



Статистика, учет и аудит, 3(98)2025. стр. 82-92
DOI: <https://doi.org/10.51579/1563-2415.2025.-3.07>

Финансы

МРНТИ 06.73.15, 10.21.41

УДК 336.221.4

ПРИНЦИПЫ GOOD GOVERNANCE В НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКЕ КАЗАХСТАНА: КОНТЕНТ-АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Ж.В. Жуgunисова^{1*}, Г.А. Джунусбекова¹, Д.А. Токмурзина²

¹ Академия Государственного управления при Президенте Республики Казахстан, Астана, Казахстан

² ТОО «Fortune Partners», Астана, Казахстан

*Corresponding author e-mail: zhanargul-13@inbox.ru

Аннотация. В условиях современных вызовов налоговая политика, соответствующая концепции Good governance может стать одним из существенных инструментов, способствующих сокращению социального неравенства и обеспечивающих полноту реализации государственных функций. Целью данного исследования является оценка соответствия казахстанского налогового законодательства принципам концепции Good governance. В работе применен метод правового контент-анализа. Проведен анализ налогового законодательства с точки зрения соответствия принципам справедливости, простоты, подотчетности и прозрачности. В ходе исследования авторами были выявлены неполные соответствия налоговых норм принципам Good governance. Предложены меры по усилению прозрачности, подотчетности, справедливости, определенности и простоты налогового законодательства. Работа базируется на гипотезе об отрицательном влиянии нарушения принципов Good governance на эффективность налоговой системы. Исследование дополняет дискуссию о применении принципов надлежащего государственного управления для обеспечения устойчивости государственной политики.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговые принципы, справедливость, прозрачность, подотчетность, good governance, государственное управление.

Основные положения. Налоговая политика в современном мире не ограничивается фискальной функцией, являясь куда более сложным механизмом, отражающим степень зрелости государственного управления. Глобальная конкуренция за инвестиции приводит к тому, что необходимо обеспечить баланс между фискальной эффективностью, социальной справедливостью и прозрачностью налоговой политики. В этой связи базовые принципы надлежащего государственного управления (Good governance) – подотчетность, прозрачность, эффективность становятся основой оценки качества налоговых систем.

Целью настоящего исследования является анализ степени соответствия действующего налогового законодательства Республики Казахстан ключевым принципам надлежащего государственного управления с акцентом на структурные блоки Налогового кодекса. В рамках данного исследования была проведена

Cite this article as: Zhugunisova Zh.V., Junusbekova G.A., Tokmurzina D.A. Principles of Good Governance in tax policy of Kazakhstan: content analysis of tax legislation. *Statistics, accounting and audit*. 2025, 3(98), 82-92. (In Russ.). DOI: <https://doi.org/10.51579/1563-2415.2025.-3.07>



институциональная и нормативная оценка законодательства и анализ кейсов судебной практики. Результаты позволяют выявить сильные и уязвимые стороны действующей модели налогового регулирования и предложить ориентиры для дальнейшего совершенствования налоговой политики.

Введение. Налоговая политика является эффективным инструментом, который успешно применяется в государственном управлении, при этом ее использование должно опираться на определяющие принципы. Принципы налоговой политики задают фундамент для ее эффективного функционирования, качественной структуры и восприятия обществом. Налоговые принципы являются основой для создания справедливой и эффективной налоговой системы, обеспечивающей баланс между административной эффективностью, справедливостью, общественными благами и моральными соображениями [1, с.36].

Глобализация, сложная геополитическая ситуация, цифровизация, являются вызовами, которые требуют трансформации подходов в государственном управлении [2, с.59]. В этих условиях общество предъявляет всевозрастающие требования к уровню прозрачности, эффективности, справедливости государственной системы [3, с.123]. В этой связи концепция Good governance становится все более актуальной. При этом, налоговая политика как неотъемлемая составляющая государственного управления должна руководствоваться принципами надлежащего управления. Несмотря на многочисленные дискуссии в научной литературе о значимости налоговых принципов и необходимости их разработки для обеспечения эффективности налоговой политики, исследований, конкретно отвечающих на вопрос о соответствии налоговой политики в Казахстане принципам надлежащего государственного управления, не проводилось

В современных условиях Казахстан сталкивается с необходимостью модернизации налоговой системы, обеспечивающей не только наполнение бюджета, но и стимулирование устойчивого экономического роста, снижение социального неравенства и укрепление доверия общества к государственным институтам. Для этого налоговая политика должна соответствовать базовым принципам Good governance.

Особую актуальность приобретает проведение оценки действующего налогового законодательства на предмет его соответствия указанным принципам. Такой анализ позволяет выявить как сильные стороны, так и институциональные пробелы налоговой системы, требующие корректировки. Более того, изучение практики внедрения принципов Good governance в налоговое регулирование в странах с развивающимися институтами государственного управления даёт возможность адаптировать успешный международный опыт к национальным условиям Казахстана.

Таким образом, данное исследование направлено на восполнение существующего пробела в научной литературе и практической плоскости, предлагая системный анализ налогового законодательства Казахстана с позиций соответствия концепции Good governance и определяя направления совершенствования налоговой политики в целях повышения её справедливости, прозрачности и эффективности.

Литературный обзор. Интеграция принципов концепции надлежащего государственного управления (Good governance) в налоговую систему, как показывает международная практика, способствует не только росту доверия общества, но и повышению устойчивости всей бюджетной системы. Так, в Германии оценка эффективности налоговых льгот сопровождается открытой публикацией отчетов. В Швеции налоговое администрирование строится на принципах доверия и прозрачности, где основные усилия налоговых органов направлены на



консультативную поддержку налогоплательщиков. Напротив, отсутствие подотчетности и прозрачности, как, например, в странах Африки, приводит к падению собираемости налогов, усилению коррупции и снижению доверия к государственным органам [4].

В современной научной литературе существуют различные подходы к определению принципов налоговой политики. Классически были сформированы принципы справедливости, определенности, удобства, эффективности. Современные авторы расширяют этот перечень. Du Preez указывает на нейтральность [1, с.37], С. Гарбарино и С.Гарфи делают упор на прозрачность, акцентируя ее роль в повышении доверия общества [5], а Du Preez и Stiglingh [6] подчеркивают необходимость обеспечения гибкости налоговой политики для быстрой адаптации к современным вызовам.

В ряде работ делается попытка адаптировать эти принципы к современным реалиям в условиях цифровой экономики [2, с.60]. Также исследователи предлагают рассматривать налоговую политику как часть системы государственного управления, где налоговые принципы должны быть обеспечены институционально [3, с.126]. При этом надлежащее государственное управление рассматривается как совокупность ценностных ориентиров, которые требуют четких механизмов внедрения [7].

Таким образом, проведенный анализ показал, что в литературе достаточно глубоко проработаны принципы налогообложения. Однако остаются не до конца исследованными вопросы прикладной реализации принципов надлежащего государственного управления в налоговой политике. Данный вопрос особенно актуален для стран с формирующимися институтами.

Материалы и методы. В качестве метода исследования применяется метод правового контент-анализа налогового законодательства Республики Казахстан. Правовой контент-анализ может быть использован учеными для совершенствования традиционных исследований [8]. В данном исследовании в качестве объекта анализа был взят «Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее по тексту – Налоговый кодекс) [9], который анализировался на соответствие основным принципам Good governance прозрачность, подотчетность, простота, справедливость и эффективность. Для этого нормативно-правовой акт был разбит на тематические блоки, по каждому тематическому блоку определены принципы (критерии) оценки, которые проверялись по каждому блоку. Разделение на тематические блоки отражает внутреннюю логику и структуру Налогового кодекса. Тематические блоки выделены на основе основных функций налогового законодательства. Каждый блок связан с конкретными принципами концепции надлежащего государственного управления. Настоящее исследование ограничено анализом текущей редакции Налогового кодекса. Будущие исследования могут включать анализ изменений законодательства и их влияния на соответствие принципам *Good governance*.

Результаты и обсуждение. Правовой контент-анализ позволил выявить, что налоговое законодательство в Казахстане не в полной мере соответствует принципам надлежащего государственного управления. Для анализа Налоговый кодекс был разбит на 7 тематических блоков, которые сопоставлены с принципами надлежащего государственного управления. Результаты оценки представлены в виде многофакторной диаграммы на рисунке 1. На данном рисунке наглядно отображена степень соответствия каждого блока Налогового кодекса принципам надлежащего



государственного управления. При этом оценка каждого блока произведена по пятибалльной шкале, где 0 – полное несоответствие, 5 – максимальное соответствие.

Как видно из рисунка 1, блок **«Налоговое администрирование»** характеризуется наибольшим соответствием принципам надлежащего государственного управления благодаря автоматизации и чёткой регламентации процедур. Вместе с тем, наиболее уязвимыми остаются вопросы налоговых льгот и международного налогообложения, где недостаточная подотчётность и неопределённость норм создают значительные налоговые риски, снижая эффективность регулирования и уровень доверия общества к налоговой системе.

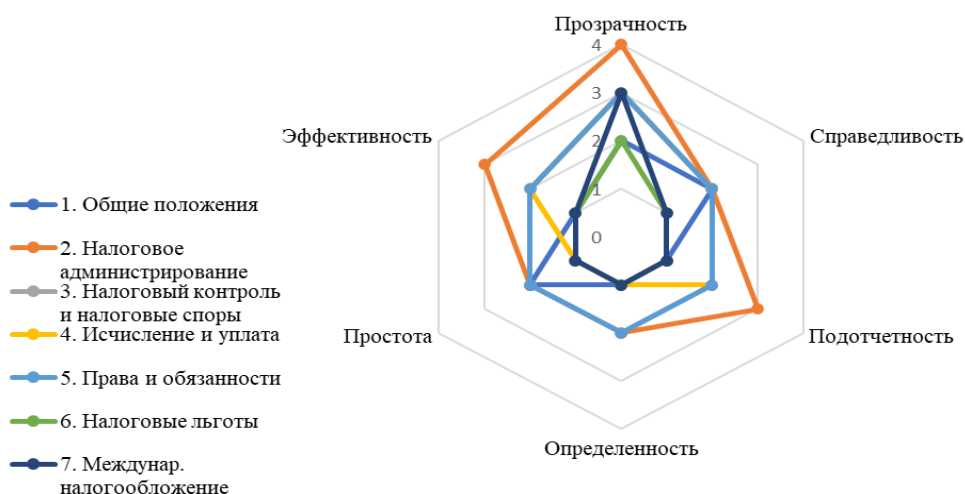


Рисунок 1 - Оценка соответствия Налогового кодекса Республики Казахстан принципам надлежащего государственного управления

Примечание: разработан авторами

По тематическому блоку **«Общие положения и принципы налогообложения»** проанализированы статьи 1–12 Налогового кодекса, которые частично соответствуют принципам прозрачности, справедливости и простоты. Принципы налогообложения заявлены в статьях 4-10, но отсутствуют механизмы реализации в последующих разделах Налогового кодекса. В международной практике согласно рекомендациям МВФ налоговые системы развивающихся стран должны придерживаться принципов нейтральности, простоты, прозрачности [10].

ООН и ОЭСР также дополняют этот перечень принципами стабильности, гибкости и предсказуемости [11], которые в Налоговом кодексе РК отсутствуют. Формулировки принципов также не в полной мере отвечают определениям, принятым в международной практике. Например, принцип справедливости ограничивается запретом индивидуальных льгот, но не охвачена необходимость соблюдения равномерности налогового бремени, что снижает его эффективность. Кроме того, далее в Налоговом кодексе выявлены прямые нарушения данного определения, так как целый ряд льгот, предусмотренных данным нормативно-правовым актом являются льготами индивидуального характера (например, льготы для автономной организации образования).



Принцип прозрачности в определенной мере отражен в принципе гласности, который согласно статье 10 Налогового кодекса предусматривает обязательную публикацию налоговых нормативно-правовых актов, но при этом не предполагает открытости налоговой информации (например, в части оценки эффективности налоговых льгот). Однако с позиций экономической теории, политической философии и современных стандартов налогового управления (например, рекомендаций ОЭСР и ЕС), прозрачность должна быть более глубоко институционализирована. Прозрачность – это не только доступность нормативных актов, но и их понятность, предсказуемость и обсуждаемость.

Принцип определенности налогообложения звучит в большей степени декларативно. Анализ показал отсутствие в понятийном аппарате существенно важных понятий или же их несоответствие международным конвенциям. Правовые последствия такой неопределенности проистекают от неоднозначного толкования норм налогоплательщиками и налоговыми органами, что ведет к судебным спорам и снижению эффективности.

Процедуры налогового администрирования, изложенные в статьях 68-73 Налогового кодекса автоматизированы, что обеспечивает прозрачность, но остаются громоздкими и сложными. Главой 17 Налогового кодекса доступно определяется система управления рисками и обоснован понятный механизм отбора налогоплательщиков для налоговой проверки, однако часть критериев риска закрыты от налогоплательщиков. Согласно «OECD Tax Administration Series» [12] в странах ЕС налогоплательщики могут получить доступ к детализированным разъяснениям налоговых рисков, что снижает неопределенность и повышает уровень доверия к налоговым органам.

Несмотря на наличие законодательно закреплённого механизма независимого разрешения споров избирательность налоговых проверок и закрытость большого блока критериев управления рисками нарушает одновременно принцип справедливости и прозрачности. По данным Высшей аудиторской палаты, процедуры камерального контроля будучи полностью автоматизированы тем не менее допускают на территориальном уровне применение ручного режима. Такой режим, позволяет изменять уведомления и даже удалять их [13]. В результате возникают коррупционные риски, повышается вероятность обжалования и судебных споров, это удорожает стоимость администрирования и существенно снижает эффективность деятельности налоговых органов.

По направлению **«Налоговый контроль и налоговые споры»**, по статьям Налогового кодекса 69–70 (налоговый контроль), 138–164 (налоговые проверки), 177–188 (обжалование действий налоговых органов), выявлено неполное соответствие принципам. Автоматизация большинства процессов налогового контроля свидетельствует о высокой прозрачности, справедливости, подотчётности и эффективности. Однако критерии камерального контроля не раскрыты в полной мере, что снижает предсказуемость и вызывает на практике множество споров. Возможность обжалования итогов налогового контроля обеспечивает справедливость. Однако процесс рассмотрения пояснений по результатам камерального контроля не автоматизирован, что повышает уровень субъективизма и серьезно снижает прозрачность принятия решений. Национальная палата «Атамекен», указывает на обширную практику обжалований, где зачастую пояснения и доводы налогоплательщиков не принимаются во внимание и накладываются санкции и



ограничения [14]. Например, Верховный суд, поддержал мнение Генеральной прокуратуры (по протесту по делу об обжаловании ТОО «Делойт» решения Управления государственных доходов по Медеускому району г.Алматы о признании уведомлений, выставленных по результатам камерального контроля, не исполненными) о необходимости ограничиваться только проверкой соответствия пояснений по форме и содержанию установленного налоговым законодательством (п.2) п. 2 ст.96 НК РК), не давая оценки обоснованности доводов налогоплательщика по существу [15]. Таким образом, практика показывает, что нарушение базовых принципов Good governance может привести к дисбалансу интересов участников налоговых правоотношений.

По направлению **«Порядок исчисления и уплаты налогов»** нормы Особенной части Налогового кодекса детально регламентируют порядок исчисления, обязанности налогоплательщиков и механизмы контроля, что характеризует данное направление как формально прозрачное и подотчётное. Однако применение ряда норм требует специальных знаний в области бухгалтерского учёта и налогового права. Так, статья 529, регулирующая расчёт налога на имущество физических лиц, содержит ссылки на внешние акты и множество коэффициентов, не раскрытых непосредственно в Кодексе, что снижает прозрачность и понятность.

Отсутствие прогрессивной шкалы по подоходным налогам свидетельствует о недостаточной справедливости налоговой системы. Механизмы расчёта зачастую запутаны, что снижает эффективность администрирования и порождает споры. Например, в одном из судебных споров, налоговые органы ошибочно классифицировали автомобиль налогоплательщика как легковой, ссылаясь на данные государственного органа. Суд апелляционной инстанции признал такие действия необоснованными [16]. Этот кейс иллюстрирует последствия правовой неопределённости: субъективность в действиях налоговых органов нарушает принципы определённости, прозрачности и справедливости, что снижает доверие к налоговому регулированию.

Направление **«Права и обязанности сторон налоговых правоотношений»** по статьям 18–30 (права и обязанности налоговых органов, налоговая тайна), 13–16 (права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов), 155–156 (права и обязанности при проверке) в целом демонстрирует соответствие принципу прозрачности, так как права и обязанности четко прописаны в законодательстве.

При этом сложная реализация механизмов обжалования и недостаточный уровень автоматизации процедуры обжалования снижает простоту, эффективность, подотчетность и справедливость. Кроме того, данные разделы, как и весь текст Налогового кодекса, изобилуют отсылками к другим разделам или к иным нормативно-правовым актам.

Вопрос налоговых льгот (проанализированы все нормы закона, влекущие потери бюджета) требует серьезных доработок методологического характера. Так, по всему тексту Налогового кодекса полностью отсутствует какое-либо упоминание термина «налоговая льгота» или другое понятие, обозначающее льготы. Нет разграничения между спецификой механизма налогообложения, где, например, уменьшение налогооблагаемой базы является природой исчисления налога или инструментом стимулирования определенных направлений деятельности. Такой подход порождает неоднозначность толкования норм налогового законодательства и приводит к налоговым спорам. Одновременно это снижает уровень прозрачности о введении или отмене льгот. Это связано с тем, что при отсутствии четких признаков налоговых льгот



и критериев отнесения к налоговым льготам отсутствует объективный механизм их идентификации и применения, что может приводить к произвольности их применения или отмены.

Краеугольным камнем эффективного государственного управления является правовая определенность. При отсутствии четко очерченной терминологии и критериев налоговых льгот налогоплательщики затруднены в прогнозировании своих налоговых обязательств, что может подрывать принцип стабильности, подотчетности.

Нарушен принцип справедливости тем, что некоторые льготы имеют сугубо конкретный, индивидуально направленный характер, поскольку субъектами их получения выступают вполне определенные лица. Так, например, организация, специализирующаяся на улучшении качества кредитных портфелей банков второго уровня, единственным акционером которой является Правительство РК, имеет ряд льгот, включая уменьшение на 100% исчисленного КППН по доходам от своей основной деятельности и освобождение от НДС оборотов по реализации своих услуг в соответствии с положениями статей 292 и 394 Налогового кодекса.

В международной практике налоговые льготы во многих странах определяются как налоговые расходы, подразумевая, что они приравнены к расходам, которые несет бюджет. Такой подход дает возможность установить ответственность за эффективность налоговых льгот и требует проведения ее регулярной оценки.

Тематический блок *«Международное налогообложение»* по итогам анализа можно охарактеризовать как прозрачный. Данный вывод базируется на том, что положения о резидентстве, о международных договорах и применениях их положений подробно прописаны, отчетность о доходах нерезидентов и постоянных учреждений детализирована. Одновременно контроль за применением норм ограничен. Преимущества резидентов МФЦА создают неравенство и нарушают принцип справедливости. В то же время существуют существенные нарушения принципа определенности. в Налоговом кодексе

Все платежи, связанные с программным обеспечением, признаются роялти, включая платежи за само программное обеспечение, его обновление, техническую поддержку и обучение. Однако такое определение противоречит международным Конвенциям, согласно которым роялти – это только платежи за передачу авторских прав [14]. Налоговые органы Республики Казахстан расширительно трактуют термин «роялти», включая в него платежи за техническую поддержку программного обеспечения, даже если не передавались авторские права. Это противоречит Конвенциям об избежании двойного налогообложения, в которых роялти определяется как платеж за использование авторского права. Налоговые органы обосновывают позицию ссылкой на Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, применяя их к отдельным договорам техподдержки, хотя они относятся только к смешанным договорам. Данная практика привела к нарушению принципа определенности.

Заключение. Проведенное исследование показало, что несмотря на высокий уровень автоматизации налогового администрирования, а также регламентации налоговых процедур, налоговое законодательство Казахстана сохраняет риски нарушения принципов прозрачности, подотчетности, справедливости и простоты. Декларированные принципы налогообложения не обеспечены механизмами реализации. Предсказуемость налоговой политики снижается, так как процедуры налогового контроля не являются в полной мере открытыми для налогоплательщиков.



В Нидерландах и в Швеции открытость критериев включения в группы риска налогоплательщиков значительно повысило доверие к налоговой системе.

Кроме того, в Казахстане не разработаны подходы к оценке эффективности налоговых льгот, как это происходит в Германии или в Великобритании. Это ограничивает подотчетность и эффективность налогового стимулирования. Существующая система разрешения налоговых споров остается излишне бюрократизированной и требует укрепления институтов независимого арбитража.

Таким образом, в Республике Казахстан целесообразно внедрить практику прозрачного управления рисками, мониторинга льгот и модернизации апелляционных процедур. Дальнейшие исследования могут быть направлены на эмпирическую оценку влияния реформ на экономический рост и фискальную устойчивость в Казахстане.

Список литературы

1. Du Preez H. Constructing the fundamental principles of taxation through triangulation // *The ATA Journal of Legal Tax Research*. – 2018. – Vol. 16. – №2. – P. 25-45. <https://doi.org/10.2308/jltr-52190>.
2. Вишневский В. П., Гончаренко Л. И., Дементьев В. В., Гурнак А. В. Принципы налогообложения для цифровой экономики // *Terra Economicus*. – 2022. – Т. 20. – № 2. – С. 59–71. <https://doi.org/10.18522/2073-6606-2022-20-2-59-71>.
3. Everest-Phillips M. Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development // *International Journal of Regulation and Governance*. – 2008. – Vol. 8. – № 2. – pp. 123-154. <https://doi.org/10.3233/IJR-120079>.
4. Bajpai R., Myers C. B. Enhancing government effectiveness and transparency: the fight against corruption // World Bank: Washington, DC. – 2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/435551600116631085/Enhancing-Government-Effectiveness-and-Transparency-The-Fight-Against-Corruption> (дата обращения: 21.01.2025).
5. Garbarino C., Garufi S. Transparency and exchange of information in international taxation // *Transparency in International Law* / eds. A. Bianchi, A. Peters. – Cambridge: Cambridge University Press, 2013. <https://dx.doi.org/10.1017/CBO9781139108843.010>.
6. du Preez H., Stiglingh M. Confirming the fundamental principles of taxation using Interactive Qualitative Analysis // *eJournal of Tax Research*. – 2018. – Vol. 16. – №. 1. – P. 139-174.
7. von der Pfordten D. Justice, equality and taxation // *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*. – Cham: Springer International Publishing, 2015. – P. 47-65. https://doi.org/10.1007/978-3-319-13458-1_4.
8. Hall M. A., Wright R. F. Systematic content analysis of judicial opinions // *Calif. L. Rev.* – 2008. – Т. 96. – 63 p.
9. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z774> (дата обращения: 05.02.2025).
10. Танзи В., Хауэл З. Налоговая политика для развивающихся стран. – Вашингтон: Международный валютный фонд, 2001. – 22 с.
11. Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в налоговых вопросах в Организации Объединенных Наций: Доклад Генерального секретаря [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://documents.un.org/access.nsf/get?OpenAgent&DS=A/RES/78/230&Lang=R> (дата обращения: 05.02.2025).
12. ОЭСР. Налоговое администрирование 2015: Сравнительная информация по ОЭСР и другим странам с развитой и развивающейся экономикой. – Париж: Издательство ОЭСР, 2015. – Режим доступа: https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en (дата обращения: 05.02.2025).
13. Государственный аудит эффективности налогового и таможенного администрирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep/documents/details/317577?lang=ru> (дата обращения: 29.01.2025).
14. Справка об отдельных ограничениях предпринимательской деятельности в сфере налогового администрирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://atameken.kz/ru/pages/642-sovet-po-protivodejstviyu-korrupcii-i-tenevoj-ekonomike-pri-npp-rk-atameken> (дата обращения: 05.02.2025).



15. Справка об отдельных ограничениях предпринимательской деятельности в сфере налогового администрирования от 21.11.2021 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://atameken.kz/uploads/content/files/9_%20%D0%A1%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BA%D0%B0%20%D0%A1%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%82%D0%B0%20%D0%BE%D1%82%2025_11_2021.docx (дата обращения: 20.01.2025).

16. Анализ судебной практики по налоговым вопросам. Часть 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sud.gov.kz/rus/content/obzory-sudebnoy-praktiki> (дата обращения: 05.02.2025).

References

1. Du Preez H. Constructing the fundamental principles of taxation through triangulation. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 2018, 16(2), pp. 25–45. <https://doi.org/10.2308/jltr-52190>.

2. Vishnevsky V.P., Goncharenko L.I., Dementiev V.V., Gurnak A.V. Principy nalogooblozheniya dlja cifrovoj ekonomiki [The principles of taxation for digital economy]. *Terra Economicus*, 2022, 20(2), ss. 59–71. <https://doi.org/10.18522/2073-6606-2022-20-2-59-71> (In Russian).

3. Everest-Phillips M. Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development. *International Journal of Regulation and Governance*, 2008, 8(2), pp. 123–154. <https://doi.org/10.3233/IJR-120079>

4. Bajpai R., Myers C.B. Enhancing government effectiveness and transparency: the fight against corruption. Washington, D.C.: World Bank, 2020, 280 p. Available at: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/435551600116631085/Enhancing-Government-Effectiveness-and-Transparency-The-Fight-Against-Corruption> (date of access: 21.01.2025).

5. Garbarino C., Garufi S. *Transparency and exchange of information in international taxation*. In: Bianchi A., Peters A. (eds.). *Transparency in International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139108843.010>.

6. du Preez H., Stiglingh M. Confirming the fundamental principles of taxation using interactive qualitative analysis. *eJournal of Tax Research*, 2018, 16(1), pp. 139–174.

7. von der Pfordten D. Justice, equality and taxation. In: *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*. Cham: Springer International Publishing, 2015, pp. 47–65. https://doi.org/10.1007/978-3-319-13458-1_4.

8. Hall M.A., Wright R.F. Systematic content analysis of judicial opinions. *California Law Review*, 2008, 96, pp. 63–122.

9. *O nalogah i drugih objazatel'nyh platezhah v bjudzhet (Nalogovyj kodeks): Kodeks Respubliki Kazahstan ot 25 dekabrya 2017 goda № 120-VI ZRK*. Available at: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z774> (date of access: 05.02.2025).

10. Tanzi V., Haujel Z. *Nalogovaja politika dlja razvivajushchihsja stran* [Tax policy for developing countries]. Washington: International Monetary Fund, 2001, 22 p. (In Russian).

11. *Sodejstvie inkluzivnomu i jeffektivnomu mezhdunarodnomu sotrudnichestvu v nalogovyh voprosah v Organizacii Ob#edinennyh Nacij: Doklad General'nogo sekretarja*. Available at: <https://documents.un.org/access.nsf/get?OpenAgent&DS=A/RES/78/230&Lang=R> (date of access: 05.02.2025).

12. OECD. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2015. https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en (date of access: 05.02.2025).

13. *Gosudarstvennyj audit jeffektivnosti nalogovogo i tamozhennogo administrirovanija*. Available at: <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep/documents/details/317577?lang=ru> (date of access: 29.01.2025).

14. *Spravka ob otdel'nyh ogranichenijah predprinimatel'skoj dejatel'nosti v sfere nalogovogo administrirovanija*. Available at: <https://atameken.kz/ru/pages/642-sovet-po-protivodejstviyu-korruptcii-i-tenevoj-ekonomike-pri-npp-rk-atameken> (date of access: 05.02.2025).

15. *Spravka ob otdel'nyh ogranichenijah predprinimatel'skoj dejatel'nosti v sfere nalogovogo administrirovanija ot 21.11.2021*. Available at: https://atameken.kz/uploads/content/files/9_%20%D0%A1%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BA%D0%B0%20%D0%A1%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%82%D0%B0%20%D0%BE%D1%82%2025_11_2021.docx (date of access: 20.01.2025).

16. *Analiz sudebnoj praktiki po nalogovym voprosam. Chast' 1*. Available at: <https://sud.gov.kz/rus/content/obzory-sudebnoy-praktiki> (date of access: 05.02.2025).



ҚАЗАҚСТАННЫҢ САЛЫҚ САЯСАТЫНДАҒЫ GOOD GOVERNANCE ҚАҒИДАТТАРЫ: САЛЫҚ ЗАҢНАМАСЫНЫҢ КОНТЕНТ-ТАЛДАУЫ

Ж.В. Жуғунисова^{1*}, Г.А. Джунусбекова¹, Д.А. Токмурзина²

¹Қазақстан Республикасы Президентінің жанындағы Мемлекеттік басқару академиясы,
Астана, Қазақстан

²«Fortune Partners» ЖШС, Астана, Қазақстан

Түйін. Қазіргі заманғы сын-қатерлер жағдайында Good governance тұжырымдамасына сәйкес келетін салық саясаты әлеуметтік теңсіздікті қысқартуға және мемлекеттік функцияларды іске асырудың толықтығына ықпал ететін маңызды құралдардың бірі бола алады. Бұл зерттеудің мақсаты қазақстандық салық заңнамасының Good governance тұжырымдамасының қағидаттарына сәйкестігін бағалау болып табылады. Жұмыста құқықтық мазмұнды талдау әдісі қолданылады. Салық заңнамасына әділеттілік, қарапайымдылық, есеп беру және ашықтық қағидаттарына сәйкестік тұрғысынан талдау жүргізілді. Зерттеу барысында авторлар салық нормаларының Good governance қағидаттарына толық сәйкес етігін анықтады. Салық заңнамасының ашықтығын, есептілігін, әділдігін, сенімділігі мен қарапайымдылығын күшейту бойынша шаралар ұсынылды. Жұмыс Good governance қағидаттарын бұзудың салық жүйесінің тиімділігіне теріс әсері туралы гипотезаға негізделген. Зерттеу мемлекеттік саясаттың тұрақтылығын қамтамасыз ету үшін тиісті мемлекеттік басқару принциптерін қолдану туралы пікірталасты толықтырады.

Түйінді сөздер: Салық саясаты, салық принциптері, әділеттілік, ашықтық, есеп беру, Good governance, мемлекеттік басқару.

PRINCIPLES OF GOOD GOVERNANCE IN TAX POLICY OF KAZAKHSTAN: CONTENT ANALYSIS OF TAX LEGISLATION

Zh.V. Zhugunisova^{1*}, G.A. Junusbekova¹, D.A. Tokmurzina²

¹Academy of Public Administration under the President of the Republic of Kazakhstan, Astana, Kazakhstan

²Fortune Partners LLP, Astana, Kazakhstan

Summary. In the conditions of modern challenges the tax policy corresponding to the concept of Good governance can become one of the essential tools contributing to reduction of social inequality and full realization of state functions. The purpose of this study is to assess the compliance of Kazakhstan tax legislation with the principles of the concept of Good governance. The method of legal content analysis is applied in the work. The tax legislation was analyzed in terms of compliance with the principles of fairness, simplicity, accountability and transparency. In the course of the study the authors have identified incomplete compliance of tax regulations with the principles of Good governance. Measures to strengthen transparency, accountability, fairness, certainty and simplicity of tax legislation are proposed. The work is based on the hypothesis about the negative impact of violation of Good governance principles on the efficiency of the tax system. The study adds to the debate on the application of Good governance principles to ensure the sustainability of public policy.

Keywords: Tax policy, Tax principles, Fairness, Transparency, Accountability, Good governance, Public administration.



Информация об авторах:

Жугунисова Жанаргуль Вячеславовна* - кандидат экономических наук, докторант Института управления Академии государственного управления при Президенте Республики Казахстан, Астана, Казахстан, e-mail: zhanargul-13@inbox.ru, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1060-5615>

Джунусбекова Гульсара Аширбаевна – кандидат экономических наук, профессор, Академия государственного управления при Президенте Республики Казахстан, Астана, Казахстан, e-mail: Gulsara.Dzhunusbekova@apa.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2709-652X>

Токмурзина Дана Айтмаганбетовна – кандидат юридических наук, ТОО «Fortune Partners», Астана, Казахстан, e-mail: D.Tokmurzina@fortunepartners.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0009-3631-6190>

Авторлар туралы ақпарат:

Жугунисова Жанаргуль Вячеславовна* - экономика ғылымдарының кандидаты, Қазақстан Республикасы Президентінің жанындағы Мемлекеттік басқару академиясы Басқару институтының докторанты, Астана, Қазақстан, e-mail: zhanargul-13@inbox.ru, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1060-5615>

Джунусбекова Гульсара Аширбаевна - экономика ғылымдарының кандидаты, профессор, Қазақстан Республикасы Президентінің жанындағы Мемлекеттік басқару академиясы, Астана, Қазақстан Республикасы, e-mail: Gulsara.Dzhunusbekova@apa.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2709-652X>

Токмурзина Дана Айтмаганбетовна - заң ғылымдарының кандидаты, «Fortune Partners» ЖШС, e-mail: D.Tokmurzina@fortunepartners.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0009-3631-6190>

Information about the authors:

Zhugunisova Zhanargul V.* - candidate of economic sciences, DPA candidate at the Institute of Management of the Academy of Public Administration under the President of the Republic of Kazakhstan, Astana, Kazakhstan, e-mail: zhanargul-13@inbox.ru, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1060-5615>

Junusbekova Gulsara A. - candidate of economic sciences, professor, Head of the Center for Educational Policy of the, Astana, Republic of Kazakhstan, Academy of Public Administration under the President of the Republic of Kazakhstan, Astana, Kazakhstan, e-mail: Gulsara.Dzhunusbekova@apa.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2709-652X>

Tokmurzina Dana A. - candidate of Legal Sciences, Fortune Partners LLP, Astana, Kazakhstan, e-mail: D.Tokmurzina@fortunepartners.kz, ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0009-3631-6190>

Получено: 12.02.2025

Принято к рассмотрению: 23.03.2025

Доступно онлайн: 30.09.2025