

ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ЗДІЙСНЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

DETERMINATION OF THE PLACE OF ECONOMIC ACTIVITY IN TAX PLANNING

Греца Я.В.,

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського права
юридичного факультету*

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Стаття присвячена аналізу правових аспектів визначення місця здійснення господарської діяльності під час проведення податкового планування. Охарактеризовано вплив цього фактору на оподаткування як на національному, так і на міжнародному рівні. Наголошено на тому, що на національному рівні, з огляду на територіальний фактор, на обсяг податкового навантаження може впливати, в першу чергу, сплата місцевих податків і зборів. Найчіткіше це може проявлятися при сплаті земельного податку або орендної плати за землю, базою яких є нормативно-грошова оцінка землі, яка може суттєво відрізнятись в різних регіонах. Також зазначено, що вибір місця здійснення господарської діяльності платника податку може певною мірою впливати на зручність адміністрування податків і зборів, з огляду на фактор віддаленості платника від офісу податкової служби. Разом із тим визнано, що з розвитком електронних сервісів цей фактор поступово нівелюється. Вказано на те, що вибір місця здійснення господарської діяльності має значення для суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, зокрема експортно-імпортні операції, враховуючи фактор місця розташування митних органів та пунктів пропуску через митний кордон, зручність здійснення митного оформлення, сплати митних платежів та виконання інших формальностей. На транскордонному рівні вибір місця здійснення господарської діяльності суттєво впливає на оподаткування, з огляду на відсутність і неможливість повної уніфікації податкового законодавства різних країн. Навіть у країнах Європейського Союзу спостерігається суттєва диференціація ставок прямих і непрямих податків, чим вправно користуються платники податків, здійснюючи податкове планування. Зазначено, що у світовій практиці застосовуються два основних критерії визначення податкової юрисдикції тієї чи іншої держави: принцип територіальності та принцип резидентства. Обґрунтовано, що вказані критерії мають бути враховані у процесі здійснення податкового планування.

Ключові слова: податкове планування, господарська діяльність, податкова юрисдикція, принцип територіальності, податковий резидент.

The article is devoted to the analysis of legal aspects of determining the place of economic activity in carrying out tax planning. The impact of this factor on taxation at both national and international level is characterized. It is emphasized that at the national level the tax burden may be influenced primarily by the payment of local taxes and fees. This can most clearly be seen in the payment of a land tax or a land lease, the basis of which is a regulatory monetary valuation of land, which may vary significantly across regions. It should also be noted that the choice of the taxpayer's place of business may to some extent affect the convenience of administering taxes and fees, taking into account the distance of the payer from the tax office. However, it is recognized that the development of electronic services gradually offset this factor. It is pointed out that the choice of location of economic activity is important for the entities engaged in foreign economic activity, including export-import operations, taking into account the factor of location of customs authorities and border crossing points, convenience of customs clearance, payment of customs duties and completion of other formalities. At cross-border level, choice of location of economic activity significantly affects the taxation due to the lack and impossibility of complete unification of tax legislation of different countries. Even in the European Union, there is a significant differentiation of direct and indirect tax rates, which can be used by taxpayers when performing tax planning. It is noted that in the world practice there are two main criteria for determining a country's tax jurisdiction: the territorial principle and the residence-based principle.

Key words: tax planning, economic activity, tax jurisdiction, territorial principle, tax resident.

У процесі здійснення господарської діяльності, а особливо на стартовому етапі, завжди постає питання вибору місця здійснення діяльності, визначення організаційно правової форми, системи оподаткування, видів діяльності тощо. Безумовно, на вирішення таких питань впливає багато факторів і не завжди фактор оподаткування є визначальним. Однак не враховувати його було б недалекоглядно, адже за інших рівних умов правильний вибір місця здійснення діяльності може мати суттєвий вплив на розмір податкових витрат. Особливо важливим цей фактор стає через розширення транскордонного економічного співробітництва, коли у платників податків відкриваються можливості вибору податкової

юрисдикції. Враховуючи, що нині податкові системи різних країн не уніфіковані, суб'єкти господарювання можуть використати найбільш оптимальні з точки зору оподаткування.

Окремі аспекти впливу місця здійснення діяльності на оподаткування розглядалися у працях Т.А. Гусевої, Ю.Г. Дем'янчука, Р.М. Лещенко, Д.А. Шевчука та інших, однак дослідженню правових аспектів визначення місця здійснення господарської діяльності у процесі здійснення податкового планування до цього часу не приділялось достатньо уваги.

Метою статті є з'ясування ролі і значення вибору місця здійснення господарської діяльності під час

здійснення податкового планування на національному та транскордонному рівнях.

З метою організації податкового планування суб'єктами господарювання може здійснюватися низка необхідних заходів та дій. Зокрема, підбираються певні види господарської діяльності, визначаються організаційно-правова форма майбутньої компанії та країна її реєстрації [1, с. 64]. Всі вищезазвані фактори більшою чи меншою мірою впливають на обсяг податкового навантаження, складність адміністрування податків, рівень податкових ризиків тощо. Тому ми розглядаємо їх як необхідні елементи, які мають враховуватись у процесі здійснення податкового планування.

На вибір місця здійснення господарської діяльності, в першу чергу, мають впливати не податкові, а ділові фактори, зокрема логістика, віддаленість сировинних ресурсів, контрагентів, ринків збуту, ринок праці тощо. На перший погляд, місце здійснення діяльності в межах однієї країни не має визначального впливу на оподаткування, адже рівень загальнодержавних податків і зборів однаковий на території держави. Може мати місце диференціація щодо ставок місцевих податків і зборів, адже їх встановлення є компетенцією місцевих рад, однак місцеві податки і збори не відіграють вирішальної ролі у процесі здійснення податкового планування через менший рівень навантаження порівняно із загальнодержавними податками, а також враховуючи, що Податковим кодексом України, як правило, встановлено граничні ставки місцевих податків і зборів. Як виняток, можна зазначити плату за землю, адже її базою оподаткування є нормативно-грошова оцінка землі, яка в різних регіонах може суттєво відрізнятись, тому суми земельного податку чи орендної плати за землю можуть також істотно різнитись. Навіть у межах одного адміністративного району розмір нормативно-грошової оцінки земельної ділянки однакового цільового призначення може відрізнятись більш ніж у три рази шляхом застосування різних коефіцієнтів. Тому цей фактор не варто залишати поза увагою у процесі здійснення податкового планування.

Ще одним фактором вибору місця здійснення господарської діяльності у процесі здійснення податкового планування на національному рівні можна назвати зручність адміністрування податків і зборів залежно від територіального фактору місця розташування податкового органу і платників податків. Нині система податкових органів України побудована таким чином, що більшість функцій адміністрування податків і зборів здійснюється головними управліннями обласного рівня, які розташовані в обласних центрах. Також структура офісу великих платників податків передбачає діяльність його управлінь у Дніпрі, Запоріжжі, Одесі, Львові та Харкові [2]. Таким чином, можна сказати, що віддаленість від розташування структурних підрозділів податкових органів, на обліку в яких перебуватиме платник податків, може створити певні незручності у процесі адміністрування податків і зборів. Але в цьому контексті

необхідно наголосити, що вплив цього фактору суттєво зменшується із розвитком електронних сервісів, які запровадили податкові органи, коли більшість заходів з адміністрування податків і зборів здійснюється через електронний кабінет платника податків. Однак залишаються випадки, які передбачають безпосередню взаємодію податкових органів і платників податків, зокрема, ст. 20 Податкового кодексу України передбачене право запрошувати платників податків та їх представників із метою перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів, ст. 75 Кодексу передбачає проведення невідзних перевірок тощо [3].

Фактор вибору місця здійснення господарської діяльності може виявитись важливим для суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, а саме експортні або імпорتنі операції з огляду на розташування митних органів та пунктів пропуску, зручність у процесі здійснення митного оформлення товарів, сплати митних платежів та здійснення інших митних формальностей, хоч знову ж таки цей фактор зменшується із розвитком електронних митних сервісів.

Як зазначає Т.А. Гусева, місце розташування бізнесу як елемент податкового планування може бути розглянуто в кількох аспектах: здійснення підприємницької діяльності в офшорі, перенесення діяльності в іншу країну, місцезнаходження структурних підрозділів та низка інших аспектів [4, с. 167]. Дійсно, найбільш суттєвим є фактор вибору місця здійснення господарської діяльності у процесі здійснення міжнародного податкового планування. Можна погодитись із Д.А. Шевчуком, який наголошує, що міжнародне податкове планування буде мати місце до того часу, поки податкові системи різних країн відрізняються одна від одної [5, с. 28]. Незважаючи на те, що нині світове співтовариство проводить активну роботу щодо гармонізації податкового законодавства, запровадження єдиних принципів і правил оподаткування, вживає дієві заходи із боротьби із розмиванням податкової бази, можна стверджувати, що повна гармонізація й уніфікація податкових систем є неможливою навіть на середньострокову перспективу. Зокрема, в Європейському Союзі, де рівень узгодження податкових систем чи не найвищий, рівень податкового навантаження в країнах різний, ставки прямих і непрямих податків багатьох європейських країн відрізняються.

Визначаючи країну, юрисдикція якої буде поширюватися на платника податків чи його об'єкти оподаткування, варто враховувати, що у світовій практиці застосовуються два основних критерії визначення податкової юрисдикції тієї чи іншої держави. Під час визначення сфери своїх податкових повноважень деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, в якій країні насправді цей дохід отриманий. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим зобов'язанням, яке встановлюється для платника

податку. Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового зобов'язання платника податку), держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, чи має одержувач доходу місце проживання або резиденцію в цій країні. Більшість держав, у тому числі Україна, здійснюють оподаткування на основі поєднання цих принципів [6, с. 114]. У разі дії принципу територіальності на осіб, які мають майно (майнові податки, наприклад, податок на землю) або доходи, які вони одержують із певної території, обов'язок зі сплати податку покладається на них незалежно від їх місця проживання, громадянства або національної приналежності. Інакше кажучи, основним критерієм для зарахування особи до категорії платників є об'єкт оподаткування, його територіальне розташування [7, с. 168].

Узгодження правил оподаткування під час застосування вказаних принципів здійснюється на міждержавному рівні, зокрема в угодах про уникнення подвійного оподаткування.

У процесі здійснення міжнародного податкового планування необхідно визначити, в якій з юрисдикцій платник податку може набути резидентський статус або мати джерело отримання доходу. На практиці свого часу були найбільш популярними й активно використовувалися як класичні офшори як Панама, Сейшельські острови, Беліз або Домініканська республіка, так і велика кількість великих і малих європейських держав, які прагнули або підтримувати, або зробити такий бізнес однією з найбільших статей валового національного доходу (Кіпр, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Нідерланди тощо) [5, с. 27]. Необхідно наголосити, що нині чітко прослідковується світова тенденція щодо обмеження застосування офшорних юрисдикцій, посиленій фінансовий моніторинг, ускладнений рух капіталу з офшорних зон, що має бути враховано у процесі проведення податкового планування.

Визначаючи сутність податкового планування на транскордонному рівні, Р.М. Лещенко зауважує, що податкове планування є сукупністю дій та підго-

товчих заходів компанії, спрямованих на вивчення законодавства різних країн світу з метою пошуку наявних податкових пільг та стимулів або ж специфічне податкове регулювання відповідної сфери економічної діяльності з метою зменшення витрат на оподаткування [1, с. 63]. Ми вважаємо пошук податкових пільг та інших заходів на зменшення витрат на оподаткування занадто звуженим завданням податкового планування. Під час вибору місця здійснення господарської діяльності та резидентського статусу на транскордонному рівні враховується не тільки рівень податкового навантаження у тій чи іншій країні, а й простота та зручність адміністрування податків, рівень лібералізації валютного регулювання, можливість відкриття банківських рахунків та вільного руху капіталів, рівень фінансового моніторингу, наявність угод про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням, участь держави в міжнародних заходах щодо протидії розмиванню податкових баз тощо.

Підсумовуючи вищенаведене, можна стверджувати, що вибір місця здійснення господарської діяльності є фактором, який має враховуватися у процесі здійснення податкового планування. На рівні держави на обсяг податкового навантаження може впливати, в першу чергу, сплата місцевих податків і зборів. Найбільш значущою у цьому плані може бути плата за землю, розмір якої залежить від нормативно-грошової оцінки землі, яка в регіонах може суттєво відрізнятися. Крім того, вибір місця здійснення господарської діяльності може деякою мірою впливати на зручність адміністрування податків і зборів, враховуючи територіальну віддаленість платника податків від податкових органів. Однак цей фактор із часом стає менш значимим, з огляду на розвиток електронних сервісів у процесі адміністрування податків і зборів. На транскордонному рівні вибір місця здійснення господарської діяльності суттєво впливає на оподаткування з огляду на відсутність і неможливість повної уніфікації податкового законодавства різних країн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 316 с.
2. Територіальні структурні підрозділи Офісу великих платників податків ДФС. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/teritorialni-organi/>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230.
4. Гусева Т.А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования. Орел : Орел ГТУ, 2007. 236 с.
5. Шевчук Д.А. Офшоры: инструменты налоговой оптимизации. Москва : ГроссМедиа. 2007. 200 с.
6. Демянчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; інформаційне право». Київ, 2011. 213 с.
7. Устинова І.П.,. Окремі теоретичні питання здійснення оподаткування доходів фізичних осіб. *Право: Серія 18. Економіка і Право*. 2015. Випуск 25. С. 166–171.