

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ ЗА УХИЛЕННЯМ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

ACTUAL ISSUES OF TAXATION EVASION CONTROL WITH IMPLEMENTATION OF EXPORT-IMPORT TRANSACTIONS BY ENTERPRISES

Єдинак Т.С.

кандидат наук із державного управління,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів

Шпичко Д.М.

магістрант,
Університет митної справи та фінансів

У статті наведені найпоширеніші схеми ухилення від оподаткування під час здійснення підприємствами експортно-імпортних операцій. Визначено основні чинники, які стимулюють підприємства ухилитись від оподаткування у сфері ЗЕД. Наведено кроки підвищення ефективності боротьби та контролю за ухиленням від оподаткування із врахуванням міжнародного досвіду.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, експортно-імпортні операції, податки, ухилення від оподаткування, схеми ухилення, підприємство-суб'єкт ЗЕД, контроль.

В статье приведены наиболее распространенные схемы уклонения от налогообложения при осуществлении предприятиями экспортно-импортных операций. Определены основные факторы, которые стимулируют предприятия уклоняться от налогообложения в сфере ВЭД. Приведены шаги повышения эффективности борьбы и контроля за уклонением от налогообложения с учетом международного опыта.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, экспортно-импортные операции, налоги, уклонение от налогообложения, схемы уклонения, предприятие-субъект ВЭД, контроль.

The article presents the most common schemes of tax evasion when export and import operations are carried out by enterprises. The main factors which stimulate enterprises to evade taxation in the sphere of foreign economic activity are determined. Steps to increase the effectiveness of the struggle and control over tax evasion taking into account international experience are given.

Keywords: foreign economic activity, export-import operations, taxes, tax evasion, evasion schemes, enterprise-foreign economic activity, control.

Постановка проблеми. За 26 років незалежності України тіньова економіка в державі набула таких обсягів, що негативно впливає на всі сфери суспільного життя (економіку, політику, соціальну та правову сфери, громадянську свідомість, міжнародні відносини та ін.).

Кількість зловживань та порушень, що здійснюють вітчизняні підприємства під час експортно-імпортних операцій, а також їх наслідки з кожним роком суттєво зростають та не тільки завдають величезної шкоди державному бюджету України, а й створюють реальну загрозу національній безпеці країни загалом та європейському розвитку держави. Про це свідчать щорічні офіційні дані Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). Так, за

2015 р. митницями ДФС порушено 17 808 справ про порушення митних правил на суму понад 1787,19 млн грн [1]. У 2016 р. митницями виявлено 23 235 фактів порушень митних правил (на 30,5% більше від попереднього року) на суму понад 2 млрд грн [2]. Основними товарами, що стали предметом правопорушень, є промислові товари, продовольчі товари та сільгосппродукція, валюта, транспортні засоби та ін. Тому сьогодні питання ефективного контролю за повнотою нарахування та сплати суб'єктами ЗЕД належних податків та платежів є надзвичайно актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми ухилення суб'єктами ЗЕД від оподаткування та контролю за повнотою сплати подат-

ків широко досліджувались у працях вітчизняних науковців та практиків, таких як О.М. Вакульчик, Л.М. Івашова, Г.В. Соломенко, Н.М. Дятленко, К.А. Матвійчук, О.А. Крамаренко, Ф.П. Ткачик, Я.В. Лебедзевич, О.О. Книшек, та ін. Незважаючи на те, що проблему боротьби з ухиленням від оподаткування у сфері ЗЕД активно обговорює вітчизняна наука спільнота впродовж усіх років незалежності, окремі її аспекти до кінця практично не з'ясовані та не розроблено ефективного механізму контролю та попередження таких порушень.

Мета статті полягає в дослідженні способів ухилення вітчизняними підприємствами від сплати податків під час здійснення експортно-імпортних операцій; у визначенні основних причин, що сприяють зростанню порушень у сфері ЗЕД, та пошуку ефективних заходів щодо вдосконалення системи контролю за ухиленням підприємствами від оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності низка підприємств отримують максимально високі прибутки у заборонений спосіб: шляхом ухилення від сплати податків, зайняття забороненими видами діяльності, створення фіктивних фірм і незаконної легалізації доходів, монопольного завищення цін на товари, через незаконне відшкодування експортного ПДВ з Державного бюджету тощо.

Ухилення від сплати податків спричиняє негативні наслідки як для економіки, так і для держави загалом. При цьому державний бюджет недоотримує кошти, що належать йому, а отже, відбувається обмеження витрат. Наслідком цього є призупинення реалізації деяких державних програм, невиплата заробітної плати працівникам бюджетної сфери тощо, аж до процедури скорочення бюджету. Крім того, ухилення від сплати податків може мати серйозні економічні наслідки у вигляді порушення законів конкуренції. Отже, виявлення та розкриття злочинів, що пов'язані з ухиленням від сплати податків, сьогодні є одним із напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування. Вирішення проблеми мінімізації сплати податкових платежів дасть змогу збільшити обсяг і стабілізувати надходження податкових платежів до бюджету України і відповідно забезпечити збалансований економічний розвиток Української держави [3, с. 168].

Обсяги тіньової економіки України за різними джерелами фіксується на рівні 20–50% ВВП. Основними причинами поширення тіньової економічної діяльності в Україні є нестабільність податкового законодавства, високий податковий тиск і нерівномірність податкового навантаження на суб'єкти господарювання, низький рівень податкової дисципліни, корупція та ін.

Серед основних чинників, котрі спонукають платників уникати сплати податків, виокремлюють кількість податків та рівень податкових

ставок; складність у розрахунках податкових сум; високий рівень нестабільності (постійно змінюються не лише ставки оподаткування, а й види податків); нераціональну структуру оподаткування; рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки; рівень довіри платників до владних структур, котрі виконують функцію розподілу коштів, отриманих від податків [4].

Найбільш поширеними способами ухилення від оподаткування у сфері ЗЕД є:

1. Недекларування або неповне декларування товарів під час митного контролю (контрабанда).

2. Заниження митної вартості товарів як об'єкта оподаткування шляхом невключення або включення у неповному розмірі складників митної вартості (суми роялті та інших ліцензійних платежів, комісійної та брокерської винагороди, витрат на страхування товарів, витрат на транспортування товарів, на навантаження, вивантаження та обробку товарів та ін.).

3. Неправильна класифікація товарів згідно з УКТЗЕД (від того, до якої групи віднесено товар, що декларується, та який йому присвоєно код, залежить розмір ставок мита, за якими буде оподатковуватися відповідний товар).

4. Декларування товарів походженням із країн, з якими Україна уклала угоди про спрощений режим оподаткування (декларування фальшивого походження імпортованих товарів для отримання тарифних пільг або з метою уникнення антидемпінгового мита чи інших обмежень).

5. Неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою митних платежів (мита, акцизного податку, ПДВ).

6. Товарообмінні (бартерні) операції без відображення їх у бухгалтерському обліку.

7. Декларування товарів у митних режимах, якими передбачено тарифні пільги (тарифні преференції) або податкові пільги.

8. Реалізація продукції на адресу фіктивних фірм без передоплати і переведення сум на дебіторську заборгованість.

9. Використання розрахунків у готівковій формі і приховування розрахунків за допомогою вексельного обігу.

10. Використання документів «фіктивних» фірм з метою незаконного формування валових витрат та податкового кредиту під час придбання робіт, послуг (фіктивний субпідряд).

11. Декларування товарів з високим податковим навантаженням (так звані товари групи «ризик») під виглядом товарів з меншим навантаженням (товари групи «прикриття»). До товарів групи «ризик» відносяться:

– товари, які мають значні обсяги переміщення і забезпечують надходження найбільших сум митних платежів. До бюджетоутворюючих товарів, під час декларування та класифікації яких можливі ухилення від оподаткування, відносяться автомобілі, нафта та нафтопродукти,

фармацевтичні товари та ліки, спирт, алкогольні напої, тютюнові вироби та ін.);

– товари, щодо яких застосовуються високі адвалерні ставки ввізних мит, комбіновані або специфічні ставки мит;

– товари, які підлягають сертифікації, санітарному, ветеринарному, радіаційному та іншим видам контролю або іншим обмеженням на здійснення зовнішньоекономічних операцій з ними та ін.

Таким чином, товари групи «ризик» – це товари, які можуть декларуватися не своїм найменуванням з метою ухилення від сплати митних та інших обов'язкових платежів у повному обсязі та від встановлених інструментів нетарифного регулювання.

Вищезазначені товари можуть ввозитися під виглядом товарів групи «прикриття», до яких відносяться:

– товари, щодо яких застосовуються низькі ставки мита, і товари, щодо яких застосовуються ставки мита, менші від ставок мита, що застосовуються до товарів, які класифікуються в тій самій товарній позиції та/або за своїми характеристиками і зовнішнім виглядом відносяться до них;

– товари, які звільняються від сплати податків і зборів відповідно до законодавства України.

Поширеним порушенням є ввезення підакцизних товарів під виглядом схожих за певними характеристиками непідакцизних шляхом фальсифікації митних декларацій, інвойсів, сертифікатів, специфікацій на товар тощо. Ознаками ймовірного порушення можуть бути: ввезення товарів у режимі тимчасового ввозу, особливо великими однорідними партіями; цінова диференціація однотипних імпортованих товарів порівняно з аналогами, які імпортуються іншими суб'єктами господарювання.

12. Здійснення підприємствами-суб'єктами ЗЕД псевдоекспортних операцій для отримання податкової вигоди. Суть «схеми» полягає в оформленні реальним підприємством безтоварного надходження ТМЦ або непридатних для використання ТМЦ від «фіктивних» або «транзитних» підприємств за значно завищеними цінами з метою збільшення суми податкового кредиту на суму, що дорівнює 20% від ціни придбання. Після цього ці товари експортуються за кордон на адресу неіснуючого підприємства чи «підприємства-одноденки», що створене спеціально для проведення цієї операції. За результатами такої операції вітчизняне підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання з ПДВ, що переважно приводить ще й до отримання підприємством права на відшкодування ПДВ з бюджету.

13. Проведення експорту товарів за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюжку офіційного виробника. Ця «схема» схожа на попередню, але у ній не беруть участь «фіктивні» підприємства, а лише «транзитні» суб'єкти

підприємницької діяльності, на яких завищується вартість продукції. Суть механізму полягає у тому, що товари купуються у підприємств-виробників за звичайною ціною, а потім експортуються за ціною, що у десятки разів більша за купівельну вартість. У результаті необґрунтовано збільшується розмір ПДВ, який заявляється до відшкодування під час подальшого експорту товару. Штучне завищення ціни проводиться «транзитним» підприємством. Експорт товарів здійснюється, як правило, на адресу підприємств, що зареєстровані в офшорній зоні.

14. Розповсюдженим способом ухилення від сплати податків суб'єктами ЗЕД є переведення фінансових активів або діяльності за межі України з метою зробити їх недосяжними для органів Державної фіскальної служби. Найпоширеніші схеми ухилення від оподаткування у зовнішньоекономічній площині пов'язані з використанням офшорних зон, які залежно від виду й обсягу пільг, що надаються під час реєстрації суб'єктам-нерезидентам, поділяють на три групи:

1) країни «податкової гавані», що повністю звільняють компанії від сплати будь-яких податків, за умови, що управління компанією здійснюється за межами території реєстрації і вона не має там джерел доходу. Як правило, до реєстрації таких компаній висуваються мінімальні вимоги, вони не зобов'язані надавати фінансову звітність та відомості про власників. Найбільш відомі країни цієї групи – Беліз, Гібралтар, Кайманові острови, Панама. Повністю іноземні суб'єкти підприємництва звільняються від сплати податків також у князівстві Ліхтенштейн, Сінгапурі та Гонконгу, хоча вони зобов'язані подавати фінансову звітність і повідомляти про зміни у складі акціонерів і директорів компанії;

2) країни, де іноземним компаніям надаються суттєві податкові пільги та висуваються мінімальні вимоги щодо фінансової звітності (Кіпр, Уругвай, Естонія та ін.);

3) країни, де податкові пільги та привілейований режим таємності мають суб'єкти господарювання-нерезиденти, що здійснюють лише визначені в законодавстві країни види господарської діяльності. До цієї групи входять деякі кантони Швейцарії, Люксембург, Греція та ін.

Сьогодні офшорний бізнес набув величезної популярності, оскільки дає змогу підприємствам отримувати надприбутки.

Із поступовим налагодженням антиофшорного податкового законодавства у разі співпраці з офшорами автоматично виникають додаткові податкові зобов'язання, що зробило дворівневу схему «українська компанія – офшор» невідгідною. Як наслідок, знизилися обсяги прямих зовнішньоторговельних операцій через класичні офшорні юрисдикції, а схема співпраці вітчизняних підприємств з ними видозмінилася до трирівневої, що представлена у таблиці 1.

За даними НБУ, більшість великих експортерів здійснюють експорт через власних трей-

дерів або мають холдингові компанії, зареєстровані у низькоподаткових юрисдикціях, які формально не є офшорами (Австрія, Люксембург, Нідерланди, Швейцарія). Як наслідок, фактичні обсяги операцій українських підприємств із резидентами низькоподаткових юрисдикцій є вищими, оскільки до переліку офшорних зон не включені країни ЄС.

Основною схемою агресивного податкового планування в Україні є виплата пасивних доходів (проценти та роялті) за кордон на пов'язану особу-нерезидента. Платник податків включає їх до складу витрат підприємства і, відповідно, віднімає від доходу з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Офшорна компанія заробляє кошти, сплачує з них помірні податки за місцем реєстрації і перераховує кошти далі на іншу офшорну компанію.

Таким чином, ухилення від сплати податків несе загрозу для соціально-економічного розвитку держави, спотворюється дія ринкових механізмів, виникають ризики бюджетної стабільності внаслідок втрати податкових надходжень, що приводить до обмежень у фінансуванні соціальних виплат. Тому слід розглядати приклади міжнародного досвіду боротьби від ухилення сплати податків.

За ініціативи Організації економічного співробітництва та розвитку і країн Великої двадцятки було розроблено «План щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування закордон (Base erosion and profit shifting, BEPS)». У межах цього проекту розроблено 15 кроків (табл. 2), які посилюють уряди з національними і міжнародними інструментами для боротьби з ухиленням від сплати податків. Ці кроки покликані гарантувати, що прибуток

Таблиця 1

Схема співпраці українських підприємств-суб'єктів ЗЕД з офшорами

Рівень 1	Українське підприємство
Рівень 2	Оншорна компанія, яка виступає посередником вимивання доходів у низькоподатковій юрисдикції (найчастіше 4 типи): – холдингова компанія, що володіє корпоративними правами в Україні та отримує дивіденди; – торговельна (операційна) компанія, яка здійснює торговельну діяльність та контролює валютні ризики; – фінансова компанія для надання внутрішньогрупового фінансування, що отримує відсотки (у разі, коли єдина мета – надання позик, це не вимагає ліцензії для проведення подібної діяльності); – компанія-власник, що володіє активами українського підприємства, найчастіше інтелектуальною власністю, торговою маркою, а отже, отримує орендні платежі та/або роялті.
Рівень 3	Компанія у низькоподатковій офшорній юрисдикції, якою володіють бенефіціари через номінальних акціонерів.

Таблиця 2

Кроки боротьби з ухиленням від оподаткування

Крок	Зміст
1	Податкові виклики цифрової економіки
2	Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем
3	Розроблення ефективних правил контрольованих іноземних компаній
4	Обмеження розмивання податкової бази через включення процентних відрахувань та інших фінансових платежів між пов'язаними особами до складу витрат
5	Протидія шкідливим податковим практикам більш ефективно, враховуючи принципи прозорості та сутності
6	Запобігання зловживанням під час застосування податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування) у невідповідних обставинах
7	Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва
8–10	Узгодження результатів трансфертного ціноутворення із створенням вартості: в частині нематеріальних активів, ризиків і капіталу, інших операції високого ризику
11	Вимірювання та моніторинг виконання плану BEPS
12	Правила розкриття інформації про схеми агресивного податкового планування
13	Документація з трансфертного ціноутворення та звітування у розрізі країн (від англ. Country-by-Country Reporting, CbCR)
14	Підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів
15	Розроблення багатостороннього документа для внесення змін у двосторонні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування

оподатковується там, де господарська діяльність створює вартість і генерує прибуток [5].

З метою поступового запозичення міжнародного досвіду боротьби з ухиленням від оподаткування Україною вже здійснено низку вагомих кроків:

1. Запроваджено на постійній основі контроль трансфертного ціноутворення. Відповідні норми були закріплені у ст. 39 Податкового кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408–VII. Як результат, відбулося зниження обсягів прямого експорту через офшорні юрисдикції [6].

2. У вітчизняне податкове законодавство вбудовані антиофшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації (п. 140.1. Податкового кодексу України) встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства. У разі здійснення позики у пов'язаної особи-нерезидента, яка у понад 3,5 рази перевищує власний капітал, під час виплати відсотків до складу витрат може бути включено не більше 50% доходів підприємства до сплати відсотків, податків та амортизації.

Попереду для України стоїть низка завдань, які вона повинна виконати:

1. Зобов'язання України, взяте із приєднанням до Плану BEPS, щодо імплементації мінімального стандарту, який включає 4 кроки: боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування; запобігання зловживань під час застосування податкових конвенцій за допомогою Багатостороннього інструменту – рекомендовано перегляд конвенцій із застосуванням принципу обмеження вигод «limitations of benefits» із допоміжним більш суб'єктивним «principal purpose test»; запровадження трирівневого підходу щодо звітності з трансферного ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами; збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості.

2. Перспективним кроком BEPS є запровадження правил контрольованих іноземних компаній з метою протидії виведення прибутку резидентів на рівень дочірніх компаній у низькоподаткових юрисдикціях. Одноразове «нульове» декларування часток в іноземних компаніях резидентів-фізичних осіб може бути звільнене від відповідальності за порушення валютного законодавства.

3. Зменшення податкового розриву в частині ПДВ як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями. Збільшенню бюджетних надходжень через зменшення обсягів незаконного

бюджетного відшкодування сприяло запровадження системи електронного адміністрування ПДВ з липня 2015 р. Як результат, за 2 роки функціонування цієї системи надходження ПДВ до бюджету збільшилися на 77,2% (з 239,5 млрд грн у 2014 р. до 424,3 млрд грн у 2016 р.).

4. Посилення фіскальної антиофшорної політики у координації з монетарною як чинника стабільності у регульованні валютного ринку. В Україні відбулася лібералізація операцій за поточним рахунком. Так, до початку 2017 р. було пом'якшено обов'язковий продаж надходжень в іноземній валюті (знижено з 75% до 65%); скорочено строк резервування гривні для купівлі іноземної валюти (з 3 – до 1 дня); збільшено граничний строк для розрахунків за операціями експорту та імпорту товарів (з 90 днів до 120 днів, а з травня 2017 р. – до 180 днів). Перспективним є скасування обмежень на зняття готівки та купівлю валюти, а також повна репатріація дивідендів іноземним інвесторам.

5. Модернізація митного контролю. Запроваджена концепція уповноваженого економічного оператора дала змогу спростити митні процедури [7]. У подальшому перспективним є проведення аудиту, регламентування та автоматизації митних процедур, модернізація ІТ-системи та системи управління ризиками для зменшення впливу людського фактора, скорочення часу на проходження митних процедур.

6. Підвищення ефективності проведення митного постаудиту експортно-імпортних операцій як однієї з форм митного контролю з метою своєчасного виявлення та попередження у майбутньому фактів ухилення підприємствами від оподаткування таких операцій. Необхідно здійснювати аналіз ризиків, які є в тій чи іншій галузі економіки, та враховувати фактори їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств-суб'єктів ЗЕД.

Висновки. Чинна в Україні система оподаткування експортно-імпортних операцій є досить деформованою щодо систем оподаткування експортно-імпортних операцій у розвинених країнах. Ознаками деформації є численні недоліки в системі й механізмі оподаткування, а саме: великий податковий тиск, наявність великої кількості податкових пільг, нерівні умови господарювання тощо. Розроблення та вдосконалення системи оподаткування експортно-імпортних операцій, яка є адаптованою до умов економічного співробітництва, враховуючи економічний потенціал нашої країни, є необхідністю для України. Процес оподаткування повинен розглядатися як інструмент захисту вітчизняного виробника, а не тільки як податковий механізм, що забезпечує наповнення державного бюджету.

Підвищення ефективності контролю за ухиленням суб'єктами ЗЕД від оподаткування експортно-імпортних операцій необхідно здійснювати не завдяки збільшенню кількості документальних перевірок підприємств та розмірів

штрафних санкцій, а шляхом удосконалення з корупцією, підвищення податкової свідомості демократичних інститутів, активізації боротьби та культури вітчизняних підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Інформація про проведення заходів митницями ДФС із запобігання та протидії контрабанді, боротьби з митними правопорушеннями [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyu-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodiv-schodo-bo/231912.html>
2. Довідка щодо стану боротьби з митними правопорушеннями упродовж 2016 року [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyu-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodiv-schodo-bo/298097.html>
3. Крамаренко О.А. Способи ухилення від сплати податків в Україні / О.А. Крамаренко // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2013. – Випуск 23. – С. 165–168.
4. Матвійчук К.А. Тіньова економіка в Україні як наслідок уникнення від сплати податків / К.А. Матвійчук // Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvijchuk.htm
5. BEPS Actions [Electronic resource] / OECD. – Access mode: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
6. Касперович Ю.В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР [Електронний ресурс] / Ю.В. Касперович // Стратегічні пріоритети. – 2015. – № 3(36). – С. 86–96. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/public/File/Str_prioritetu/SP_3_15.pdf
7. Звіти про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>