

УДК 336.27
ГРНТИ 10.21.63

ВИДЫ НАЛОГОВОГО ПОВЕДЕНИЯ И ИХ ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ КАК КРИТЕРИЙ ДОПУСТИМОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОЦЕДУРЫ ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ В РАМКАХ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ

Смагулова Томирис Сайлауовна

LL.M., докторант 1 курса, УО «Каспийский общественный университет»;
г. Алматы, Республика Казахстан; e-mail: tomiris0103@mail.ru; ORCID ID:
<https://orcid.org/0000-0002-0922-8146>

Аннотация. В данной статье автор исследует виды налогового поведения и их отличительные особенности как главный критерий допустимости применения международно-правовых механизмов урегулирования международных налоговых споров, в частности процедуры взаимного согласования. Процедура взаимного согласования (Mutual Agreement Procedure - MAP) является ключевой межведомственной административной процедурой, предусмотренной во всех налоговых соглашениях (конвенция) об избежании двойного налогообложения (DTA). Перед инициированием MAP или применения иных положений DTA компетентные органы должны определить, какой вид налогового поведения имел место быть в конкретной правовой ситуации. На основе анализа международного и национального налогового законодательства, а также практик, регулирующих вопросы, связанные с правомерным и неправомерным поведением налогоплательщика при осуществлении налогового планирования своей финансово-хозяйственной деятельности автором были проанализированы юридические категории, обозначающие виды приемлемого и неприемлемого налогового поведения налогоплательщиков («tax evasion», «tax avoidance», «tax mitigation», «tax planning»), выделены отличительные особенности каждого вида налогового поведения и определены их сходства и различия. В ходе проведенного исследования автором было выявлено отсутствие в международном и национальном налоговом праве единых критериев понимания приемлемого и неприемлемого налогового поведения и обоснована целесообразность закрепления в DTA и в налоговом законодательстве государств соответствующих унифицированных критериев понимания видов налогового поведения с точки зрения допустимости применения к ним MAP или иных положений DTA. Это позволит решить проблему правовой неопределённости в вопросах определения видов налогового поведения и значительно повысит эффективность механизма взимания налогов.

Ключевые слова: процедура взаимного согласования, финансово-хозяйственная деятельность, виды налогового поведения, налоговое планирование, избежание двойного налогообложения, приемлемое и неприемлемое поведение.

САЛЫҚ КОНВЕНЦИЯЛАРЫ ШЕҢБЕРІНДЕ ӨЗАРА КЕЛІСУ РӘСІМІН ҚОЛДАНУҒА ЖОЛ БЕРУ КРИТЕРИЙІ РЕТІНДЕ САЛЫҚТЫҚ МІНЕЗ-ҚҰЛЫҚ ТҮРЛЕРІ ЖӘНЕ ОЛАРДЫҢ АЙРЫҚША ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ

Томирис Сайлауовна Смагулова

LL.M., Каспий қоғамдық университетінің 1 курс докторанты; Алматы қ.,
Қазақстан Республикасы; e-mail: tomiris0103@mail.ru; ORCID ID:
<https://orcid.org/0000-0002-0922-8146>

Аннотация. Бұл мақалада автор салықтық мінез-құлықтың түрлерін және олардың ерекшеліктерін халықаралық салықтық дауларды реттеудің халықаралық-құқықтық механизмдерін қолданудың дұрыстығының негізгі өлшемі ретінде зерттейді, оның ішінде өзара келісу процедурасы (Mutual Agreement Procedure - MAP). Өзара келісу процедурасы

(МАР) – бұл барлық салықтық келісімдерде (конвенциялар) екі рет салық салуды болдырмау туралы келісімдерде (DTA) қарастырылған негізгі ведомствалық әкімшілік процедура. МАР-ты бастамас бұрын немесе DTA басқа ережелерін қолданар алдында, уәкілетті органдар нақты құқықтық жағдайға байланысты қандай салықтық мінез-құлық болғанын анықтауы тиіс. Халықаралық және ұлттық салықтық заңнамаларды, сондай-ақ салық төлеушінің салықтық жоспарлау кезінде заңды және заңсыз мінез-құлықпен байланысты мәселелерді реттейтін тәжірибені талдау негізінде автор салық төлеушілердің қабылданатын және қабылданбайтын салықтық мінез-құлықтарын білдіретін заңды категорияларды («tax evasion», «tax avoidance», «tax mitigation», «tax planning») талдап, әрбір салықтық мінез-құлықтың ерекшеліктерін бөліп, олардың ұқсастықтары мен айырмашылықтарын анықтады. Зерттеу барысында автор халықаралық және ұлттық салықтық құқықта қабылданатын және қабылданбайтын салықтық мінез-құлықты түсінудің бірыңғай өлшемдерінің жоқтығын анықтап, DTA және мемлекеттердің салықтық заңнамасында салықтық мінез-құлық түрлерін түсіну бойынша тиісті біріздендірілген өлшемдерді белгілеудің қажеттілігін негіздеді. Бұл МАР немесе DTA-ның басқа ережелерін қолдану тұрғысынан салықтық мінез-құлық түрлерін анықтау мәселесінде құқықтық белгісіздікті шешуге және салық жинау механизмінің тиімділігін айтарлықтай арттыруға мүмкіндік береді.

Бұл салықтық мінез-құлық түрлерін анықтау мәселесінде құқықтық белгісіздікті шешуге және салық жинау механизмінің тиімділігін айтарлықтай арттыруға мүмкіндік береді.

Түйінді сөздер: өзара келісу процедурасы, қаржылық-шаруашылық қызмет, салықтық мінез-құлықтың түрлері, салықтық жоспарлау, екі рет салық салудан жалтару, қабылданатын және қабылданбайтын мінез-құлық

TYPES OF TAX BEHAVIOR AND THEIR DISTINCTIVE FEATURES AS A CRITERION FOR THE ADMISSIBILITY OF THE APPLICATION OF THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE IN THE FRAMEWORK OF TAX CONVENTIONS

Smagulova Tomiris Sailauovna

LL.M., 1st year doctoral student at Caspian University; Almaty c.,
Republic of Kazakhstan; e-mail: tomiris0103@mail.ru; ORCID ID:
<https://orcid.org/0000-0002-0922-8146>

Abstract. In the article the author examines the types of tax behavior and their peculiarities as the main criterion of admissibility of application of international legal mechanisms of settlement of international tax disputes, in particular, the Mutual Agreement Procedure. The Mutual Agreement Procedure (MAP) is a key inter-agency administrative procedure provided for in all tax treaties (conventions) on the avoidance of double taxation (DTA). Before initiating a MAP or applying other provisions of a DTA, the competent authorities must determine what type of tax behavior has occurred in a particular legal situation. Based on the analysis of international and national tax legislation, as well as practices regulating issues related to lawful and unlawful behavior of a taxpayer in the implementation of tax planning of its financial and economic activities, the author analyzed the legal categories denoting types of acceptable and unacceptable tax behavior of taxpayers ("tax evasion", "tax avoidance", "tax mitigation", "tax planning"), highlighted the peculiarities of each type of tax behavior and identified their similarities and differences. In the course of the study, the author has identified the absence in international and national tax law of unified criteria for understanding acceptable and unacceptable tax behavior. Furthermore, the author has substantiated the expediency of fixing in the DTA and in the tax legislation of states the relevant unified criteria for understanding the types of tax behavior in terms of admissibility of application of MAP or other provisions of the DTA to them. This will facilitate the resolution of the issue of legal uncertainty in the determination of the types of tax behavior and markedly enhance the efficacy of the tax collection mechanism.

Keywords: mutual agreement procedure, financial and economic activity, types of tax behavior, tax planning, avoidance of double taxation, acceptable and unacceptable behavior.

Введение

Одним из нормативно установленных способов разрешения международных налоговых споров является процедура взаимного согласования (Mutual Agreement Procedure). На сегодняшний день данный способ разрешения налоговых споров и защиты прав налогоплательщиков является малоисследованным и в недостаточной степени нормативно регламентированным как во внутренних актах национального законодательства Республики Казахстан, так и в международных правовых актах с участием Республики Казахстан. Поэтому данная процедура требует более детального изучения и выработки соответствующих правовых норм, непосредственного её регулирующих как на международном, так и на национальном уровне.

По своей природе, процедура взаимного согласования (далее - «МАР» или взаимосогласительная процедура) представляет собой международную внесудебную процедуру урегулирования международных налоговых споров, которая осуществляется независимо от каких-либо других средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством государств. Процедура взаимного согласования, являясь специальной межведомственной административной процедурой, дополняет внутренние процедуры разрешения международных налоговых споров и может быть инициирована одновременно с другими средствами правовой защиты.

Механизм реализации МАР впервые был раскрыт в июне 1998 г. в официальных комментариях к типовой модели налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития¹ (далее – ОЭСР). Усовершенствование процедуры проведения МАР было инициировано в июне 2012 г. на VII саммите лидеров стран «Группы 20» (G-20) в п. 14 Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом доходов из-под налогообложения (BEPS)²

и зафиксировано в ноябре 2016 г. в Много-сторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI BEPS)³ [1].

На сегодняшний день взаимосогласительная процедура считается в мире одним из самых доступных инструментов урегулирования налоговых споров и защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Так, на начало 2020 года количество инициированных МАР в Германии, США превышало 1000, в Индии, Франции – более 900, в России – около 30 [1].

К числу стран лидеров по проведению МАР можно отнести Германию, Бельгию, Францию, Нидерланды, Италию, США, Великобританию, Люксембург, Испанию, Швейцарию, Швецию, Индию, Канаду, Австрию, Данию, Южную Корею, Китай, Японию⁴.

Однако несмотря на популярность МАР в мире, механизм реализации, указанной взаимосогласительной процедуры не раскрыт должным образом в международных нормативных правовых актах и во внутреннем законодательстве государств, что вызывает проблемы при его использовании на практике.

В законодательстве ни одного государства нет чётко сформулированного понятия процедуры взаимного согласования; отсутствует классификация споров, подпадающих под юрисдикцию МАР; нет чётких и понятных условий проведения МАР; не закреплено в международном и национальном законодательстве значение актов, выносимых в ходе проведения МАР, а также их соотношение с актами, выносимыми на национальном уровне. Данная правовая неопределённость не даёт такому механизму регулирования международных налоговых споров, как МАР, реализовать свой потенциал в полном объёме и с должной эффективностью.

Статья 25 Модельной Налоговой Конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал⁵

¹ *Commentaries on the articles of the Model Tax Convention* - [Electronic resource] – Access mode: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en (date of reference: 02.11.2024).

² *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* - [Electronic resource] – Access mode: - <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (date of reference: 02.11.2024).

³ *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* - [Electronic resource] - Access mode: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (date of reference: 02.11.2024).

⁴ *OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. – [Electronic resource] – Access mode: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (date of reference: 02.11.2024).

⁵ *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris - [Electronic resource] – Access mode: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (date of reference: 02.11.2024).

(далее – Модельная Конвенция) регламентирует общие правила проведения процедуры взаимного согласования. Стоит отметить, что законодательно закреплённого понятия «процедуры взаимного согласования» в Модельной Конвенции нет.

Модельная Конвенция ОЭСР, Типовая конвенция ООН либо другие типовые модели в целях унификации и стандартизации, зачастую, выступают правовой основой (типовой формой) для заключения соглашений об избежании двойного налогообложения [2]. Поэтому, как правило, налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (An agreement (a convention) for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income или в кратце «a double taxation agreement – DTA»), заключаемые между государствами различных юрисдикций, содержат статью 25 о МАР, основанную на Модельной Конвенции.

В этой связи важно изначально заметить, что МАР, наряду с другими содержащимися в DTA процедурами и механизмами, нацелено не только на избежание двойного налогообложения, но также и на предотвращение уклонения от уплаты налогов, в том числе и с использованием DTA и МАР. Поэтому перед инициированием МАР в соответствии с DTA компетентные органы договаривающихся государств обязаны убедиться в том, что DTA, в целом, и МАР, в частности, не будут использованы налогоплательщиками в целях уклонения от уплаты налогов в обоих договаривающихся государствах. Если компетентным органом одного из договаривающихся государств или компетентными органами обоих договаривающихся государств предварительно до инициирования МАР или в ходе её проведения будет установлена возможность уклонения налогоплательщика от уплаты налогов по результатам завершения МАР или применения иных положений DTA, то налогоплательщику может быть отказано в проведении в отношении него МАР или применения иных положений DTA. Вследствие этого перед инициированием МАР налогоплательщику важно знать и чётко понимать, в каких случаях ему может быть отказано в проведении МАР и какие со стороны налогоплательщика нежелательные аспекты его налогового поведения могут послужить основаниями для такого отказа.

Для того, чтобы отчётливо представлять себе функционирование предусмотренных

DTA механизмов защиты прав налогоплательщиков от двойного налогообложения и одновременной защиты прав договаривающихся государств от уклонения от уплаты налогов со стороны налогоплательщиков, необходимо для начала исследовать вопрос о том, что из себя представляет DTA, какие цели оно преследует и какие виды нежелательного налогового поведения со стороны налогоплательщиков оно призвано распознавать и предотвращать.

Материалы и методы

Исследование основывается на анализе международного налогового законодательства и практик, регулирующих вопросы, связанные с правомерным и неправомерным поведением налогоплательщика при осуществлении налогового планирования своей финансово-хозяйственной деятельности.

В рамках исследования особое внимание автор уделяет анализу Модельной Налоговой Конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доходы и капитал, налоговым соглашениям об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов, заключаемым между двумя и (или) более государствами, а также налоговому законодательству различных стран мира.

В исследовании автор использовал сравнительно-правовой метод, который позволил проанализировать юридические категории, обозначающие виды приемлемого и неприемлемого налогового поведения налогоплательщиков («tax evasion», «tax avoidance», «tax mitigation», «tax planning»), выявить отличительные особенности каждого вида налогового поведения и определить их сходства и различия.

Результаты и обсуждение

Самыми распространенными видами международных договоров в области налогообложения, как отмечает Е.В. Порохов, являются двухсторонние межправительственные соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от уплаты налогов (далее – DTA) [2].

DTA представляет собой вид международного договора, который заключается между правительствами двух или более государств (межправительственный договор) и направлен на устранение двойного налогообложения налогоплательщиков - резидентов.

дентов одного или обоих договаривающихся государств в отношении налогов на доходы и капитал, а также на предотвращение уклонения от уплаты налогов («tax evasion») в трансграничных операциях, в том числе на предотвращение незаконного избежания от налогообложения посредством злоупотребления правами, предоставленными международным договором, и (или) недобросовестного использования его положений («tax avoidance»).

Государство подписывает соглашение об избежании двойного налогообложения с другим государством для достижения следующих целей:

1) для защиты граждан и предприятий - налоговых резидентов, договаривающихся государств от риска двойного налогообложения, то есть при наличии ДТА между двумя странами налогоплательщики будут платить налоги только в одном из договаривающихся государств;

2) для предотвращения уклонения от уплаты налогов. Налогоплательщики могут уклоняться от уплаты налогов, если они являются налоговыми резидентами более чем одной страны. Они могут делать это намеренно с нарушением норм налогового законодательства (tax evasion) или без нарушения норм налогового законодательства (tax avoidance, tax mitigation, tax planning), в том числе используя пробелы в законодательстве.

В международном налоговом праве существуют четыре основных понятия: «tax evasion», «tax avoidance», «tax mitigation», «tax planning», которые так или иначе используются для обозначения приемлемого и неприемлемого с точки зрения закона налогового поведения [3].

Tax evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning представляют собой четыре самые распространённые практики во всем мире, используемые налогоплательщиками для избежания и уклонения от уплаты налогов, а также снижения налогового бремени. Более того существуют также смежные понятия «tax fraud», «tax abuse», «aggressive tax planning practices» и т. п. Все эти концепции направлены на уменьшение налогового бремени, использование налоговых льгот или предотвращение возникновения налоговых обязательств [4].

Точного и унифицированного перевода трёх терминов – tax evasion, tax avoidance, tax mitigation – в русский язык нет, чего не скажешь про tax planning (налоговое планирование). Данная проблема – лингвистиче-

ская. Важно отметить, что любой перевод словосочетаний tax evasion, tax avoidance, tax mitigation [5] на русский язык будет не совсем корректным и могущим ввести в заблуждение относительно истинной сущности и значения переводимого понятия.

В налоговом праве государств постсоветского пространства применительно к рассматриваемым понятиям существует целый ряд категорий (минимизация, планирование, оптимизация, уклонение, избежание, уменьшение и др.), которые зачастую используются взаимозаменяемо. Однако такие специфические термины как tax evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning ни в одном из государств постсоветского пространства на законодательном уровне не закреплены и не определены. Для раскрытия сущности терминов tax evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning данная терминология будет использоваться на английском языке.

Определение понятий, правовой природы и особенностей по отношению друг к другу всех вышеназванных терминов важно, так как каждое из них описывает разные виды налогового поведения, которое порой характеризуется различными аспектами проявления истинных намерений налогоплательщиков (агрессивность в налоговом планировании, умысел на уклонение от уплаты налогов путём нарушения налоговых законов или злоупотребление предоставленными по закону правами либо недобросовестное использование положений международных договоров с единственной целью избежания от исполнения налоговых обязательств).

Важно отметить, что самостоятельных подробных научных исследований, посвящённых всецело раскрытию понятий tax evasion, tax avoidance и tax mitigation и установлению их отличий друг от друга в целях прогнозирования предсказуемой реакции государств на каждое из них, очень мало, и нет единого мнения относительно правовых последствий со стороны государств для каждого из данных видов налогового поведения. В первую очередь, это связано с тем, что в каждой юрисдикции понимание данных правовых категорий различно, и, соответственно, законодательная база, непосредственно регулирующая данные виды налогового поведения, также отличается.

Но даже в тех немногочисленных научных работах, которые посвящены исследованию налогового поведения и его видов, несмотря на подробное описание самих этих видов,

не усматривается существенного, на наш взгляд, различия между ними по критерию предсказуемости негативной реакции на них государства в своём законодательстве.

Так, например, в своей статье Е.А. Имыкшенова предлагает наиболее приемлемую с указанной выше точки зрения структуру понятий, которая, как отмечает автор, существенно не отличается от той, которая принята в мировой налоговой практике:

- Tax evasion означает поведение, направленное на прямое нарушение закона с целью уменьшения налоговой обязанности. Назовём это «черными» схемами, то есть явно противозаконными.

- Tax avoidance – «серая» схема, в которой налогоплательщик использует средства, прямо не запрещённые законом, но которые, по выражению лорда Темплемена, «сужают сферу действия налога вопреки намерениям законодателя».

- Tax mitigation – исключительно законное уменьшение налоговой обязанности («белая» схема). Эта категория характеризуется тем, что оптимизация налогов происходит экономически естественно и не включает искусственных действий (artificial steps), направленных исключительно на уменьшение налогов [3].

Вместе с тем, вышеназванные определения дают лишь общую картину понимания видов налогового поведения, однако детализированных критериев их разграничения нет. Как отмечает А.В. Демин, одного лишь дихотомического критерия «законно/незаконно» для разграничения данных видов налогового поведения – недостаточно [4]. Поэтому очень важно определить критерии разграничения данных видов налогового поведения.

Мы попытаемся сформулировать понятия, определить правовую природу и особенности разграничения данных видов налогового поведения: tax evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning.

Tax evasion (уклонение от уплаты налогов) – это предположительно противоправное поведение физических и юридических лиц, сформировавшееся после возникновения налоговых обязательств, осуществляемое путём сокрытия от налоговых органов истинного положения дел в своей финансово-хозяйственной деятельности, характеризующее существование перед государством

налоговой задолженности и преследующее цель её непогашения из корыстных побуждений.

Юридический словарь Блэка (The Black's Law Dictionary)⁶ определяет уклонение от уплаты налогов как умышленную попытку преодолеть или обойти налоговое законодательство, чтобы незаконно уменьшить свои налоговые обязательства [6].

Распространёнными примерами tax evasion являются:

- непредставление налоговым органам или искажение в отчётности данных о доходах (занижение доходов);

- помимо явного искажения данных о доходах, ещё одним способом занижения доходов является так называемое структурирование. Структурирование — это метод искусственного уменьшения суммы вкладов, снятий и переводов до уровня, не соответствующего требованиям банковской отчётности. Поскольку это делается для того, чтобы избежать обнаружения реального дохода, это является противоправным поведением.

- сокрытие доходов от декларирования путём совершения операций с наличными деньгами или другими средствами без соответствующих документов (квитанция и т.д.);

- вывод и сокрытие денег, акций или других активов на счетах в оффшорных банках;

- неправильное отражение личных расходов в качестве коммерческих расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу;

- использование имущества компании в личных целях без уважительной причины.

Tax avoidance (избежание уплаты налогов) - это правомерное поведение физических и юридических лиц в финансово-хозяйственной деятельности, сформировавшееся до возникновения налоговых обязательств, осуществляемое путём использования предусмотренных в нормах налогового права прав на льготы, вычеты, корректировки налоговой базы и суммы налогов для минимизации налогового бремени в будущем и не влекущее образование налоговой задолженности.

Согласно юридическому словарю Блэка (The Black's Law Dictionary)⁷, tax avoidance определяется как использование законных возможностей налогового планирования для минимизации своих налоговых обязательств.

Налогоплательщики обычно рассматривают tax avoidance как своё законное право ор-

⁶ Юридический словарь Блэка (The Black's Law Dictionary) является наиболее часто используемым юридическим словарём в Соединённых Штатах.

⁷ Юридический словарь Блэка (The Black's Law Dictionary) является наиболее часто используемым юридическим словарём в Соединённых Штатах..

ганизовать свою финансово-хозяйственную деятельность таким образом, чтобы минимизировать своё налоговое бремя в будущем.

Иногда *tax avoidance* подразделяют на приемлемое (*acceptable*) и неприемлемое (*unacceptable*) поведение, чтобы разграничить действия, направленные на минимизацию налоговых обязательств в соответствии с целью налоговых законов, и действия, противоречащие намерениям законодателя [3].

Распространёнными примерами *tax avoidance* являются:

- вычитаемые расходы: использование вычитаемых расходов, таких как расходы на ведение бизнеса, медицинские расходы, проценты по ипотеке и благотворительные пожертвования, для уменьшения налогооблагаемого дохода.

- оффшорные счета и налоговые гавани: хранение денег на оффшорных счетах или в странах с низким или нулевым подоходным налогом для снижения общего налогового бремени.

- перераспределение доходов: перевод дохода от лица, облагаемого более высоким налогом, к лицу, облагаемому более низким налогом, часто в рамках семьи, с целью получения выгоды от более низких налоговых ставок.

- прирост и убытки капитала.

- выбор субъекта предпринимательской деятельности: структурирование бизнеса под определённый тип организации (например, АО, ТОО, ИП, некоммерческая организация) с целью получения более благоприятного налогового режима, предусмотренного для конкретных организационно-правовых форм.

- амортизация: использование амортизационных отчислений по бизнес-активам для уменьшения налогооблагаемого дохода.

- трансфертное ценообразование в рамках транснациональных корпораций, консорциумов или финансово-промышленных групп с целью перераспределения между ними доходов и расходов в соответствии с предполагаемой налоговой нагрузкой в каждом государстве нахождения их структурных единиц или подразделений [7].

- налоговые соглашения: использование налоговых соглашений между странами для минимизации налогового бремени [7] для физических и юридических лиц, ведущих деятельность за рубежом.

- семейные трасты и планирование на-

следства: использование трастов и методов планирования наследства для передачи активов будущим поколениям с меньшими налоговыми последствиями⁸.

Tax avoidance, как отмечали Дэвид Фернандес и Керри Садик, является достаточно спорным политико-социальным феноменом, так как налогоплательщики используют имеющиеся в налоговом законодательстве лазейки (*loopholes*) для сокращения своего налогового бремени [8].

Tax mitigation (налоговое смягчение) – это правомерное поведение физических и юридических лиц в финансово-хозяйственной деятельности в соответствующей социальной или экономической сфере, на соответствующей территории или с привлечением соответствующих лиц путём использования фискального стимула (налоговой льготы), предусмотренного налоговым законодательством, для того чтобы смягчить налоговое бремя или вовсе не платить налоги.

Примером *tax mitigation* может служить создание предприятия в особой (или специальной) экономической зоне (ОЭЗ, СЭЗ) с целью получения налогового освобождения (*sun rise clause*). В этом случае налогоплательщик использует фискальный стимул в виде налоговой льготы, предоставляемой ему положениями об ОЭЗ (СЭЗ). Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством допускается смягчение налогового бремени.

Tax planning (налоговое планирование) – это правомерное поведение физических и юридических лиц до начала осуществления какой-либо финансово-хозяйственной деятельности, направленное на уменьшение их расходов на уплату налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей путём анализа общей финансовой ситуации и выработки соответствующего финансового плана.

Как правило, *tax planning* проводится до начала осуществления какой-либо финансово-хозяйственной деятельности, так как налогоплательщику необходимо заблаговременно учесть, какие налоги и в каком объёме придётся заплатить в ходе осуществления соответствующей финансово-хозяйственной деятельности.

Несмотря на то, что *tax planning* является неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, своего законодательного закрепления

⁸ *Final Report of European Commission "Aggressive tax planning indicators"* - [Electronic resource] – Access mode: <https://irihs.ihs.ac.at/id/eprint/4590/1/2017-lorenz-sellner-brandl-aggressive-tax-planning-indicators.pdf> (date of reference: 11.11.2024).

и официального определения данный вид налогового поведения не имеет. Данная правовая неопределенность приводит к тому, что вызывает большие трудности на практике, особенно при определении правомерного и неправомерного поведения налогоплательщика при осуществлении налогового планирования своей финансово-хозяйственной деятельности.

В ходе проведенного анализа можно сделать вывод, что *tax mitigation* и *tax planning* по своей природе являются правомерными действиями со стороны налогоплательщиков, направленными на смягчение и снижение налогового бремени в ходе осуществления ими финансово-хозяйственной деятельности.

Самыми резонансными и распространёнными видами налогового поведения по всему миру являются *tax evasion* и *tax avoidance*. Определить чёткие границы данных видов налогового поведения очень сложно, их грань размыта и неоднозначна. Это связано в первую очередь с различным пониманием данных видов налогового поведения в каждой отдельно взятой юрисдикции.

Однако в ходе изучения особенностей каждого вида налогового поведения мы выделили следующие основания разграничения *tax evasion* и *tax avoidance*, не зависящие от вида юрисдикции:

1. Планирование, направленное на снижение налогового бремени без нарушения законодательных норм, называется *tax avoidance*. Незаконные действия, совершаемые с целью уклонения от уплаты налогов, называются *tax evasion*.

2. Договорённость о *tax avoidance* заключается до возникновения налогового обязательства. В отличие от *tax evasion*, где меры по снижению налогового бремени принимаются уже после возникновения налогового обязательства [7].

3. *Tax avoidance* подразумевает хеджирование налога, а *tax evasion* - его сокрытие.

4. *Tax avoidance* направлено на минимизацию налогового бремени путём применения норм закона. *Tax evasion* позволяет минимизировать налоговые обязательства, используя недобросовестные методы, неисполнение или ненадлежащее исполнение существующих обязанностей, присвоение несуществующих прав или злоупотребление существующими правами.

5. *Tax avoidance* предполагает использование пробелов в законодательстве. И наоборот, *tax evasion* включает в себя намеренное

сокрытие существенных для целей налогообложения фактов.

6. *Tax avoidance* полностью законно, соответствует формальным требованиям законодательства, в то время как *tax evasion* является противоправной деятельностью.

7. Результатом применения *tax avoidance* является законное уменьшение суммы налога или отсрочка (рассрочка) уплаты налога без применения мер принуждения и юридической ответственности, в то время как последствием применения *tax evasion*, если налогоплательщик признан виновным в этом, является полное взыскание налоговой задолженности, а также применение к правонарушителям мер юридической ответственности в виде либо лишения (ограничения) свободы, либо штрафа, либо и того, и другого.

Таким образом, можно сделать вывод, что на сегодняшний день налогоплательщики при планировании и осуществлении своей финансово-хозяйственной деятельности очень часто используют различные стратегии и модели приемлемого и неприемлемого с точки зрения закона налогового поведения с целью избежания и уклонения от уплаты налогов, а также для снижения своего налогового бремени.

Заключение

Свободное перемещение капитала, рабочей силы, товаров и услуг на мировых и региональных рынках, создание и функционирование транснациональных корпораций, активное участие граждан и организаций в международной кооперации, совершение ими трансграничных сделок и вызванная этим международная экономическая интеграция, как отметил Е.В. Порохов, вызывает необходимость в правовом регулировании возникающих при этом отношений как на национальном, так и на международном уровне [2].

На сегодняшний день в законодательстве многих государств единое унифицированное технико-юридическое определение таких видов налогового поведения, как *tax evasion*, *tax avoidance*, *tax mitigation*, отсутствует. Нет единого понимания и мнения в отношении правовой природы данных видов налогового поведения и нет чётко сформулированных критериев их разграничения.

Неточности терминологии, отличающие предположения относительно правовой природы и критериев различия видов налогового поведения, приводят к значительным проблемам при их использовании на практи-

ке как внутри отдельно взятого государства, так и на международном уровне.

Как удачно выразился Карл фон Гок: «Закон должен отличаться строгой последовательностью, внутренней связью, полнотой, совершенной определенностью, вразумительностью и ясностью; так чтобы плательщик податей знал с точностью свои обязанности, чтобы произволу дано было как можно менее пространства ... [9]».

А.Т. Шаукенов особо подчеркивал, что «все вводимые государствам категории должны быть всесторонне определены и закреплены в законе, так как они имеют существенное значение при реализации налогового обязательства [9]». Поэтому, как отмечал А.Т. Шаукенов, в законе необходимо в первую очередь отразить всю архитектуру исполнения налогового обязательства [9].

С точки зрения Сихата Онера, настало время признать, что правильное использование терминологии не просто «вопрос семантики» [10]. Отсутствие ясности при концептуализации и употреблении налоговых понятий нарушает принцип правовой определённости, выступающий обязательным компонентом верховенства права, а также отрицательно влияет на корректность (correctness) судебных решений [4].

Как было отмечено ранее, Соглашение (конвенция) об избежании двойного налогообложения (DTA) представляет собой международный договор, заключённый между правительствами двух государств, непосредственно регулирующий отношения в сфере налогообложения, в том числе вопросы, связанные с видами налогового поведения: tax evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning. Ввиду того, что правительства различных государств, подписывающие данные соглашения, не всегда принадлежат одной системе права, понимание ими многих правовых категорий, в том числе приемлемого и неприемлемого налогового поведения налогоплательщиков, и подходы к их определению различны. И в результате это порождает вопросы и противоречия на практике.

Особенно значительные несоответствия в толковании и применении видов налогового поведения возникают при использовании различных международно-правовых механизмов урегулирования международных налоговых споров, в которых затрагиваются права резидентов разных государств и, порой, разных правовых юрисдикций. Так, при проведении процедуры взаимного согласования (MAP), компетентные орга-

ны договаривающихся государств обязаны убедиться, что DTA, в целом, и MAP, в частности, используются налогоплательщиком в законных целях и налогоплательщик не преследует цель избегания или уклонения от уплаты налогов в обоих договаривающихся государствах, в противном случае налогоплательщику может быть отказано в проведении в отношении него MAP или применения иных положений DTA. Таким образом, перед инициированием MAP или применения иных положений DTA компетентные органы должны определить, какой вид налогового поведения имел место быть в конкретной правовой ситуации. Это возможно только при наличии в DTA или в налоговом законодательстве обоих государств соответствующих унифицированных критериев понимания видов налогового поведения с точки зрения допустимости применения к ним MAP или иных положений DTA.

Отсутствие единых критериев понимания приемлемого и неприемлемого налогового поведения существенно подрывает эффективность международно-правовых механизмов урегулирования международных налоговых споров. Это особенно заметно при инициировании и проведении процедуры взаимного согласования (MAP), ключевой межведомственной административной процедуры, предусмотренной во всех налоговых соглашениях (конвенция) об избежании двойного налогообложения (DTA).

Таким образом, неспособность достичь консенсуса относительно критериев понимания видов налогового поведения, приводит к тому, что, одно и то же налоговое поведение может быть квалифицировано как неправомерное в одной стране и допустимое – в другой. Процедура взаимного согласования, призванная предотвратить двойное налогообложение и разрешать разногласия между налоговыми органами двух или более стран, часто оказывается неэффективной именно из-за отсутствия таких единых критериев.

Для повышения эффективности международно-правовых механизмов урегулирования международных налоговых споров, в частности MAP, необходима разработка более четких и унифицированных определений ключевых налоговых терминов, гармонизации налогового законодательства и усиление международного сотрудничества.

Поэтому мы считаем, что целесообразным было бы нормативное определение и закрепление понятий и сферы применения таких видов налогового поведения, как tax

evasion, tax avoidance, tax mitigation, tax planning, во всех подписываемых Соглашениях (конвенциях) об избежании двойного налогообложения (DTA) и, соответственно, приведение их понимания к единому знаменателю. Это позволит решить проблему правовой неопределённости в вопросах определения видов налогового поведения и

значительно повысит эффективность механизма взимания налогов. В противном случае, неясность налоговых правовых норм будет продолжать создавать препятствия для развития бизнеса, приводя к неоправданным финансовым потерям и подрывая доверие к международному налоговому праву.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ткачук И.К. Применение международных инструментов предупреждения налоговых споров в российских условиях // *Право и государство: теория и практика. Экономика и бизнес*. – 2021. – № 6 (198). – С. 16-20. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=15485659> (дата обращения: 01.11.2024).
2. Порохов Е.В. *Налоговое право: учебник для вузов (академический курс)*. – Алматы: Научно-исследовательский институт финансового и налогового права, 2023. – 1148 с.
3. Имыкшиенова Е.А. *Anti-avoidance: английский вариант* // *Налоговед*. – 2010. – №12. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=15485659> (дата обращения: 05.11.2024).
4. Демин А.В. *Tax avoidance. Вопросы семантики и сумрак неопределенности* // *Налоговед*. – 2020. – №1. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://e.nalogoved.ru/785690> (дата обращения: 05.11.2024).
5. Miranda A., Dias P. *A Literature Review: Empirical Research on Tax Havens, years 2008 to 2018*. – 2020. – [Electronic resource]. — Access mode: <https://ieeexplore.ieee.org/document/9140995> (date of reference: 07.11.2024).
6. Solomon Vendaga *Tax evasion, tax avoidance and tax planning from the legal lenses*. – 2023. – [Electronic resource]. — Access mode: https://www.researchgate.net/publication/369383563_TAX_EVASION_TAX_AVOIDANCE_AND_TAX_PLANNING_FROM_THE_LEGAL_LENSES (date of reference: 07.11.2024).
7. Курочкин Д.А. *Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС. Сравнительно-правовое исследование*. – Москва: Юстицинформ, 2023. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://ivo.garant.ru/#/basesearch/Общие%20правила%20о%20запрете%20обхода:0> (дата обращения: 05.11.2024).
8. Fernandes D., Sadiq K. *A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes* // *British Tax Review*. – 2016. – № 2. – P. 172–207. – [Electronic resource]. — Access mode: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3426234 (date of reference: 07.11.2024).
9. Шаукенов А.Т. *Некоторые проблемы теории и философии налогового права: монография*. – А.: Print S, 2009. – 314 с.
10. Cihat Öner *Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law* // *EC Tax Review*. – 2018. – 27(2). – P. 96-112. – [Electronic resource]. — Access mode: https://www.researchgate.net/publication/326235568_Is_Tax_Avoidance_the_Theory_of_Everything_in_Tax_Law_A_Terminological_Analysis_of_EU_Legislation_and_Case_Law (date of reference: 17.11.2024).

REFERENCES

1. Tkachuk I.K. *Primenenie mezhdunarodnyh instrumentov preduprezhdeniya nalogovyh sporov v rossijskix uslovijah* // *Pravo i gosudarstvo: teorija i praktika. Jekonomika i biznes*. – 2021. – № 6 (198). – S. 16-20. – [Jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <https://elibrary.ru/item.asp?id=15485659> (data obrashhenija: 01.11.2024).
2. Porohov E.V. *Nalogovoe pravo: uchebnik dlja vuzov (akademicheskij kurs)*. – Almaty: Nauchno-issledovatel'skij institut finansovogo i nalogovogo prava, 2023. – 1148 s.
3. Imykshenova E.A. *Anti-avoidance: anglijskij variant* // *Nalogoved*. – 2010. – №12. – [Jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <https://elibrary.ru/item.asp?id=15485659> (data

obrashhenija: 05.11.2024).

4. Demin A.V. Tax avoidance. Voprosy semantiki i sumrak neopredelennosti // Nalogoved. – 2020. – №1. – [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <https://e.nalogoved.ru/785690> (data obrashhenija: 05.11.2024).

5. Miranda A., Dias P. A Literature Review: Empirical Research on Tax Havens, years 2008 to 2018. – 2020. – [Electronic resource]. — Access mode: <https://ieeexplore.ieee.org/document/9140995> (date of reference: 07.11.2024).

6. Solomon Vendaga Tax evasion, tax avoidance and tax planning from the legal lenses. – 2023. – [Electronic resource]. — Access mode: https://www.researchgate.net/publication/369383563_TAX_EVASION_TAX_AVOIDANCE_AND_TAX_PLANNING_FROM_THE_LEGAL_LENSES (date of reference: 07.11.2024).

7. Kurochkin D.A. Obshhie pravila o zaprete obhoda nalogovogo zakona (General Anti-Avoidance Rules) v gosudarstvah BRIKS. Sravnitel'no-pravovoe issledovanie. – Moskva: Justicinform, 2023. – [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <https://ivo.garant.ru/#/baseearch/Obshhie%20pravila%20o%20zaprete%20obhoda:0> (data obrashhenija: 05.11.2024).

8. Fernandes D., Sadiq K. A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes // British Tax Review. – 2016. – № 2. – P. 172–207. – [Electronic resource]. — Access mode: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3426234 (date of reference: 07.11.2024).

9. Shaukenov A.T. Nekotorye problemy teorii i filosofii nalogovogo prava: monografiya. – A.: Print S, 2009. – 314 c.

10. Cihat Öner Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law // EC Tax Review. – 2018. – 27(2). – P. 96–112. – [Electronic resource]. — Access mode: https://www.researchgate.net/publication/326235568_Is_Tax_Avoidance_the_Theory_of_Everything_in_Tax_Law_A_Terminological_Analysis_of_EU_Legislation_and_Case_Law (date of reference: 17.11.2024).

