелік бола алмайды, себебі салықтық төлемдер қайтарымсыз сипатқа ие болады; несиелік қатынастардың субъектілері болып несие беруші мен борышқор танылады, ал ақша сомасы несие берушіден борышқорға, ал одан кейін борышқордан несие берушіге өтеді. Салықтық қарым-қатынастарда басқа жүйе орын алады: оның субъектісі болып мемлекет пен салық төлеуші танылады, ал ақша сомасы тек бір бағытта – салық төлеушіден мемлекетке қарай ғана жылжиды. А.И. Худяковтың пікірінше, салық төлеуді кейінге қалдыруға рұқсат беру өзінің табиғаты бойынша салықтық несие беру болып табылмайды, себебі ақшаның қайтарымы жоқ; салықтық несие болып артық төленген ақша сомасын қайтару да болмайды, себебі бұл қайтару мүлдем басқа сипатқа ие.

Кейбір ғалымдар салықтық несиенің мынандай топтарын атап өтеді: салық ставкаларын төмендету, окладтық соманы қысқарту, салық төлеуді кейінге қалдыру, бұрын төленген салықты қайтарып беру, бұрын төленген салықты есепке алу, салық төлеуді нақтылы орындаумен айырбастау [7, 74 б.].

Мысалға, Ресей Федерациясының салықтық заңнамасында штатының 50 пайызынан астамын зейнеткерлер мен мүгедектер құрайтын кәсіпорын түсіміне салынатын салық ставкасын 50 пайызға азайту қарастырылған [8, 147 б.].

Жеке тұлғаға салықтық органдарға жазбаша өтініші негізінде салық төлеуді кейінге қалдыруға рұқсат берілуі мүмкін, негізінен заңнамамен мұндай кейінге қалдыру мерзімі нақтылы көрсетіледі.

Салықтық несиені қарастыруда ең қызықты болып табылатыны – бұрын төленген салықты есепке алу. Салықтық жеңілдіктердің бұл түрі негізінен қос салық салуды болдырмау кезінде кеңінен пайдаланылады: кәсіпорынның шетелде екі елдің де заңнамасына сәйкес төлеген салық сомасы салық төлеу кезінде есепке алынады.

Қазақстан Республикасынан тыс жерде төленген түсім салығы міндетті түрде түсім салығын Қазақстан территориясында есептеу кезінде басшылыққа алынады. Бұл жерде ескере кететін жайт, есепке алынып жатқан сомалар көлемі Қазақстан Республикасында жүзеге асырылатын ставкалар бойынша есептелінетін сомасынан аспауы тиіс.

Мысалға, Францияда қос салық салуды болдырмау туралы келісімшарттарды ескере отырып, елде және одан тыс алынған түсім үшін түсім салығын осы территорияда тұрып жатқан барлық тұлғалар төлеуге міндетті.

Бұл салық түрін салу қайнар көзден емес, салық төлеушімен жылына бір рет алдыңғы жыл түсімдері бойынша жасалатын декларацияда берілетін ортақ түсім көлеміне байланысты жүзеге асырылады [9, 72 б.].

Бұрын төленген салық сомасын қайтарып беру – бұл мәні бойынша салық төлеуші төлемдерден босатылатын салықтық амнистия.

Салықтық несие салықтық жеңілдіктер түрі ретінде тәжірибеде кең таралып отыр. Ол көбінесе салық төлеушінің қызметі экономиканың нақтылы бір салаларымен байланысты болса немесе салық төлеушінің ерекше салықтық мәртебесін ескере отырып жүзеге асырылады.

Қазақстан Республикасының заңнамасымен салық төлеушілерге қатысты жеңілдіктер жүйесі қарастырылады. Мысалы, 8 қаңтар 2003 жылғы «Инвестициялар туралы» ҚР

Заңының 13-бабына сәйкес, салықтық жеңілдіктер түріндегі инвестициялық преференциялар ұсынылады делінген.

Жалпы, салықтық жеңілдіктер ұсыну процесі - өте көлемді және жауапкершілігі мол процесс, сол себепті, барлық мүмкін болатын варианттарды ескере отырып, қателік кету қаупін мүмкіндігінше төмендету міндет. Біздің ойымызша, жеңілдіктер ұсынудың барлық талаптары сақталу үшін және салықтық жеңілдіктерді ұсыну негізді болу үшін бұл процесті заңнамамен нақтылы реттеп алу қажет.

Сонымен, бұл мәселені қорытындылайтын болсақ, салықтық жеңілдіктер мен қос салық салуды болдырмау мәселелерін реттеу, жетілдіре түсу мен қадағалауды жүзеге асыру осы аядағы салық және басқа да міндетті төлемдерді төлеушілер (шетелдік, отандық) үшін де, жалпы мемлекет үшін де неғұрлым тиімді жол болып табылады. Себебі, мұндай жағдайда екі тараптың да мүддесі шектелмей, керісінше, елдің экономикалық жағдайының кең көлемде дамуына мүмкіншілік туады.

-
1. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. - М.: Финансы и статистика, 1999.
 2. Горбунова О.Н. Финансовое право. - М.: Юрист, 1996.
 3. Иохин В.Я. Экономическая теория: введение в рынок и макроэкономический анализ. М.: ИНФРА – М, 1997.
 4. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. - М., 2003.
 5. Пепеляев С.Г. Основы налогового права. - М.: Инвест фонд, 1995.
 6. Карагусова Г. Налоги: сущность и практика использования. - Алматы, 1994.
 7. Мельников Д.В. Государственное финансовое регулирование экономики Казахстана. - Алматы, 1995.
 8. Гуреев В.И. Российское налоговое право. - М., 1997.
 9. Ержанова С. Налогообложение юридических лиц в Казахстане. - Алматы, 1997.

В статье «Правовое регулирование налоговых льгот в качестве исключения двойного налогообложения» проанализирован механизм предоставления и регулирования налоговых льгот как метода предотвращения двойного налогообложения.

In this article analysed the mechanism of granting and regulation of tax privileges, as method of prevention double taxation.

Ш.М. Шарипов

ПРОКУРАТУРАҒА ТӘН ПРОЦЕССУАЛДЫҚ ФУНКЦИЯЛАРДЫҢ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ

Функция ұғымының латын тілінен шыққан этимологиясының анықталуына байланысты прокуратураға тән оның анықтамасын былайша деп беруге болады: прокуратураның функциясы деп Қазақстан Республикасының Конституциясында айқындалған әрі «Прокуратура туралы» Заңда нақтыланған, оның әлеуметтік-тарихи мақсаттарымен алдын ала белгіленген, жүргізу пәнінің нақтылығымен осы органның алдында тұрған мақсаттарын заңда көзделген құқықтық құралдармен және өкілеттіктермен шешуге арналған қызметінің ерекше бағыттарын айтуға болады.

Прокуратураға тән функциялардың сан алуандығы мен өзектілігі дәлелді нәрсе. Солардың ішіндегі процессуалдық функцияларына келетін болсақ, қызметінің осы бағытының да бірыңғай немесе біркелкі еместігін байқауға болады.

Жалпы қылмыстық-процессуалдық функциялары деп қылмыстық процесс тұлғаларының (субъектілерінің) қылмыстық іс жүргізу қызметтерінің басты бағыттарын айтады.

Қылмыстық іс жүргізу функциялары - деп Б.Х. Төлеубекованың айтуынша: іс жүргізу қызметінің негізгі түрлері мен бағыттарын түсіну керек [1]. Олар өз мүдделерін қорғайтын