

УДК 351.713

А. В. Курносков,
*аспирант Академии муниципального управления,
г. Киев, Украина*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ КАК МЕТОДА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Аннотация

В статье обосновывается актуальность вопроса совершенствования процесса предотвращения двойного налогообложения в условиях развития иностранного сотрудничества в области международного туризма, повышения инвестиционной привлекательности экономического сектора Украины. Проанализированы действующие научные разработки вопросов налогового планирования как метода государственного управления. Проведен мониторинг современных методов международного налогового планирования, направленных на предотвращение двойного налогообложения. Рассматривается правовое решение проблемы двойного налогообложения, которое сосредоточено на доминирующем вопросе репатриации доходов с последовательным выполнением всех норм действующего законодательства. Сформулирован комплекс мероприятий, включающих в себя основные технические механизмы корпоративного международного налогового планирования. Предложены направления модернизации налогового законодательства Украины по совершенствованию процесса налогообложения туристических услуг при осуществлении международных операций.

Ключевые слова: государственное управление, международный туризм, международное налоговое планирование, двойное налогообложение.

JEL-коды: F420, H300, H770, H790.

Аңдатпа

Халықаралық туризм саласындағы шетелдік ынтымақтастықты дамыту, Украина экономикалық секторының инвестициялық тартымдылығын арттыру жағдайында қосарланған салық салуды болдырмауды жетілдіру мәселесінің өзектілігі негізделеді. Басқару әдісі ретінде қолданыстағы зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық салық жоспарлау талданады. Қосарланған салық салуды алдын алуға бағытталған халықаралық салықтық жоспарлау қазіргі заманғы әдістеріне мониторинг жүргізілген. Біз қолданыстағы заңнаманың барлық ережелерін дәйекті іске асыру түсімді репатриациялауға бағытталған қосарланған салық мәселесін заңды шешу қарастырылады. Корпоративтік халықаралық салық жоспарлаудың негізгі техникалық тетіктерін қоса алғанда, іс-шаралар кешені қалыптасқан. Халықаралық операцияларда туристік қызметтерге салық салуды жетілдіру жөніндегі Украина салық заңнамасын жаңғырту бағыттары ұсынылған.

Тірек сөздер: мемлекеттік басқару, халықаралық туризм, халықаралық салықтық жоспарлау, қосарланған салық салу.

JEL-кодтар: F420, H300, H770, H790.

Abstract

The urgency of the issue of improving the avoidance of double taxation in the conditions of development of foreign cooperation in the field of international tourism, increase the investment attractiveness of the economic sector of Ukraine. Analyzed existing research and development tax planning as a method of governance. Monitoring of modern methods of international tax planning aimed at preventing double taxation. We consider a legal solution to the problem of double taxation, which is focused on the dominant issue of the repatriation of proceeds with consistent implementation of all provisions of the current legislation. Formulated a set of measures, including the main technical mechanisms of corporate international tax planning. The directions of the modernization of the tax legislation of Ukraine on the improvement of the taxation of travel services in international operations.

Key words: governance, international tourism, international tax planning, double taxation.

JEL codes: F420, H300, H770, H790.

Расширение межгосударственных политических, экономических, научных и культурных связей обуславливает интенсивное развитие международного туризма. В условиях глобализации экономических отношений, увеличения скорости интеграционных процессов субъекты хозяйствования, в том числе туристической отрасли, сталкиваются с рядом

правовых проблем, прежде всего, в налоговой сфере. Одной из таких налоговых коллизий является проблема двойного налогообложения, которая появляется не только во время осуществления операции на международном уровне, в результате столкновения интересов двух держав, но и в границах одного государства. В связи с этим повышается роль и значение государственного управления в процессах совершенствования международных договоров о предотвращении двойного налогообложения, что является наиболее эффективным и законным методом правомерного решения проблемы, а также надежным средством повышения инвестиционной привлекательности Украины в международном экономическом пространстве.

Изучая литературу, посвященную налоговому праву в Украине, можно заметить, что отечественный фонд экономико-правовых научных трудов насчитывает большое количество работ, в которых раскрываются международные аспекты налогового законодательства Украины, в том числе вопросы способов и методов предотвращения двойного налогообложения. Например, это научные исследования специалистов по юриспруденции: Н. Кучерявенко [1], Ю. Демянчук [2], Л. Трофимова [3], а также экономистов: В. Кмить [4], И. Андрущенко [5], Я. Жалило [6] и других. Организационно-правовой механизм предотвращения явления международного двойного налогообложения является предметом научных исследований как в отечественной, так и в зарубежной литературе.

Вместе с тем необходимо констатировать, что проблема международного двойного налогообложения и отдельные аспекты механизма ее преодоления нуждаются в постоянном научном анализе, что предопределено как изменением национального законодательства в этой сфере, так и изменением подходов государств к обложению налогом плательщиков и объектов налогообложения, на которые претендует другая налоговая юрисдикция.

Выполненный мониторинг международного двойного налогообложения показывает, что в литературе недостаточно отражены вопросы налогового планирования как метода государственного управления инвестиционным развитием в Украине на пути глобализации и расширенного проведения интеграционных процессов. Это подчеркивает целесообразность выявления основных методов и приемов решения проблемы двойного налогообложения, анализа путей предотвращения двойного налогообложения во время проведения международных операций между субъектами предпринимательской деятельности.

Современный этап развития мирового хозяйства характеризуется значительными темпами роста международной торговли услугами и увеличением вклада сферы услуг в создание ВВП государств. Среди основных видов услуг наивысшие показатели развития наблюдаются именно в сфере туризма. Туризм – один из наиболее прибыльных и динамичных секторов мировой экономики. Именно поэтому на пути интеграции Украины с Европейским Союзом важным вопросом остается доскональное изучение и адаптация международного опыта модернизации систем государственного управления, прежде всего международного налогового законодательства, которое будет положительно влиять на развитие отношений между странами, структурную перестройку международной предпринимательской деятельности, в том числе в отрасли туризма.

В теории налогообложения выделяют разные виды налогового планирования, которые классифицируются по ряду критериев. На основе существующих подходов можно выделить следующие критерии классификации видов налогового планирования.

К внутригосударственному относится налоговое планирование, которое осуществляется в рамках одного государства, межгосударственному – налоговое планирование, распространяющееся на внешнеэкономические операции субъекта налогового планирования. К корпоративному относят налоговое планирование, осуществляемое субъектами предпринимательской деятельности с корпоративной структурой, к индивидуальному – субъектами, не имеющими корпоративной структуры.

Под налоговым планированием принято понимать комплекс мероприятий предприятия, направленный на максимальное использование всех нюансов существующего законодательства с целью законной оптимизации его налоговых платежей.

Оптимизацию налогообложения в широком ее понимании определяют как сравнение разных вариантов деловой активности и использование ресурсов с целью выявления низкого уровня налоговых обязательств, которые возникают при этом. Поскольку налоговая оптимизация основывается на изучении налогового права, текущего налогового законодательства, то постоянные изменения, связанные с совершенствованием налоговой политики побуждают к осуществлению конкретных законных шагов для минимизации налогов.

Оптимизация международного налогового планирования, на наш взгляд, должна основываться на общих положениях и принципах эффективного планирования налоговых последствий деятельности предприятий, участников внешнеэкономической деятельности, учитывать позицию фискальных органов по вопросам налогообложения и перспективы изменений системы налогообложения, а не только на способах и схемах минимизации налогов.

Однозначно определить налоги, обеспечивающие наиболее существенное уменьшение финансовых ресурсов предприятий – субъектов международных отношений, невозможно, поэтому налоговое планирование в направлении налоговой минимизации нужно проводить с учетом особенностей каждого предприятия и по отдельным случаям.

Для этого следует, на наш взгляд, придерживаться следующих шагов:

- постановка задачи;
- анализ ситуации и законодательных актов;
- разработка конкретных мероприятий;
- внедрение и выполнение запланированных мероприятий;
- защита от рисков и последствий.

Для проведения налоговой оптимизации на отечественных предприятиях, участниках внешнеэкономической деятельности, следует придерживаться принципов:

- законности проведенных операций – способы оптимизации налогов не должны противоречить действующему международному налоговому законодательству;
- осмотрительности – оптимизация должна основываться на логическом использовании недостатков в законодательстве, а не на создании искусственных схем занижения налогов;
- последовательности – выбранные инструменты налогового планирования должны формировать схему оптимизации, присущую конкретному предприятию – субъекту международных отношений, основанную на соблюдении его типовых хозяйственных операций;
- умеренности – получение максимальной выгоды с минимальными затратами при соблюдении законности начисления и уплаты налогов;

- эффективности – расходы на проведение мероприятий по оптимизации налогового планирования не должны превышать полученную экономию от минимизации налогообложения.

Количественную оценку эффективности налоговой политики, направленной на оптимизацию налоговых расходов субъектов международных отношений, необходимо осуществлять через систему общеизвестных показателей, определяющих:

- уровень налоговой нагрузки на предприятие;
- уровень влияния отдельных мероприятий налогового планирования на величину налоговых обязательств предприятия;
- эффективность налогового планирования и налоговой политики предприятия в целом.

Можно выделить следующие методы налогового планирования:

1. Сокращение базы налогообложения;
2. Перенесение базы налогообложения, что включает регистрацию: неприбыльных организаций; предприятий – плательщиков единого налога, предприятий при участии общественных организаций инвалидов; а также предприятий в специальных (свободных) экономических зонах; в офшорной зоне;

3. Метод замены отношений;
4. Метод распределения отношений;
5. Метод отсрочки налогового платежа.

Все данные методы могут использоваться в международном налоговом планировании, задачей которого является максимизация глобального дохода хозяйствующего субъекта за счет облегчения его совокупной налоговой нагрузки, учета всех налогов, оплаченных во всех юрисдикциях активности, исследование наиболее рациональных способов снижения таких налогов, то есть их минимизация. Особенностью корпоративного международного налогового планирования является использование гибкой транснациональной структуры корпорации для перераспределения прибыли между соответствующими структурными единицами группы, которые находятся в странах с разным уровнем налогов [7].

Это дает нам основание считать предпосылки развития гибкого режима налогообложения в разных странах predetermined заинтересованностью государственного сектора экономики в привлечении международных инвестиций. Однако, безусловно, главной целью является использование особенностей международного налогового права для решения проблемы двойного налогообложения, в том числе с помощью перечисленных методов.

Как корпоративное, так и индивидуальное международное налоговое планирование включает три уровня минимизации общей налоговой нагрузки плательщика:

- 1) использование низких ставок налогов;
- 2) эффективное использование разных способов урегулирования международного двойного налогообложения (применение системы налоговых кредитов и налоговых зачетов);
- 3) минимизация налогов на репатриацию доходов.

Кроме минимизации налогов, задачей корпоративного международного налогового планирования является отсрочка налогов, выгодная компании в ряде случаев (в частности, для возможности в будущем регулировать прибыли/убытки фирмы в ходе нескольких лет).

Ориентируясь на современные методы международного налогового планирования, следует отметить, что решение проблемы двойного налогообложения возможно при условии внедрения комплекса мероприятий, которые включают в себя также основные технические механизмы корпоративного международного налогового планирования:

– трансфертное ценообразование – позволяет переводить прибыль транснациональной группы в юрисдикции с низким уровнем налогов и аккумулировать доходы группы на счетах дочерних компаний – резидентов налоговых гаваней;

– «шопинг» международных налоговых соглашений, что позволяет репатриировать доходы в форме процентов, дивидендов и роялти с минимальными налоговыми расходами.

На современном этапе расширения международной предпринимательской деятельности, а также инвестиционной заинтересованности международных экономических систем международное налоговое планирование становится перспективной сферой финансовых услуг, которой пользуются практически все участники внешнеэкономической деятельности, что направлено на оптимизацию налоговых расходов субъектов международных отношений.

Главной целью международного налогового планирования является снижение налоговой нагрузки физических и юридических лиц, что допускается законодательством, с целью максимизации их совокупных доходов, которые возникают во всех юрисдикциях внешнеэкономической деятельности. Субъектом корпоративного международного налогового планирования является корпорация, в более широком понятии это касается, в первую очередь, транснациональных корпораций, которые являются главными участниками внешнеэкономической деятельности. С точки зрения налогообложения транснациональной считается такая внутрифирменная структура группы, которая включает главную холдинговую компанию, ее дочерние компании, представительства и филиалы, расположенные в странах, отличающихся от юрисдикции базирования материнской компании [7, с. 119]. Главной целью построения транснациональных корпораций является решение вопросов оптимизации технологического процесса, проведения тщательной маркетинговой политики

фирмы, сориентированной на международный рынок товаров и услуг, усиление позиций транснациональных корпораций на мировом рынке.

Двойное налогообложение в международном бизнесе означает многоразовое налогообложение одного и того же объекта налогообложения однотипными налогами в разных странах. Двойное налогообложение имеет следствием ухудшение инвестиционного климата в соответствующих странах, сокращение доходов бюджета и потерю капитала, то есть может способствовать большому интересу налогоплательщиков в неуплате налогов. Этот вопрос приобрел особое значение в начале прошлого века, в связи с расширением экономических отношений между странами, глобализацией мировой экономики, стал одним из аспектов международного экономического и финансового сотрудничества.

Внешнее (международное) двойное налогообложение возникает в результате столкновения нескольких самостоятельных налоговых юрисдикций, в результате чего проблема разграничения плательщика налога и определения объекта налогообложения переходит за пределы одного государства.

Предотвращение двойного налогообложения может осуществляться двумя путями: в одностороннем и двустороннем порядке. Так, в одностороннем порядке предотвращение двойного налогообложения осуществляется путем изменения национального налогового законодательства. В двустороннем (многостороннем) – на основе международных соглашений, путем заключения двусторонних соглашений о предотвращении двойного налогообложения доходов от труда и капитала и включения таких соглашений в систему национального законодательства государства.

На первый взгляд, одностороннее предотвращение двойного налогообложения является оптимальным, а также одним из самых простых способов регуляции, поскольку не вызывает необходимости в долговременных переговорах между странами. Но, как оказывается, могут возникнуть и негативные для самих государств последствия одностороннего предотвращения двойного налогообложения. Предотвращение путем одностороннего урегулирования может привести к неоправданным потерям бюджета, а также к разного рода махинациям со стороны недобросовестных плательщиков налога. Кроме того, в этом случае страна постоянного местопребывания выступает донором той страны, где ее гражданин (или предприятие) осуществляет экономическую деятельность.

Вместе с тем одностороннее предотвращение двойного налогообложения не разрешает проблему еще и потому, что перед каждым государством стоит задача как обеспечить достаточный уровень налоговых поступлений в бюджет, так и создать оптимальные условия для экономического развития. Как следствие, многие страны отказываются от такого способа предотвращения двойного налогообложения.

Чаще всего в международной налоговой практике наблюдается двустороннее предотвращение двойного налогообложения. Так, международное юридическое двойное налогообложение устраняется исключительно путем заключения между заинтересованными государствами соответствующих международных налоговых соглашений (конвенций). Обязательным условием предотвращения двойного налогообложения являются межгосударственные соглашения, которые касаются взаимного согласования юридической интерпретации фискальных нарушений. Каждое государство самостоятельно избирает пути предотвращения двойного налогообложения, при этом используя систему методов.

Рассматривая пути и методы предотвращения двойного налогообложения, следует учитывать действующее законодательство Украины. В соответствии с положениями статьи 9 Конституции Украины нынешние международные соглашения, согласие на обязательность которых дано Верховной Радой Украины, являются частью национального законодательства [8]. В соответствии с пунктом 3.2 статьи 3 Налогового кодекса Украины (далее именуемый как Кодекс), если международные договоры, согласие на обязательность которых дано Верховной Радой Украины, отличаются от тех, которые предусмотрены в настоящем Кодексе, применяются правила международного договора [9].

В общей сложности по состоянию на 25.11.2015 являются действующими международные договоры о предотвращении двойного налогообложения, заключенные Украиной с 64 странами, кроме того, Украина применяет 4 соответственных договора СССР, которые действуют до вступления в силу новых соглашений. Это предопределяет необходимость наличия двусторонних (или многосторонних) межгосударственных соглашений о предотвращении двойного налогообложения для уменьшения налогового давления на предприятия, а также подтверждает тезис, что почти все методы и соответственные схемы базируются на двусторонних (или многосторонних) налоговых соглашениях.

Среди методов предотвращения двойного налогообложения следует выделить следующие:

1. Отчисление – обе договаривающиеся страны облагают доход налогом, но при условии выравнивания до уровня налога в стране с меньшим размером налога.

2. Освобождение – означает право на налогообложение определенного вида дохода, который принадлежит одной из договаривающихся сторон. При этом перечисляют доходы, облагаемые налогом в одной стране и освобожденные от обложения в другой.

3. Кредит (внешний налоговый кредит) – зачет оплаченных налогов за рубежом в счет внутренних налоговых обязательств.

4. Скидка (зачет) – налог, оплаченный за рубежом, рассматривается как расходы, на которые уменьшается сумма доходов, подлежащих налогообложению.

Кредит и скидка очень похожи, хотя между ними существует принципиальная разница: кредит уменьшает размер налога, который подлежит уплате, тогда как скидка уменьшает объект налогообложения. Налоговый кредит дает больший эффект от предотвращения двойного налогообложения.

Однако при предоставлении налогового кредита существуют некоторые ограничения: налоговый кредит может быть предоставлен только на сумму оплаченных за рубежом налогов, которая не превышает уровень налогообложения в стране резидентства. Если налоговые ставки за рубежом большие, то переплата налогов не компенсируется, а налогоплательщик несет финансовые потери [7, с. 205].

Украина для предотвращения двойного налогообложения использует метод кредита. В соответствии с положениями статьи 13 Кодекса суммы налогов и пошлин, уплаченных за пределами Украины, зачисляются на момент расчета налогов и сборов в Украине в соответствии с правилами, установленными Кодексом. Чтобы иметь право на зачисление налогов и сборов, уплаченных за пределами Украины, плательщик должен получить от государственного органа страны, где получены такие доходы (прибыль), уполномоченного производить такой налог, справку о сумме уплаченных налогов и сборов, а также базе данных и объекте налогообложения. Указанная справка подлежит легализации в соответствующей стране, соответствующем иностранном дипломатическом учреждении Украины, если иное не предусмотрено действующими международными договорами Украины. При этом пунктом 161,5. статьи 161 Кодекса установлено, что размер налога зачисленных сумм налога из иностранных источников в течение налогового периода не может превышать сумму налогов, что подлежат уплате в Украине таким налогоплательщиком в течение такого периода [9].

Аналогично для физических лиц пунктом 170.11.4. статьи 170 Кодекса установлено, что сумма налога с иностранного дохода плательщика налога – резидента за пределами Украины не может превышать сумму налога, рассчитанную на основе общего годового налогооблагаемого дохода такого налогоплательщика в соответствии с законодательством Украины [9].

Важную роль в предотвращении двойного налогообложения играет форма организации внешнеэкономической деятельности. Первая форма организации внешнеэкономической деятельности базируется на устранении присутствия налогообложения за рубежом. Сюда следует отнести экспорт без пересечения границы, лицензирование, франчайзинг и др.

В этом случае все соглашения подписываются компанией в своем собственном офисе в юрисдикции ее инкорпорации. Товар, как правило, должен быть доставлен на условиях,

при которых все расходы, связанные с доставкой товара от национальной границы, берет на себя иностранный партнер.

При экспорте услуг данная форма деятельности имеет определенное своеобразие. Например, таким образом можно предоставлять финансово-консультационные, юридические услуги, то есть услуги невещественного характера. Хотя при предоставлении материализованных услуг (туристические услуги), как правило, необходимо физическое присутствие в иностранном государстве. Важно отметить, что при экспорте товаров не применяется и внутренний налог на добавленную стоимость. Однако при экспорте услуг некоторые из них от НДС не освобождаются.

Другим интересным элементом данной формы организации внешнеэкономической деятельности является лицензирование, потому что этот вид деятельности также исключает необходимость создания налогового присутствия за рубежом. При лицензировании национальная компания заключает со своим иностранным партнером лицензионное соглашение, в соответствии с которым она получает роялти, а не торговую прибыль. Лицензиар в таком случае не подвергается иностранному налогу на прибыль. Но при перечислении лицензионного дохода в форме платежей типа роялти иностранное государство может взимать в соответствии с принципом территориальности налог на репатриацию роялти. Если аналогичный налог на распределение роялти в интересах иностранного партнера существует в стране лицензиара, то налог, оплаченный из прибыли при его репатриации в иностранном государстве, можно кредитовать в своей стране. Если в стране лицензиара налога на репатриацию нет, то его сумма, оплаченная при перечислении роялти из-за границы, может стать дополнительной налоговой нагрузкой для корпорации [7, с. 225].

Однако при репатриации роялти можно воспользоваться и некоторыми преимуществами. Ставка налога на репатриацию платежей типа роялти может быть значительно сокращена или вообще сведена к нулю, если между двумя странами есть соглашение о предотвращении двойного налогообложения. Следует также отметить то, что в большинстве стран мира поступления из-за границы в форме роялти освобождаются от уплаты НДС.

Среди других форм организации внешнеэкономической деятельности, которая базируется на устранении присутствия налогообложения за рубежом, можно выделить франчайзинг – вид деятельности, который подходит для предоставления экспортных услуг: мониторинг стандартов товаров; маркетинг продукции; общая консультационная поддержка. При этом присутствие налогообложения за рубежом (постоянное представительство) не создается. Продавец франшизы также получает доходы в форме роялти, но поступление от франчайзинговой деятельности в ряде случаев облагается налогом НДС в стране продавца [7, с.125].

Можно сделать вывод, что форма организации внешнеэкономической деятельности, которая базируется на устранении присутствия налогообложения за рубежом, не несет налоговой ответственности в иностранном государстве, а лишь только в государстве своего местонахождения. В то же время для лицензирования и франчайзинга в случаях, когда взимается иностранный налог на репатриацию роялти, обычно можно получить налоговый кредит или использовать международные налоговые соглашения.

Ограниченное присутствие за рубежом без образования постоянного представительства также относится к первой форме организации внешнеэкономической деятельности. Здесь предусматривается ограниченный уровень активности и устранение налогового присутствия.

Для рассмотрения следующего аспекта осуществления внешнеэкономической деятельности следует остановиться на определении понятия «постоянное представительство». В ряде случаев под этот критерий не подпадают складские помещения, демонстрационные залы, представительства компании, которые занимаются сервисным обслуживанием клиентов, сбором информации о рынке, рекламных и маркетинговых бюро. Определенные виды деятельности в ходе непродолжительного периода времени также не считаются постоянным представительством.

Можно выделить ряд преимуществ и недостатков при создании зарубежного филиала или дочерней компании в рамках иностранной юрисдикции. Так, при создании зарубежного филиала при перечислении прибыли филиала в пользу главной компании отсутствуют налоги на репатриацию. При осуществлении деятельности через дочернюю компанию наблюдается свобода выбора маневра в осуществлении финансовых транзакций внутри транснациональной группы; если прибыль не распределяется в пользу материнской компании (не репатрируется), то налогов можно избежать, реинвестируя прибыль.

Выбор той или иной формы организации представительства должен основываться на задачах (производственных, сбытовых, посреднических и др.), которые на него возлагаются.

Именно поэтому считаем более благоприятным развитие международной предпринимательской деятельности в туристической сфере путем осуществления внешнеэкономической деятельности с помощью дочерних компаний, что подчеркнуто рядом преимуществ, основным из которых является самостоятельность и независимость в принятии решений в отношении бизнеса в данной иностранной юрисдикции. Решения оптимизационного характера, связанные с предотвращением двойного налогообложения, основываются на действии соответствующих международных налоговых соглашений (например, с помощью определенного размера участия в капитале зарубежной компании). Это касается и отдельных возможностей действующего налогового законодательства выбранной иностранной юрисдикции (деятельность в зонах свободной торговли, а также применение других форм льготного налогообложения).

Для создания системы осуществления внешнеэкономической деятельности в условиях развития международного бизнеса следует основываться на доскональном изучении налогового законодательства каждой отдельной юрисдикции, применении возможностей международных налоговых соглашений.

Руководствуясь принципами международного налогового планирования, эти компании используют специальный инструментарий, которым являются компании, зарегистрированные в разных странах. Для целей уменьшения налогов могут использоваться компании, действующие в безналоговом режиме или в специальном режиме налогообложения. Это могут быть компании из стран, что пользуются определенными льготными особенностями налогообложения. Скажем, в некоторых странах доходы компании от владения акциями других компаний – дивиденды, прирост стоимости акций – освобождены от налогообложения (например, Люксембург). Это позволяет использовать такие компании в качестве холдингов, что и является традиционной ролью люксембургских компаний в налоговых схемах.

Основной задачей построения сложной системы осуществления внешнеэкономической деятельности в рамках международного туризма является создание интегрированной сети иностранных компаний, которые объединены в единую систему для решения стратегических задач компании, выполнения всех принципов и методов налогового планирования. С помощью этого звена объединенных компаний финансовые потоки осуществляются поэтапно, в строго определенном направлении, что минимизирует общую налоговую нагрузку.

Для эффективного функционирования такой системы в сети задействованных компаний выделяется ведущая компания, роль которой сосредоточена в координации финансовой деятельности корпорации и перераспределении товарных и денежных потоков. Через ведущие компании проходят инвестиции, также они аккумулируют на своих счетах доходы и занимаются их перераспределением.

Содержание деятельности ведущей компании сводится к отдельным четко сформулированным действиям. Ведущая компания собирает доходы зарубежных дочерних компаний, аккумулирует их на своих счетах в стране местонахождения, а потом либо инвестирует накопленные доходы, либо пересылает их в страну главной материнской компании. Компания-проводник, как правило, создается в стране, которая имеет обширную сеть международных налоговых соглашений и которая дает определенные налоговые льготы для деятельности ведущих компаний. Содержание деятельности ведущих компаний

состоит в том, что с их помощью можно значительно экономить на налогах на репатриацию процентов, дивидендов, роялти.

На практике международный туризм приспособился ко многим условиям ведения внешнеэкономической деятельности. Любая задача может быть решена с помощью использования схемы, направленной на уменьшение налоговой нагрузки. Одной из них является трансфертное ценообразование: регулируя контрактную цену, собственник компании тем самым регулирует и сумму уплаченных налогов и пошлины.

Главной задачей ведущей компании остается умение правильно использовать потенциал, который они в себе содержат. В таком случае международная деятельность осуществляется путем посреднической (ведущей) компании, которая минимизирует налоговую нагрузку главной компании и устраняет двойное налогообложение.

Сегодня благосостояние государства, независимо от уровня экономического развития, часто зависит от количества инвестиций, которые осуществляются в его экономику. Именно поэтому в предотвращении двойного налогообложения доходов (прибылей) и имущества заинтересованы не только плательщики налога, но и сами государства. Кроме того, налоговая нагрузка на юридические и физические лица, которые действуют в сфере международных экономических отношений без предотвращения двойного налогообложения, может достигать таких размеров, что любое участие в международном распределении труда для них станет экономически неоправданным.

Важную роль в регулировании международных экономических отношений в туристической отрасли играют международные налоговые соглашения, основной целью которых является предотвращение обложения налогами доходов дважды – первый раз в стране получения прибыли, второй – в стране, резидентом которой является инвестор, как следствие этого – борьба с незаконным уклонением от уплаты налогов. Участие Украины в международных налоговых соглашениях является не только эффективным методом защиты интересов отечественных предприятий, которые осуществляют туристическую деятельность в глобальном экономическом пространстве, но и гарантией стабильности доходов иностранных инвестиций в экономику Украины.

На взгляд автора, учитывая современное экономическое состояние, следует очень внимательно рассматривать соглашения о предотвращении двойного налогообложения, которые Украина подписывает с другими странами. Это необходимо для того, чтобы исключить случаи, при которых сумма недобранных вследствие этих соглашений налогов с иностранцев в Украине и с украинцев за границами нашего государства будет иметь негативное влияние на развитие экономики Украины.

Для реализации этой цели необходимо выполнить следующие условия:

- уменьшение введения в обиход новых понятий, которые могут вызывать недоразумения, поскольку международные соглашения составляются на нескольких языках. Вероятность возникновения противоречий существенно снизится, если использовать английскую терминологию;

- систематическое и полное информирование налоговых должностных лиц в отношении соглашений о предотвращении двойного налогообложения, которые подписаны между Украиной и другими странами, поскольку часто имеют место случаи невыполнения или несоответствующего толкования соглашения, что приводит к нарушению их условий на практике.

Целесообразным и инновационным, в связи с совершенствованием международного налогового планирования, считаем проведение налоговой оптимизации в строгом соответствии с предложенными принципами, соблюдение которых будет способствовать эффективному предотвращению двойного налогообложения доходов (прибылей) и имущества участников внешнеэкономической деятельности.

Среди ряда рассмотренных проблем в сфере расширения международного туризма автором были определены особенности налогового обеспечения как метода государственного управления. Дальнейшего совершенствования требует и система законодательных документов Украины, что даст возможность для развития не только предприятий-резидентов, но и

налоговых рычагов для создания и функционирования международных предприятий, их филиалов, представительств, с четко отлаженной системой налогообложения, направленной на устранение проблем двойного налогообложения.

В дальнейших исследованиях в рамках совершенствования системы государственного управления, внедрения современных методов налоговой политики более тщательным образом будут изучены теоретические основы и формирование единых подходов к сути налогового планирования, его принципов и инструментов, реализации и экономической оценке оптимизации налоговых платежей.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – Т. III.: Учение о налоге. – 600 с.
- 2 Демянчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування // Держава і право. – 2010. – Вип. 47. – С. 279–284.
- 3 Трофімова Л. В. Про гармонізацію та адаптацію законодавства України в сфері податкових прав о відносин до законодавства Європейського Союзу // Фінансове право. – 2010. – № 1 (11). – С. 19–23.
- 4 Кміть В. М. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – 1(48). – С. 209–215.
- 5 Андрущенко І. В. Оптимізація оподаткування в системі міжнародної діяльності інтегрованих корпоративних структур // зб. наук. Праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 11–17.
- 6 Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції: зб. наук. ст. [заред. Я. А. Жаліла]. (Серія «Безпека економічних трансформацій»). – Вип. 22 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua>.
- 7 Иванов В. В., Сутырин С. Ф., Погорельский А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С. Ф. Сутырина. – СПб: Полиус, 1998. – 577 с.
- 8 Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К.: Преса України, 1997. – 79 с.
- 9 Податковий кодекс України: закон від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.

Дата поступления статьи в редакцию 24.11.2015