Буглак В.В. **УДК 336**

МІЖНАРОДНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ В РАМКАХ ВЕДЕННЯ ЗЕД[1] - ЯК ОДИН ІЗ ІНСТРУМЕНТІВ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В сучасних умовах стабільне функціонування підприємства значною мірою залежить від правильного вибору його податкової політики, адже податки складають істотну частину його витрат. Податкова політика підприємства залежить від ряду факторів, в тому числі від податкової політики держави, яка суттєво впливає на рівень податкового навантаження. Під податковою політикою підприємства розуміють систему заходів, що проводяться підприємством у сфері податкового обліку, нарахування та сплати податкових платежів, податкового планування. Ефективність сучасного бізнесу визначається не тільки рентабельністю, а й об'ємами витрат на його ведення. Податкове планування дозволяє знизити об'єми витрат на сплату податків на основі оптимізації податкових платежів.

На нашу думку, податкове планування на підприємстві доцільно розглядати як сукупність методів прийомів і способів, які дозволяють, виходячи з податкового законодавства, зменшити податкові зобов'язання платника податку[2]. А. Єлисєєв під податковим плануванням на підприємстві розуміє - вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності і розміщення активів з метою досягнення максимально низького рівня податкових зобов'язань, які при цьому виникають[3].

Однією з основних складових податкового планування є їх оптимізація. При цьому на практиці досить часто застосовують різні терміни: «податкова оптимізація», «оптимізація оподаткування», «оптимізація податкових наслідків господарських операцій». Незважаючи на деякі термінологічні відмінності , у всіх трьох випадках йдеться про одне й те саме – про вибір у рамках податкового планування такого варіанту організації та ведення господарської діяльності, який забезпечує найкращий кінцевий фінансовий варіант за рахунок раціональної податкової політики підприємства та ефективного використання податкових інструментів у межах чинного законодавства. На практиці дуже часто використовують поняття «мінімізація оподаткування» (мінімізація податкових платежів або мінімізація податкових зобов'язань). На відміну від податкової оптимізації вказаний термін має: по-перше, більш вузьку сферу застосування (у деяких випадках оптимальним варіантом діяльності підприємства може виявитися і той, який передбачає збільшення абсолютної суми податкових платежів, але при цьому дозволяє знизити загальне податкове навантаження на підприємство); по-друге, виражає негативне ставлення з боку контролюючих органів, які розглядають його як ухилення від оподаткування або уникнення від сплати податків. Тому мінімізацію податкових платежів слід розглядати лише як складову податкової оптимізації, застосування якої можливе тільки у певних межах і за обов'язкового дотримання інших основних умов. Отже, податкова оптимізація є основною складовою податкового планування і являється більш широким поняттям, ніж законна мінімізація оподаткування, в якій кінцевий фінансовий результат господарської діяльності має другорядне значення.

В податковому плануванні повинні враховуватися:

- податкові пільги (повне або часткове звільнення суб'єктів підприємництва від сплати окремих податків), пов'язані з певною діяльністю або виробництвом певної продукції;
- можливі лазівки при сплаті податків, що має місце в результаті неврегульованості податковим законодавством окремих питань підприємницької діяльності;
- спеціально розроблені схеми, оптимізації податкових платежів, які являються основним інструментом податкового планування.

Міжнародне податкове планування як складова частина корпоративного податкового планування – це процес системного використання оптимальних законних способів та методів для встановлення бажаного майбутнього фінансово-економічного стану господарюючого суб'єкта, при реалізації різних міжнародних операцій, в умовах обмеженості ресурсів. Результатом даного податкового планування являється сукупність податкової економії та максимізація чистого прибутку, котрі виникають в усіх юрисдикціях діяльності та реєстрації господарюючого суб'єкта в відповідності до принципу діяльності резидентів та нерезидентів[4].

В процесі організації міжнародних фінансово-інвестиційних операцій створюється дочірня компанія двох типів:

1) Виключно офшорна компанія. В якості кінцевих та початкових пунктів міжнародних «транзитних» схем зазвичай виступають «класичні» офшорні фірми. Найбільш популярними офшорними юрисдикціями являються Беліз, BVI, офшор Великобританії, Кіпр, характеристики та переваги яких викладені в Додаток

[1] ЗЕД- зовнішньоекономічна діяльність
[2] Вылкова Е. С. Налоговое планирование должно стать основной частью финансового менеджмента / Е. С. Вылкова // Финансист. – 2002. – № 7.- С. 21.
[3] Єлисєєв А. Організація податкового планування на підприємстві / А. Єлисєєв // Власна справа. – 2011. – С. 2.
[4] Вылкова Е. С. Налоговое планирование должно стать основной частью финансового менеджмента / Е. С. Вылкова // Финансист. – 2002. – № 7. – С. 21.

1[5]. Загалом відомо близько 300 юрисдикцій, які пропонують зарубіжним компаніям можливості реалізації податкового планування. Однак, кількість класичних офшорних районів не перевищую числа 50-60.

2) Структура в «проміжній» юрисдикції, де створені привілеї для компаній спеціалізованих на «транзитних» та інвестиційних операціях в інтересах материнської компанії. Представляється можливим згрупувати сервісні структури, розміщені в зарубіжних зонах з «помірним» рівнем оподаткування в залежності від специфіки податкового планування, наступним чино: оперативно-холдингові компанії, фінансові компанії та ліцензійні фірми, спеціалізовані на управлінні закордонними нематеріальними активами та страхові компанії.

Транснаціональна корпорація, будуючи схему своєї роботи, обов'язково враховує ступінь податкової привабливості країни, в якій планується ведення фінансово-господарської діяльності. Природнім є бажання кожного підприємства знизити затрати на виробництво своєї продукції. Наприклад, дуже часто електроніку виробляють в Китаї, Малайзії не тільки тому, що в цих країнах дешева робоча сила, а й власне через вигідне податкове середовище. Сучасна транснаціональна корпорація МПП може реалізувати в наступний спосіб: штаб-квартиру мати в Лондоні, виробничі потужності в Сінгапурі, дочірню компанію для володіння патентами на Джерсі, фінансовий центр в Голландії, холдингову компанію в Люксембурзі, торгову фірму на Гібралтарі, а страхову компанію для страхування власних ризиків на Бермудах.

Міжнародне податкове планування реалізується як іноземними фірмами в Україні, так і українськими в внутрішніх та зарубіжних офшорах, а також вільних економічних зонах шляхом:

1. Використання погодження про уникнення подвійного оподаткування. У більшості країн світу прийнята значна кількість погоджень про уникнення подвійного оподаткування, найбільшу їх кількість має Швеція, найменшу, тільки одне погодження у Брунеї з Великобританією.

2. Трансферного ціноутворення, дозволяє переводити прибуток транснаціональної групи в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування та акумулювати доходи групи на рахунках дочірніх компаній – резидентів податкових гаваней.

3. Створення офшорних компаній за кордоном, та в Україні, а також в країнах з відносно низьким рівнем податкового навантаження[6].

Офшор – це зона з м'яким податковим режимом [7].Для ефективного використання схем роботи з офшорними компаніями, перш за все необхідно відкриту найбільш оптимальну юрисдикцію [Додаток 1]. В практиці ведення МПП, використовують різні схеми роботи з офшорами, серед яких: схема експорту товарів через офшорну компанію, «роялті», схема давальницької переробки сировини та інші.

Як приклад, розглянемо варіант реалізації МПП через «сінгапурську компанію» за можливості оптимізувати податкові платежі через схему «роялті»[8]. Головною перевагою в використанні даної схеми є застосування погодження в уникненні подвійного оподаткування як основи МПП. Суть пропонованого інструменту розкривається в реалізації ряду послідовних етапів. Перший з яких полягає в розробленні нової торгівельної марки. Наступним кроком є використання класичної офшорної компанії для реєстрації торгівельної марки в Сінгапурі, офшорна компанія заключає договір з «сінгапурською» компанією, використовуючи який, остання реєструє цей же торгівельний знак на території України (території ділових інтересів клієнта). В результаті представлених взаємовідносин, «сінгапурська» компанія надає «українській» компанії ліцензію на використання даної торгівельної марки. Між «сінгапурською» та «українською» компаніями заключається ліцензійний договір, по якому компанія ділових інтересів забов'язується виплачувати на користь сінгапурської ліцензійні платежі – роялті. Українська компанія в процесі виплати роялті, використовує Погодження про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Сінгапуром, котре передбачає звільнення від оподаткування в Україні ліцензійних платежів на користь сінгапурської структури. Для компанії бізнес інтересів ліцензійні платежі збільшують валові витрати, а отже зменшують оподатковувану базу по податку на прибуток підприємств. Сінгапурська компанія отримала роялті від української бізнес структури, оплачує відповідний ліцензійний платіж на користь офшорної компанії, адже на території Сінгапуру правом використання даної торгівельної марки володіє виключно офшорна компанія. Остання в результаті, отримав 99% суми роялті, не оподатковує їх ніяким податком[9].

Отже, перевагою в використанні пропонованої схеми оптимізації податкових платежів, полягає в виключенні фігурування офшорної компанії при виплаті роялті з України. Крім того, використання сінгапурської компанії для реалізації МПП надає певної репутації, адже Сінгапур ніколи не відносився до офшорної території.

Пропонується виділити ряд керівних принципів, дотримання яких сприяє ефективному провадженню податкового планування, при реалізації підприємством міжнародних фінансово-інвестиційних операцій, серед яких:

1. Вивчення норм валютного контролю, в країні інвестування.

---

[5] Федак А. Налоговое планирование и оптимизацияналогообложения в 2011 году / А. Федак // Киевский центр поддержки и развития бизнеса. – 2011. – С. 34.

[6] Вылкова Е. С. Периодизация налогового планирования в мире и России / Е. С. Вылкова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2002. – № 8. – С. 20.

[7] Федак А. Налоговое планирование и оптимизацияналогообложения в 2011 году / А. Федак // Киевский центр поддержки и развития бизнеса. – 2011. – С. 34.

[8] Визначення «роялті»пп.14.1.225 ПК.

[9] Eltoma Corporate Services. Использование сингапурской компании в налоговом планировании : [Электронный ресурс]. – 2011. – С. 1-2. – Режим доступа : www.eltoma-offshore.com.

2. Оподаткування прибутку резидентів.
3. Оподаткування прибутку нерезидентів.
4. Врахування наявності погодження про уникнення подвійного оподаткування.
5. Наявність нормативів щодо «Анти-торгівельних договорі»
6. Регулювання «трансферного ціноутворення»
7. Можливість використання ноу-хау технологій, патентів, ліцензій [3, с.5]. Та інші.

Висновки: ефективність податкового планування на підприємстві підвищується за умови правильної організації як внутрішньої, так і зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що передбачає розробку плану, цілей і завдань податкового планування, правильного вибору офшорної зони, а також розробку і реалізацію схем оптимізації податкових платежів.

Джерела та література:

1. Иванов Ю. Б. Оптимизация в налоговом планировании / Ю. Б. Иванов // Сборник систематизированного законодательства. – 2005. – № 9. – С. 13-19.
2. Підлужний М. Довгостроковий контракт як засіб оптимізації податків / М. Підлужний // Податкове планування. – 2010. – № 1-2. – С. 29-33.
3. Тимофєєва Л. Віднесення премій до складу валових витрат / Л. Тимофєєва // Податкове планування. – 2010. – № 4. – С. 44-45.
4. Загородній А. Ризики податкового планування та управління ними / А. Загородній, Н. Федишин // Податкове планування. – 2011. – № 3. – С. 27-34.
5. Єлисєєв А. Організація податкового планування на підприємстві / А. Єлисєєв // Власна справа. – 2011. – С. 2.
6. Федак А. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения в 2011 году : [Электронный ресурс] / А. Федак; Киевский центр поддержки и развития бизнеса. – 2011. – Режим доступа : http://www.trn.ua/trainings/25559/.
7. Вылкова Е. С. Налоговое планирование должно стать основной частью финансового менеджмента / Е. С. Вылкова // Финансист. – 2002. – № 7. – С. 21.
8. Вылкова Е. С. Периодизация налогового планирования в мире и России / Е. С. Вылкова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2002. – № 8. – С. 20.

Бузни А.Н., Буйко О.В. **УДК 332.132**

РЕГИОНАЛЬНАЯ ЦЕПЬ «ТАВР-ОТЕЛЬ»

Постановка проблемы. В проекте Программы развития и реформирования рекреационного комплекса Автономной Республики Крым на 2012–2013 годы отмечается, что Крым, располагая существенными рекреационными возможностями с уникальными природными лечебными ресурсами (идентичный средиземноморскому климат, более трети морского побережья пригодно для пляжей, 44% всех запасов сульфидных иловых грязей Украины, 33**%** общеукраинских запасов минеральных вод) богатым историческим и культурным наследием (11 500 исторических, культурных и архитектурных памятников, бóльшая часть которых имеет международное значение), тем не менее, использует их крайне неэффективно:

- не сформировалась система современной, рыночной, конкурентоспособной модели экономики, конкурентоспособность рекреационного комплекса остаётся на низком уровне;
- складывается имидж несовместимости цены и качества;
- курортное лечение и оздоровление в течение 20 лет постепенно заменено пляжным отдыхом, в результате чего туристский поток сконцентрировался на двух летних месяцах (июле и августе), лишь треть официальных средств размещения функционируют круглогодично.

Отмечается и ряд других причин институционального и экономического характера, обуславливающих относительно невысокие поступления в бюджет АР Крым от туристского комплекса, тогда как в странах развитого туризма они значительно выше. Так небольшое островное государство в системе Больших Антильских островов - Барбадос, имея общую площадь в 431 км^2, т.е. чуть больше территории Крымского заповедника (334 км^2), в основе своей экономики имеет туризм. Ежегодно остров посещает около полумиллиона иностранных туристов. В то же время Крым посещают ежегодно более пяти миллионов человек (в 2011 году, по оперативным данным, - 5,6 млн. человек), т.е почти в 11 раз больше. Однако величина ВВП в Барбадосе, приходящаяся на душу населения, превышает 14,5 тыс $ США, а в Крыму чуть ли не в двое меньше, хотя по многообразию и привлекательности рекреационных ресурсов Крым во много раз богаче. В Барбадосе, как и во многих странах развитого туризма, гостиничный комплекс даёт очень быструю отдачу от вкладываемых в него средств, составляя существенную часть доходов государства. В то же время в Крыму баланс от деятельности гостиничного хозяйства из года в год отрицательный.

Наблюдаемый рост доходов от предоставления гостиничных услуг в целом по АР Крым и по отдельным районам столь мал, что не выходит за пределы инфляционных значений, хотя проведенный нами анализ итогов работы гостиниц за 2000-2010 годы говорит об устойчивых положительных тенденциях