

К ВОПРОСУ ТИПОЛОГИИ ЦЕЛЕЙ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИЙ

Мирзаахмедов Нодирбек¹

университет «Oriental», г.Ташкент.

KEYWORDS

внешнеэкономическая
деятельность компаний,
налоговое планирование,
двойное налогообложение,
пути избежания двойного
налогообложения,
международное налоговое
сотрудничество, способы
налоговой минимизации при
осуществлении
внешнеэкономической
деятельности.

ABSTRACT

В современном мире в условиях финансовой глобализации, когда бизнес приобретает все более интернациональный характер, менеджменту компании следует учитывать возможность экономии финансовых затрат во взаимосвязи с особенностями налоговой политики отдельных стран и их сотрудничеством в налоговой сфере. Дело в том, что некоторые положения заключаемых между странами соглашений об избежании двойного налогообложения, а также различия в налоговых режимах стран позволяют компании сократить налоговые выплаты, в том числе путём целенаправленного структурирования бизнеса. В связи с этим налоговая привлекательность юрисдикции при построении схемы международного бизнеса рассматривается как один из факторов при принятии решения о выборе места размещения компаний транснациональной группы.

2181-2675/© 2025 in XALQARO TADQIQOT LLC.

This is an open access article under the Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.ru>)

Введение

Внешнеэкономическая деятельность юридических лиц может быть осуществлена в нескольких формах, различающихся степенью проникновения компании на зарубежные рынки и особенностью налогообложения корпораций. Все деловые решения следует принимать, основываясь на реальной доходности после уплаты налога, то есть налог является важным элементом финансового менеджмента. При этом нужно иметь в виду, что при реализации долгосрочных проектов налоговые рамки процессов могут существенно измениться.

Анализ тематической литературы

Установление оптимальной зависимости между производством, налогообложением и

¹ доц.кафедрой Экономики и туризма университета «Oriental», г.Ташкент.

формированием доходов бюджета и составляет основу оптимального налогового регулирования экономики[1].

Согласно международного опыта налоговой практики, в предметную область налоговой оптимизации включаются такие этапы по управлению налоговыми потоками, как:

- разграничение налоговых потоков между республиканским центром и регионами;
- формирование налогового потенциала регионов и, на основе использования свойства аддитивности, суммарного налогового потенциала государства;
- определение бюджетного приоритета на финансовый год по критерию «переложения налогов» с целью сбалансирования налогового бремени между юридическими и физическими лицами, установления оптимальных пропорций между прямым и косвенным соотношением налогов, выявления оптимальных налоговых пропорций при централизации и децентрализации налоговых потоков;
- оптимизация налоговых потоков от налоговых преференций, льгот в виде нулевых, пониженных ставок, налоговых вычетов, налогового иммунитета, инвестиционного налогового кредита, скидок, изъятий из налогооблагаемой базы и т.д.;
- коррекция показателя задолженности по налоговым платежам;
- регулирование сферы малого бизнеса и сельского хозяйства через использование специальных налоговых режимов;
- движение налоговых поступлений по графе «налоговые санкции» и т.д.

Таким образом, управление этими динамическими показателями, отражающими движение налоговых потоков, и составляет, на наш взгляд, отличительную особенность налоговой оптимизации с позиции государственного менеджмента.

С позиции микроэкономики традиционно под налоговой оптимизацией понимают законную минимизацию налоговых обязательств юридических лиц перед бюджетом, то есть в современной теории налогообложения этот термин используется только на микроуровне. Существует позиция по толкованию налоговой оптимизации относительно применения критерия надёжности налоговой системы предприятия, основанная «...на организации документооборота, оптимизации налоговых и учётных процессов и т.п.» [2].

Данная группа авторов, по нашему мнению, справедливо отмечают, что налоговая оптимизация является составным элементом налогового планирования на предприятии. При этом важную роль в налоговой оптимизации они отводят налоговому контролю, особенно, за системой штрафов и санкций. Последние должны быть минимизированы с целью сохранения основного и оборотного капитала предприятия. Основной миссией налоговой оптимизации на предприятии «...является раннее обнаружение и недопущение ошибок», то есть налоговой оптимизации отводится функция превентивного контроля.

По мнению Кваша Ю.В. налоговая оптимизация – это деятельность, заключающаяся в управлении ресурсами налогоплательщика для достижения приемлемых размеров налоговых выплат[3].

Соглашаясь с мнением автора, считаем возможным уточнить содержательную область налоговой оптимизации на макроуровне как деятельность по управлению налоговыми потоками государства в целях оптимизации налоговых отношений между государством и налогоплательщиками. В этом же источнике автор справедливо отмечает, что налоговая оптимизация является базовым компонентом налогового менеджмента. Налоговая оптимизация на микроуровне предусматривает весь легальный методический арсенал управления налоговыми отношениями (например, совершенствование схемы функционирования налогов, их размеров и сроков уплаты, определение оптимального графика взаимодействия предприятия с налоговыми институтами и т.д.) с целью обеспечения условий для экономического роста предприятия.

Специалистами западноевропейских стран по корпоративному налоговому планированию выделяются семь основных форм организации коммерческой активности юридических лиц или уровней налогового планирования при осуществлении ВЭД [4]:

1. экспорт товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности (без физического присутствия за границей);
2. ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства;
3. заграничный филиал (отделение) компании;
4. обособленное структурное подразделение за рубежом – дочерняя компания;
5. ассоциированная группа дочерних компаний – нерезидентов под контролем зарубежной холдинговой компании;
6. приобретение иностранного юридического лица;
7. корпоративное сотрудничество без образования отдельного предприятия – налогооблагаемой единицы.

Рассмотрим отдельные из них подробнее.

Экспорт товаров, услуг, продуктов интеллектуальной собственности (без физического присутствия за границей).

Данная форма организации ВЭД предполагает, что при экспорте товаров компания все свои сделки заключает в собственном офисе в стране резидентства. Все расходы, связанные с доставкой товара от национальной границы экспортёра до места назначения, ложатся на иностранного партнёра. Обсуждение условий контракта или услуги агента за рубежом не приводят к образованию постоянного представительства за границей. Например, английская компания производит обувь в Эдинбурге и экспортирует её во Францию на условиях FOB. Товар заказан, заказ принят в Великобритании. На территории Франции компания не будет подвергаться налогообложению прибыли до тех пор, пока она не будет непосредственно заниматься торговлей или бизнесом на этой территории.

Что касается экспорта услуг, то подобным образом могут быть оказаны консалтинговые, юридические, финансовые, образовательные услуги. Они могут быть

оказаны дистанционно. Например, английская фирма поверенных консультирует греческую компанию по вопросам международного законодательства, связанного с транспортировкой товара. Фирма не подвергается налогообложению по законам Греции, а экспорт услуг, согласно греческому налоговому законодательству, облагается нулевой ставкой НДС. Однако при экспорте услуг некоторые из них, как лизинговые услуги в Великобритании, не освобождаются от уплаты НДС. Если же услуга носит материальный характер, например, строительство объекта, тогда будет необходимо физическое присутствие экспортера за границей.

Таким образом, корпорация на законном основании не уплачивает иностранные налоги на свои экспортные доходы, осуществляя ВЭД без пересечения границы юрисдикции своего резидентства. Вся налоговая ответственность ложится на компанию – импортера – резидента иностранного государства.

По лицензионному соглашению между национальной и иностранной компаниями определяется размер роялти, выплачиваемый лицензодателю. Обычно он составляет 0,1-15% чистой прибыли или объема продаж лицензополучателя [5]. Лицензиар не уплачивает иностранный налог на прибыль, поскольку не создает налогооблагаемого присутствия национальной компании за границей. Однако в соответствии с принципом взимания налога у источника образования дохода в юрисдикции лицензополучателя при перечислении роялти за рубеж может возникнуть налог на репатриацию роялти. При этом следует отметить, что ратифицированное двумя странами международное соглашение об избежании двойного налогообложения (МНС – международное налоговое соглашение), может обеспечить условия, при которых налог на репатриацию роялти может не взиматься, то есть ставка налога может быть равна нулю. В частности, в соответствии со статьей 12 Модельной налоговой конвенции (далее - МНК) ОЭСР, подписавшие МНС страны соглашаются с отказом от налогообложения роялти в юрисдикции – источнике дохода в пользу юрисдикции – получателя этих платежей.

Например, венгерская компания, владеющая дорогостоящей торговой маркой, получает роялти от компании – лицензиата из России, с которых уплачивает налог по ставке 9,5 %. Роялти, перечисленные в Венгрию иностранным контрагентом, включаются в налоговую базу местной компании. Но ей предоставляется вычет в размере 50% полученной суммы. Это даёт эффективную ставку налога 9,5% (19% -ная ставка налога на прибыль в Венгрии делится пополам). Некоторые из действующих МНС Венгрии (в том числе с Россией, Францией, Швейцарией, Израилем) предусматривают обложение роялти налогом лишь в стране получателя. То есть, лицензионные платежи могут выплачиваться из этих стран в Венгрию без удержания налога у источника [6].

Методология исследования

Методологической базой исследования являются системный и аналитический подход, позволяющие представить научные исследования социально-экономических явлений и процессов в их развитии, законодательные и нормативные акты Республики

Узбекистан по развитию налогового контроля в условиях качественных преобразований в системе государственных органов налоговой службы. В ходе написания данной статьи использованы методы системного, логического, сравнительного и экономико-математического анализа. Методы воздействия включают в себя: совершенствования налогового контроля и упрощения налоговых процедур и другие меры воздействия.

Анализ и результаты

Ограниченное присутствие за границей без образования постоянного представительства

В рамках данной формы организации ВЭД главным направлением международного налогового планирования является изучение соответствующих разделов МНС, налогового законодательства государства и избежание видов деятельности, приводящих к созданию постоянного представительства (фактического присутствия юридического лица – иностранного резидента), которое должно будет платить налоги в бюджет иностранного государства.

МНК ОЭСР в статье 5 приводит критерии определения постоянного представительства, к которым относится фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведёт свою деятельность, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборный объект, а также зависимые агенты [7]. Таким образом, представительства компании, обеспечивающие сервисное обслуживание клиентов, исследующие рынок, занимающиеся маркетингом и рекламой, а также выставочные залы и склады обычно не подпадают под критерии «постоянного представительства». Под постоянным представительством иностранной организации в Республике Узбекистан понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Республики Узбекистан, связанную с:

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования;
- продажей товаров с расположенных на территории Республики Узбекистан и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности [8].

Однако понятие «постоянное представительство» может варьироваться в зависимости от условий конкретного соглашения договаривающихся государств. Так, предположим, что компания Республики Узбекистан регулярно более двух лет занимается проведением международных промышленных выставок в г. Берлин. Это соответствует ей основной деятельности. Согласно германо-узбекистанскому

налоговому соглашению такая деятельность отечественной компании в Германии подпадает под критерий «постоянное представительство», что предполагает уплату немецкого налога на прибыль, возникающую на территории Германии [9].

Заграничный филиал (отделение) компании

Расположенный на территории иностранной юрисдикции филиал (отделение) компании будет являться её постоянным представительством, если:

- персонал заключает трудовой договор с иностранным работодателем;
- образующаяся бизнес-единица должна быть зарегистрирована в качестве иностранного филиала в данной юрисдикции;
- отделение имеет собственные производственные помещения;
- филиал создаётся на срок более одного года;
- координирует функционирование филиала его головная компания.

Что касается налогообложения филиала, то, с одной стороны, прибыль от его деятельности будет облагаться по месту нахождения самого филиала, то есть у источника образования, а также филиал будет вынужден уплачивать различные местные сборы, налоги на имущество, капитал, НДС; а с другой стороны, полученная и переведённая в юрисдикцию головной компании прибыль будет включена в общий баланс всей компании, а значит, снова будет подвержена налогообложению согласно принципу резидентства. Статья 7 МНК ОЭСР, а также национальное налоговое законодательство дают право на двойное налогообложение филиалов. Поэтому в странах резидентства головной компании зачастую применяется метод кредитования ранее уплаченных в стране базирования филиала налогов.

Налогооблагаемая прибыль филиала может быть уменьшена на сумму отчислений (обычно в установленных законодательством пределах) в пользу головной компании за различные услуги (менеджмент, консалтинг, маркетинг и др.), что даёт возможность для налогового планирования ВЭД. Но если в стране местонахождения филиала налоговая ставка на прибыль ниже, чем в стране базирования головной компании, то выгоднее, с налоговой точки зрения, вести деятельность через свою дочернюю компанию[10].

Преимущества и недостатки функционирования заграничного филиала могут быть сведены в таблицу (табл.1).

Таблица 1

Преимущества и недостатки функционирования заграничного филиала*

Преимущества	Недостатки
1. Создаётся просто, быстро, дёшево 2. Налог на репатриацию прибыли у источника выплаты отсутствует 3. Затраты, убытки можно перенести на счёт головной компании 4. Не требуется публикация финансовой отчётности	1. Отсутствует собственный баланс, нет свободы в осуществлении коммерческой деятельности 2. Подпадает под двойное налоговое регулирование 3. Головная компания отвечает по всем обязательствам иностранного филиала 4. Отрицательное восприятие зарубежными партнёрами, т.к. операции филиала не позиционируют его как национальную компанию

*Составлена авторами.

Обособленное структурное подразделение за рубежом – дочерняя компания

Использование обособленного структурного подразделения за рубежом даёт возможность аккумулирования там материальных и нематериальных активов, в следствие чего может быть достигнута экономия глобального налогового бремени, то есть экономия на налоговых выплатах для компании в целом. Являясь резидентом иностранного государства, налоги дочерней компанией уплачиваются по месту её резидентства. Двойное налогообложение ее прибыли отсутствует, если доходы не репатрируются в страну базирования материнской компании. Но если дочерняя компания будет перечислять дивиденды, проценты или роялти своей головной компании, ее доходы подпадут под международное двойное налогообложение: сначала будет взиматься налог на распределение платежей в форме дивидендов, процентов, роялти, а затем полученные материнской компанией доходы от участия в капитале дочерней компании включаются в совокупную прибыль первой и обложены ещё раз налогом.

В соответствии с действующими МНС предусматривается снижение налогового бремени от международного двойного налогообложения в рамках транснациональной структуры. Так, если хотя бы 10% капитала заграничной компании принадлежит или контролируется иностранной материнской компанией, то при распределении прибыли в её адрес ставка налога у источника может быть снижена до нуля.

Преимущества и недостатки функционирования дочерней компании могут быть сведены в таблицу (табл.2).

Таблица 2

Преимущества и недостатки функционирования дочерней компании*

Преимущества	Недостатки
1. Свобода финансовых операций 2. Налог на распределение прибыли можно избежать 3. Часть управленческих затрат можно перенести на счёт головной компании 4. Возможность амортизации нематериальных активов для налоговых целей 5. Проще оптимизировать налоги в рамках ТНК, когда различны налоговые ставки между странами 6. Ответственность акционеров ограничивается размером их участия в активах дочерней компании 7. Более предпочтительна для отечественных партнёров, чем зарубежный филиал	1. Процесс создания сложный, долгий и дорогой 2. При распределении прибыли в пользу материнской компании взимается налог 3. Требуется публикация финансовой отчётности 4. Все акционеры, включая сторонних, определяют деятельность компании

*Составлена авторами.

Выводы и предложения:

Глобализация системы мирохозяйственных связей и реализация отдельными государствами претензий на получение части дохода от внешнеэкономической деятельности привела к появлению международного налогообложения – налоговых последствий внешнеэкономической деятельности физических и юридических лиц, возникающих в результате действия положений национальных налоговых законодательств, регулирующих внешнеэкономические операции. При этом важно и необходимо соблюдать баланс интересов каждой из сторон международного налогообложения: национальных налоговых администраций и налогоплательщиков. Мы ставим акцент на недопущении никаких злоупотреблений. С такой позиции следует рассматривать деятельность юридических лиц по налоговой оптимизации при осуществлении внешнеэкономических операций, а потому исследованию подверглись те инструменты налоговой минимизации, которые не нарушают установленных законом правил поведения в рамках налогового пространства.

Список литературы:

1. Заяц Н.Е. Теория налогов: учеб. Мн.: БГЭУ, 2017.-с.165.
2. Канке А.А., Кошечкина И.П. Логистика. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015.-с.109.
3. Кваш Ю.В. Налоговая логистика. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015.-с.109.

4. Karayan J.E., Neff J.W., Swenson C. W. Strategic corporate tax planning. - JohnWiley&Sons, 2012. – P. 157-194.
5. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и налогового планирования. –4-изд. СПб: Изд-во В.А. Михайлова, 2019. – С. 185-187.
6. Кутяева О. Входящие и исходящие пассивные доходы в Венгрии облагаются невысокими налогами // Практическое налоговое планирование. – 2018. – №4. – С. 68.
7. Определение постоянного представительства в соответствии с нормами международных соглашений. Материалы подготовлены группой консультантов-методологов ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» // Интернет-сайт «Аудит». URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/basis/a80/42297.html> (дата обращения: 13.02.2021 г.) .
8. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан. Т.: 2021. С.109
9. Соглашение между Республикой Узбекистан и Германией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Интернет – сайт «Клуба налогоплательщиков». URL: <http://nalog.akcentplus.ru/nalog/pribyl/zakon11.htm>. (дата обращения: 14.05.2021)
10. Jamalov Kh.N., Abdullayev A.B. Development Of The Methodology Of Accounting Expertise Of Tax Obligations // The American Journal of Management and Economics Innovations, 2021. 3(05), p.151-163.