



СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО І МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ

Синчак В.Я.,

*завідувач кафедри менеджменту,
фінансів та кредиту Хмельницького
інституту регіонального управління та
права, кандидат економічних наук, доцент,*

Довгалоук В.Я.,

*завідувач кафедри фінансів
Хмельницького інституту бізнесу,
кандидат економічних наук,*

Ярмоленко Ю.Ю.,

*начальник відділу Державної податкової
адміністрації у Хмельницькій області*

ОСОБЛИВОСТІ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

На сьогодні в розвинутих країнах значна увага приділяється податковій політиці держави як одному з головних регуляторів ринкового механізму. Особливо гостро постає це питання в країнах з трансформаційною економікою, яка особливо чутлива до зовнішніх фінансових потрясінь.

За таких обставин створення в Україні ефективного механізму управління та регулювання зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД) набуває дедалі більшого значення. З огляду на це особливу увагу необхідно приділити пошуку нових резервів і можливостей функціонування та подальшого розвитку системи державного регулювання ЗЕД. Її недосконалість, що проявляється у вигляді так званих зон “правового вакууму”, негативно позначається на економіці країни в цілому та окремих регіонів зокрема.

Останнім часом з’явилась низка монографій, навчальних посібників та підручників, де змістовно та належним чином розкрито вплив валютно-кредитних інструментів, методів ціноутворення, страхування, інвестиційних та інноваційних проектів на розвиток зовнішньоекономічних зв’язків. Проте у цих виданнях проблемам податкового регулювання ЗЕД належної уваги не приділяється. Більше того, окремі вітчизняні науковці-економісти питання оподаткування не розглядають при висвітленні впливу фінансового механізму на міжнародні економічні відносини¹.

¹ Березовенко С.М., Биков Г.М., Волошин В.В. Управління зовнішньоекономічною діяльністю: Навч. посібник / За заг. ред. А.І. Кредисова. – К.: ВІРА – Р, 2002. – 552 с.; Боринець С.Я. Міжнародні фінанси: Підручник. – К.: Знання – Прес, 2002. – 311 с.; Козик В.В., Панкова Л.А., Даниленко Н.Б. Міжнародні економічні відносини: Навчальний посібник. – 4-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2003. – 406 с.



Зокрема в економічній літературі не знайшла належного висвітлення проблема репатріації доходів із джерелом походження з України та запобігання ухиленням від сплати податків в контексті уникнення від подвійного оподаткування. Порушуючи цю проблему, в одному із фахових видань автори відмічали², що за чинного порядку неоподатковані доходи іноземних фірм через коррахунки фінансово-банківських установ можуть залишати країну, поповнюючи тим самим бюджети інших країн. Якщо контролюючі органи і встановлять відповідні факти, то відповідальність у вигляді неутриманих з нерезидентів податків та застосованих санкцій згідно зі ст. 17 Закону “Про погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. за № 2181-III покладається на українські фірми-агенти, а не на нерезидентів та фінансово-кредитні установи.

Безумовно, що при перерахуванні коштів за кордон потрібно враховувати чинні в Україні міжнародні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування, які на сьогодні укладено із 46 країнами світу³. На нашу думку, було б доцільно запровадити порядок за якого, працівник фінансової установи, отримавши для виконання платіжні документи на перерахування за межі країни валютних коштів, процентів або дивідендів, повинен встановити: чи діє з країною-отримувача міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Наступним важливим етапом в роботі працівника фінансової установи має бути встановлення відповідності іноземного суб’єкта ЗЕД податковому статусу резидента країни-отримувача, що дає право на переваги міжнародної угоди. І нарешті, банківський працівник повинен знати суть самих угод, які суттєво відрізняються від норм, передбачених у ст. 13 “Оподаткування нерезидентів” Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”⁴.

Однак нерезидентів банківських працівників не наділено відповідними повноваженнями додаткового контролера за сплатою доходів. Відповідно це може призводити до значних втрат бюджетних коштів. Отже, потрібні зміни з цього питання у вітчизняному законодавстві.

Варто зазначити, що проблему використання міжнародних угод з метою мінімізації платежів, яка отримала в світі назву “шопінгу податкових угод” (tax treaty shopping – отримання вигоди від податкових договорів), неодноразово розглядали й вітчизняні економісти. За допомогою цієї схеми, інвестори з країн, які залишились за рамками договору, створюють в країнах дії міжнародної угоди посередницькі фірми і за допомогою їх направляють фінансові потоки в одну із держав, що стала учасником двостороннього договору про уникнення подвійного оподаткування⁵.

Відаючи належне працям провідних економістів-міжнародників, потрібно зазначити, що світовий досвід використання суб’єктами господарювання розвинутих країн (США, Великобританії, Нідерландів) міжнародних угод з уникнення подвійного оподаткування змістовно висвітлено в одному із навчальних посібників з міжнародної економіки⁶. Проте тут не проаналізовано та не розкрито зміст аналогічних угод, які набули чинності в Україні. Зауважимо, що проблема “шопінгу угод” не обминула й Україну.

² Довгалюк В., Синчак В., Ярмоленко Ю. Удосконалення валютно-фінансового контролю в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2003. – № 4. – С. 131.

³ Лист Міністерства Закордонних Справ України від 15.09.2003р. за N 72/17/-612/1-3370 / <http://www.liga.net> / тематичні напрямки.

⁴ Про оподаткування прибутку підприємств “ Закон України в редакції від 22.05.1997 р. за № 283/ 97-ВР із змінами та доповненнями // <http://www.Liga.net> / тематичні напрямки. – С. 42-44.

⁵ Козак Ю.Г., Лук’яненко Д.Г., Макогон Ю.В. та ін. Міжнародна економіка : Навчальний посібник. – К.: Артек, 2002. – 406 с.

⁶ Козак Ю.Г., Лук’яненко Д.Г., Макогон Ю.В. та ін. Міжнародна економіка : Навчальний посібник. – К.: Артек, 2002. – С. 317-323



Так, в країні до цього часу не створений ефективний механізм щодо запобігання незаконній господарській діяльності іноземних фірм без наявності реєстрації постійних представництв. У ході проведення перевірок учасників ЗЕД продовжують мати місце непоодинокі випадки, коли, отримавши оплату в іноземній валюті за продукцію вітчизняного походження або за надані послуги (роботи), українська фірма не вивозить товар, що є власністю нерезидента, за межі країни, а за його дорученням реалізує в Україні через ланцюг комерційних структур, поповнюючи тим самим «тіньовий» сектор. Користуючись тим, що у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» обмеження на подібні операції відсутні, іноземні фірми, приналежність яких до певної країни, як правило, так і не вдається встановити контролюючим органам, отримують доходи, які не декларують і, відповідно, з яких не сплачуються податки.

Тобто відповідні іноземні юридичні особи із невстановленим місцезнаходженням отримують певні переваги над сумлінними іноземними компаніями, які поважаючи закони країни місцезнаходження, легалізують свою діяльність в Україні, сплачуючи податки поряд з вітчизняними платниками. За таких умов нерезиденти отримують доходи, неоподатковані із джерел їх виникнення, що суперечить також принципу міжнародного неупередженого оподаткування⁷.

Однак, зареєструвавши в Україні відокремлений підрозділ, іноземна фірма одночасно втрачає право на пільги, передбачені міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, сплачуючи податки як в країні здійснення господарської діяльності, так і в країні місцезнаходження⁸. Чи не тому виникають непоодинокі випадки, коли іноземні компанії проводять незаконну діяльність без реєстрації, отримують прибутки, які не декларують та з яких не сплачують кошти до бюджетів різних рівнів?

Для прикладу, податківцями Хмельниччини встановлено факти, коли одна із іноземних фірм без визначеного місцезнаходження, виступаючи як замовник по спорудженню у містах Хмельницькому, Вінниці та Житомирі автозаправних станцій, приховала від оподаткування дохід із джерелом походження з України в сумі 260,0 тис. дол. США, не сплативши жодної гривні податків⁹.

Проте проблема несплати податків з доходів нерезидентів тісно пов'язана із найпоширенішими схемами мінімізації платежів через маніпулювання світовими цінами при експортно-імпортних операціях, про що неодноразово відмічали як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Мабуть, з цих міркувань деякі економісти вбачають вихід із цієї ситуації через запровадження спеціальних методів коригування трансфертного ціноутворення, введення особливого валютно-фінансового контролю за операціями із нерезидентами, зареєстрованими в країнах із офшорним статусом¹⁰.

Проте ухилення від сплати податків у сфері ЗЕД не обмежується тільки існуючими схемами використання прогалін міжнародних угод та маніпулювання світовими цінами.

Слід зазначити, що вперше відповідний перелік сумнівних, ризикових та незвичних операцій був узагальнений та затверджений у Постанові Кабінету Міністрів «Про визначення критеріїв

⁷ Рязанова Н.С. Міжнародні фінанси : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К : КНЕУ, 2001. – С. 82-87

⁸ Волкова Т.В. Проблеми залучення інвестицій в Україну. Світовий досвід податкового регулювання інвестицій // Вісник Технологічного університету Поділля . – 2003. – № 5 / Ч.2, Т.2. – С. 274

⁹ Ярмоленко Ю. Деякі проблеми впливу капіталу з України в офшорні зони в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності // Науковий збірник ПДАТА. Вип. 9. – Кам'янець-Подільський, 2001. – С. 387

¹⁰ Вишневський В.П., Гречишкін О.В. Вплив міжнародного оподаткування доходів підприємств на прямі іноземні інвестиції // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 13.



віднесення фінансових операцій до сумнівних та незвичних “ від 29.05.2002 № 700¹¹. Залишаючи право на визначення відповідності окремих положень постанови чинному законодавству фахівцям-юристам слід зазначити, що, на нашу думку, особливої актуальності набуває дослідження тих фінансових операцій, які не підпадають під дію ст. 11 та 12 Закону України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом” від 28.11.2002 № 249-IV¹² щодо обов’язкового фінансового чи внутрішнього моніторингу зі сторони суб’єктів фінансового контролю (фінансових установ, органів Національного банку та Департаменту фінансового моніторингу Міністерства фінансів). На одній із ситуацій, яка, на нашу думку, не врегульована ст. 11 та 12 Закону України від 28.11.2002 за № 249-IV та в Постанові Кабінету Міністрів від 29.05.2002 № 700, зупинимось окремо.

Так, згідно зі ст. 11 Закону № 249-IV однією із умов, що підлягає обов’язковому фінансовому моніторингу, є сума, яка дорівнює чи перевищує розмір в іноземній валюті, еквівалентний 80 000 грн., що складає за офіційним курсом НБУ близько 15000 дол. США.

У цьому разі резидент України, учасник експортно-імпортних операцій, щоб не потрапити під контроль органів фінансового моніторингу, заключає контракт з іноземною фірмою на декілька поставок за межі України, наприклад, фармацевтичної продукції вітчизняного виробництва на загальну суму 50000 дол. США. Поставки на експорт проводитимуться окремими партіями з інтервалом в 1-2 місяці (I поставка – митною вартістю 10000 дол. США, II – 14 000 дол. США, III – 14500 дол. США, остання поставка – 11 500 дол. США).

Згідно з Законом України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23 вересня 1994 року № 185/94 – ВР виручка резидентів в іноземній валюті за експорт фармацевтичної продукції вітчизняного виробництва підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) фармацевтичної продукції, що експортується.

Враховуючи те, що продукція фармацевтичної галузі є високоліквідною продукцією з обмеженим терміном зберігання, український резидент після надходження повідомлення від іноземної фірми про доставку товару за місцем призначення погоджується із пропозицією щодо направлення оплати на один із депозитних рахунків в закордонному банку, який тимчасово (на 180 календарних днів) відкриває іноземний банк для іноземної фірми. Припустимо, що іноземний банк щомісячно нараховуватиме проценти на тимчасовому банківському депозиті за ставкою 18 % річних. Для визначення майбутньої вартості розміщених коштів та відсотків скористаємося розрахунками, наведеними у таблиці.

Використовуючи ставку 1,5 % ($18/12 = 1,5$) визначимо залишки коштів, які за умовами договору через I-II місяця поповнюються на депозитному рахунку (табл.).

У сьомому, десятому та дванадцятому місяцях основні суми на депозитному рахунку (без відсотків) знімаються в закордонному банку та перераховуються в Україну у зв’язку із закінченням законодавчо встановлених термінів перебування валютних цінностей за межами України. Відсотки (в даному випадку 4456 дол. США) залишаються на закордонних рахунках і використовуватиметься власником із місцезнаходженням в Україні для власних потреб. Здійснивши декілька таких операцій з певним інтервалом або використавши схему авансових проплат імпортного товару, який так і не буде ввезений в Україну, а валютні кошти повернуться в Україну у законодавчо встановлені терміни як повернення коштів у вигляді невиконання іноземним партнером умов договору, резидент фактично здійснює вищенаведені операції у рамках чинного валютного законодавства.

¹¹ Про визначення критеріїв віднесення фінансових операцій до сумнівних та незвичних Постанова Кабінету Міністрів від 29.05.2002 р. за № 700 / [http:// www.Liga.Net](http://www.Liga.Net) / тематичні напрямки.

¹² Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закон України від 28.11.2002 р. за № 249-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 1. – Ст. 2. – № 5. – Ст. 48.



**Розрахунок відсотків на депозитному рахунку під 18 % річних
з щомісячним нарахуванням**

| № п/п | місячна ставка (%) | Поточна вартість депозиту, дол. США | Сума, яка збільшує (зменшує) майбутню вартість, дол. США | Розрахунок | Майбутня вартість, дол. США | Проценти на депозит (наростаючим підсумком), дол. США |
|-------|--------------------|-------------------------------------|--|---------------|-----------------------------|---|
| I | 1,5 | 10000 | - | 10000 x 1,015 | 10150 | 150 |
| II | 1,5 | 10150 | - | 10150 x 1,015 | 10302 | 302 |
| III | 1,5 | 10302 | +14000 | 24302 x 1,015 | 24667 | 667 |
| IV | 1,5 | 24667 | - | 24667 x 1,015 | 25037 | 1037 |
| V | 1,5 | 25037 | +14500 | 39537 x 1,015 | 40130 | 1630 |
| VI | 1,5 | 40130 | - | 40130 x 1,015 | 40732 | 2232 |
| VII | 1,5 | 40732 | - 10000 | 30732 x 1,015 | 31193 | 2693 |
| IX | 1,5 | 31193 | +11500 | 42693 x 1,015 | 43333 | 3333 |
| X | 1,5 | 43333 | - 14000 | 29333 x 1,015 | 29773 | 3773 |
| XI | 1,5 | 29773 | - | 29773 x 1,015 | 30220 | 4220 |
| XII | 1,5 | 30220 | -14500 | 15720 x 1,015 | 15956 | 4456 |

Використовуючи вищенаведену схему, резидент досягає декілька цілей. По-перше, резидент має намір ухилитися від декларування доходів, отриманих за межами України, порушуючи Закон “Про оподаткування прибутку підприємств” і не сплачує податок на прибуток з отриманих пасивних доходів у вигляді нарахованих процентів. По-друге, проводить відповідні операції в обхід чинного законодавства та нормативних актів Національного банку щодо необхідності ліцензування подібних операцій. По-третє, не підпадає під проведення внутрішнього та зовнішнього фінансового моніторингу зі сторони фінансових та контролюючих органів.

Отже, потрібно підкреслити, що прямі методи фінансових та податкових порушень у сфері ЗЕД (наприклад, неповернення валютної виручки та імпорتنних поставок у законодавчо встановлені терміни) вже не є найпоширенішими серед учасників ЗЕД, оскільки на боротьбу з ними спрямовано так зване валютне законодавство, в т.ч. прийняті останнім часом законодавчі заходи, спрямовані на запобігання відмиванню (легалізації) доходів, одержаних злочинним шляхом. Як відомо, валютні операції підприємств простежуються спеціальними підрозділами органів валютного контролю (НБУ, ДПА, комерційними банками), тому це ускладнює можливість використання підприємствами прямих методів вивезення валютних цінностей, доходів та майна і змушує їх вишукувати інші шляхи “вимивання” обігових коштів з України.

Отже, однією із проблем для економіки країни при переведенні капіталів за її межі є на сьогоднішній день використання підприємствами легальних або легалізованих схем, які утворюються через наявність прогалів у вітчизняному законодавстві.

Завершуючи це дослідження, потрібно відмітити, що посилення боротьби з незаконним відтоком валютних цінностей тільки через низку адміністративних та забороняючих заходів, що в нинішніх умовах є вимушеним та необхідним, не в змозі протидіяти впливу капіталу в повному обсязі через відпрацьовані легальні або легалізовані канали.

Тому з метою подальших розвідок досліджуваної проблеми, на наш погляд, необхідно:

- легалізувати та спростити порядок надання дозволів на відкриття, створення та діяльність за межами України дочірніх підприємств, філій, представництв для тих вітчизняних підприємств,



які мають певний досвід зовнішньоекономічної діяльності (не менше п'яти років), які утвердились на світовому ринку для збуту продукції України та проти яких не застосовувались заходи припинення тимчасової заборони на проведення ЗЕД або переведення на режим індивідуального ліцензування;

- спростити та одночасно встановити прозорий механізм контролю за діяльністю українських підприємств за кордоном в тих розвинутих країнах, де сконцентрований інституційний та людський потенціал, наукові технології й ноу-хау, що є корисними, в першу чергу, для створення виробничої інфраструктури в Україні;

- потрібно удосконалювати систему державного фінансового контролю за експортно-імпортними операціями шляхом запровадження ефективної системи відстеження, контролю та обміну інформацією між органами валютно-фінансового контролю, усунення дублювання функцій та позбавлення державних фінансових структур невластивих їм повноважень¹³;

- створити державну систему збору відомостей про фінансово-господарську діяльність за кордоном резидентів та нерезидентів України з метою виявлення ухилення від оподаткування та незаконних фінансових операцій. З цією метою як необхідним засобом по ефективному функціонуванню державної системи контролю є нагальна потреба у створенні низки закордонних центрів (філій) фінансових та податкових органів при посольствах (консульствах) або торговельно-економічних місіях України за кордоном;

- кардинальних змін потребує порядок надання пільг з питань справляння податків у сфері ЗЕД, вдосконалення відшкодування податку на додану вартість учасникам експортно-імпортних операцій шляхом повернення коштів з бюджету в залежності від сплачених інших платежів до бюджетів різного рівня, організації податкового аудиту¹⁴, запровадження ефективного механізму протидії уникненню неупередженого подвійного оподаткування як нерезидентами, так і вітчизняними підприємствами резидентів за межами країни.

Безумовно, зазначені проблеми не є вичерпними при дослідженні регулювання зовнішньоекономічних відносин. Однак зараз необхідно зосередити увагу на особливостях фінансово-податкового регулювання учасників ЗЕД та існуючих проблемах при міжнародному оподаткуванні в Україні. Очевидно, що це потребує подальших розвідок в контексті сприяння економічного зростання через гармонізацію відносин платників податків та держави.



¹³ Довгалюк В., Синчак В., Ярмоленко Ю. Удосконалення валютно-фінансового контролю в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2003. – № 4. – С. 130 -134.

¹⁴ Король В., Довгалюк В., Ярмоленко Ю. Оптимізація податкових перевірок як механізм удосконалення повернення ПДВ експортерам // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 14-16.