

Т. С. Єдинак, кандидат наук з державного управління, доцент кафедри обліку і аудиту Академії митної служби України

Т. С. Тоцька, кандидат наук з державного управління, доцент кафедри державної служби та митної справи Академії митної служби України

ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ ЯК СПОСОБУ НЕЗАКОННОГО ВІДШКОДУВАННЯ ЕКСПОРТНОГО ПДВ ТА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розглянуто слабкі місця державного регулювання зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною, що дозволяють суб'єктам ЗЕД використовувати такі операції як спосіб незаконного відшкодування ПДВ з бюджету та ухилення від оподаткування.

В статье рассмотрены слабые места государственного регулирования внешнеэкономических операций с давальческим сырьем, которые позволяют субъектам ВЭД использовать такие операции как способ незаконного возмещения НДС из бюджета и уклонения от налогообложения.

The weak points of the state regulation of goods made on commission operations in the foreign-economic activity, that allow participate of the foreign-economic activity to use such operations as method of illegal compensation of VAT from a budget and deviation from taxation, are considered in the article.

Ключові слова. Давальницька сировина, операція з давальницькою сировиною, зовнішньоекономічна діяльність, країна походження товару, відшкодування експортного ПДВ, схеми порушень.

Вступ. Ставлячи за мету отримання максимально високих прибутків, ряд суб'єктів підприємницької діяльності досягає її в заборонений спосіб: ухиленням від сплати податків, заняттям забороненими видами діяльності, незаконним вивезенням капіталів за кордон, незаконною легалізацією доходів і створенням фіктивних фірм, монопольним завищенням цін на товари, фальсифікацією торгових марок, незаконним відшкодуванням експортного ПДВ з державного бюджету тощо. Такі незаконні способи збагачення вступають у суперечність з інтересами українського суспільства, підривають економічну могутність і суверенітет держави.

Проблема захисту українського внутрішнього ринку від незаконного ввезення товарів на митну територію України, а також зменшення втрат державного бюджету через велику кількість порушень та зловживань у сфері зовнішньоекономічних операцій, на жаль, і нині залишається актуальною.

Значна кількість суб'єктів ЗЕД працює за схемами, які дозволяють ухилитися від сплати ПДВ до бюджету і при цьому заявляти значні суми до його відшкодування. До найбільш поширених можна зарахувати:

1. Декларування експортованої продукції (товарів) за ціною, що значно перевищує її реальний рівень (шляхом включення до митної вартості неіснуючих витрат, збільшення понесених під час експорту витрат в декілька разів тощо).

© Т. С. Єдинак, Т. С. Тоцька, 2009

2. Останнім часом усе частіше трапляються випадки, коли експортери розраховуються зі своїми постачальниками частково, за винятком сум ПДВ. Потім вони продають товари за кордон за ціною, яка не набагато перевищує суму, сплачену постачальнику таких товарів (на 2–3 % більше). Але, враховуючи те, що на такій операції підприємство одержує величезні суми експортного відшкодування, стає питання про економічний сенс таких операцій: підприємство одержує свій прибуток прямо з бюджету у вигляді мільйонів експортного відшкодування.

3. Окремі “кмітливі” суб'єкти ЗЕД зазначають у вантажній митній декларації назву товару, що експортується, на кшталт “Мембрани іоноселективного електрода для визначення високорозрядних фосфат-іонів”. Звичайно, перевірити відповідність функціонального призначення товару його назві за короткий термін практично неможливо. Як правило, заявлена митна вартість таких товарів сягає мільйонів гривень.

Та з розвитком національної економіки шахрайства й махінації в економічній сфері стають усе вишуканішими і складнішими, а слабкі місця в нормативно-законодавчій базі дають можливість суб'єктам господарювання використовувати їх, завдаючи величезної шкоди фінансово-економічним інтересам України.

Нині серед зовнішньоекономічних операцій поряд з імпортними та експортними все більшого поширення набувають операції з давальницькою сировиною. Вони є не тільки необхідністю української

сучасності, а й безумовним наслідком тенденцій розвитку світового господарства, його розвитку в ринкових умовах.

Проте такі операції двоякі за своєю суттю. З одного боку, вони слугують для налагодження і розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, інтеграції України у світову економіку, створення безперервного циклу виробництва високотехнологічної продукції в декількох країнах, а подекуди єдиною прийнятною схемою функціонування багатьох українських підприємств, розташованих далеко від сировинних баз. З іншого – використання давальницьких схем створює умови для тіньових схем з вивезення капіталу за кордон через офшорні компанії та ухилення від сплати податків.

Зовнішньоекономічна діяльність – один з напрямів, що досить глибоко вивчають вітчизняні та зарубіжні науковці та практики. У працях А. Кредісова, Л. Письмаченко, Н. Горячих, В. Гринкової, А. Сбігнева, Г. Філіної, В. Сухарського розкрито роль держави в регулюванні зовнішньоекономічної діяльності. Окремим питанням порядку здійснення операцій з давальницькою сировиною, а також їх державному регулюванню та контролю у своїх працях приділяють увагу Т. Лапенко, І. Нижній, С. Чудина.

Однак, незважаючи на широке коло досліджуваних проблем, теоретичні та практичні аспекти державного регулювання зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною мало досліджені.

Постановка завдання. У зв'язку з недостатнім нормативним та методичним забезпеченням державного регулювання давальницьких операцій, відсутністю єдиного науково обґрунтованого підходу до визначення його основних понять, положень і принципів виникає необхідність визначення “слабких місць” державного регулювання зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною та надання пропозицій щодо їх усунення.

Результати дослідження. Слід зупинитися на законодавчому визначенні понять “операція з давальницькою сировиною” та “давальницька сировина”. В Україні поняття операцій з давальницькою сировиною, а також порядок їх здійснення і регулювання з боку держави закріплено Законом України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. [1].

Згідно зі ст. 1 зазначеного Закону, операція з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах – це операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду, відповідно до УКТЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату.

До операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі переробки, а також на заключному є основним матеріалом. Її вартість становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції, при цьому обов'язкове попереднє здійснення поставки виконавцю давальницької сировини відносно повернення виготовленої з неї готової продукції замовнику.

Важливе також визначення поняття самої давальницької сировини.

Так, згідно з тією ж ст. 1 Закону № 327/95-ВР, давальницька сировина – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції.

Закон також визначає, що право власності під час ввезення давальницької сировини на митну територію України та виготовлену з неї готову продукцію належить виключно іноземному замовнику.

Процедура митного регулювання зовнішньоекономічних відносин передбачає класифікацію операцій з давальницькою сировиною в таких митних режимах: “переробка на митній території” та “переробка за межами митної території”.

Згідно зі ст. 229 Митного кодексу України (далі – МКУ), переробка на митній території України – митний режим, відповідно до якого ввезені на митну територію України товари, що походять з інших країн, піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання, за умови вивезення за межі митної території України продуктів переробки, відповідно до митного режиму експорту [2].

Як бачимо, в даному визначенні одна з головних ознак операції з давальницькою сировиною – саме іноземне походження товарів, що ввозяться як сировина. Згідно зі ст. 277 МКУ, країною походження товару вважається країна, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці. Отже, Україна ніяк не може бути країною походження такої давальницької сировини.

Для підтвердження походження товару митний орган у передбачених чинним законодавством випадках має право вимагати подання сертифіката про походження такого товару (ст. 282 МКУ). Проте нині чинним законодавством України не передбачено обов'язкового подання сертифіката про походження товарів, що ввозяться як давальницька сировина в митному режимі “переробка на митній території”.

На перший погляд, відсутність такої норми в законодавчих актах не загрозлива для економіки країни, однак на практиці цей факт дає підстави для здійснення групою суб'єктів ЗЕД одночасно декількох порушень митного, податкового та іншого законодавства. Це, у свою чергу, призводить не тільки до

неотримання обов'язкових платежів до державного бюджету, а й в окремих випадках надає право на отримання суб'єктом ЗЕД відшкодування з бюджету експортного ПДВ.

Розглянемо законні схеми переробки давальницької сировини на митній території України. Перша схема – ввезення іноземної давальницької сировини на територію України (рис. 1).

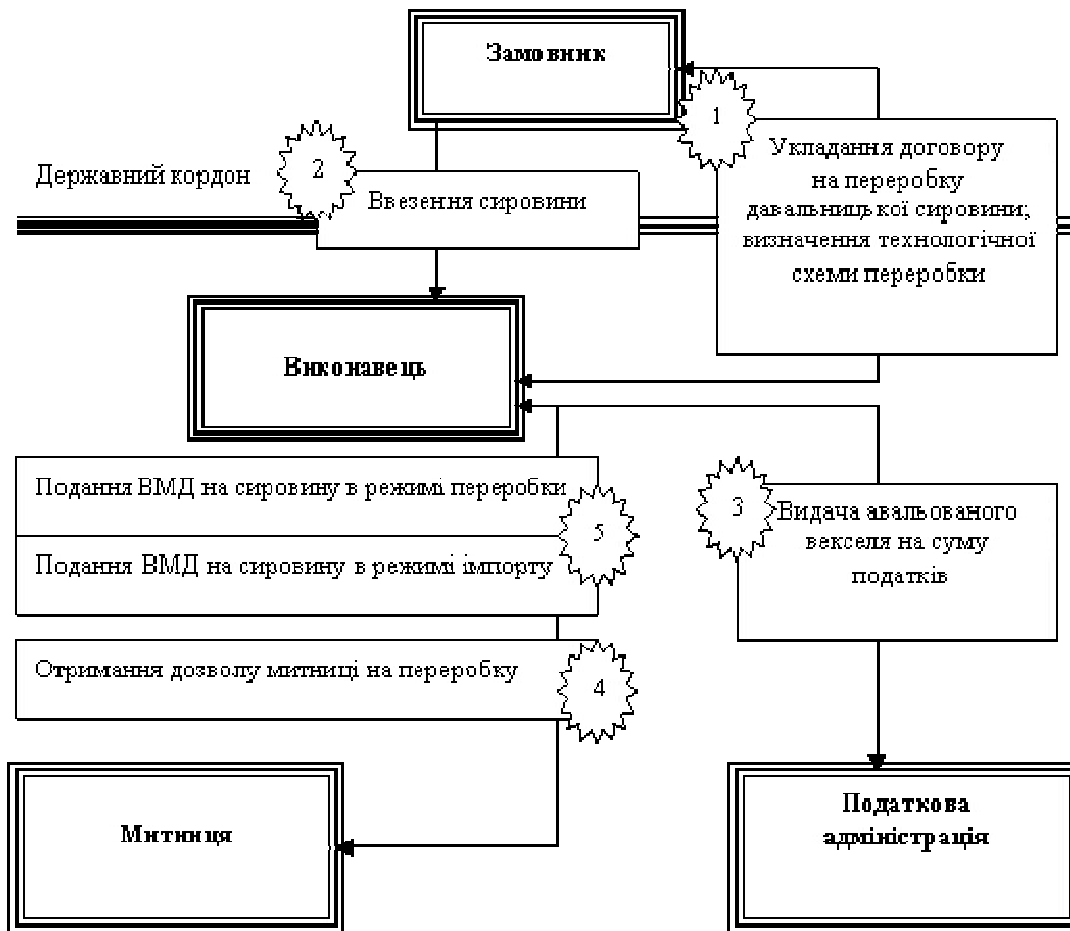


Рис. 1. Порядок ввезення давальницької сировини іноземного замовника на територію України

Зауважимо, що ввізні податки – ввізне мито, акцизний збір та ПДВ сплачує виконавець шляхом подання до податкової адміністрації простого авальованого векселя, погашення якого здійснюється за умови вивезення за межі території України в повному обсязі готової продукції.

Друга схема надходження сировини на переробку від нерезидента – закупівля давальницької сировини на території України (рис. 2).

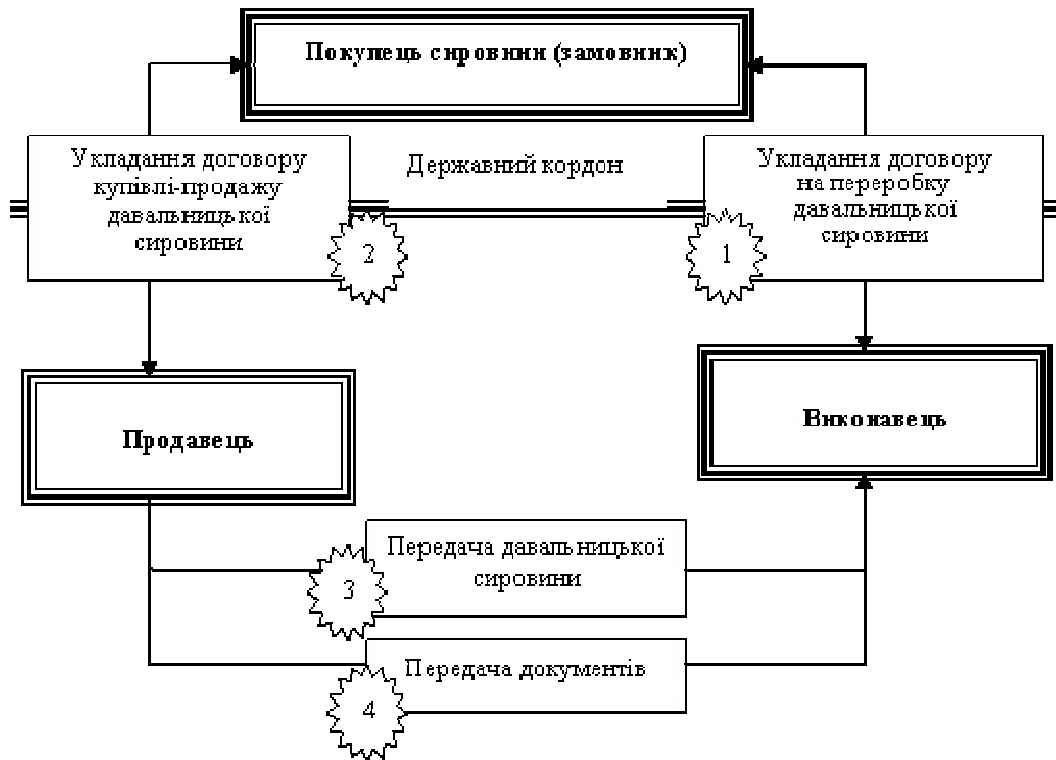


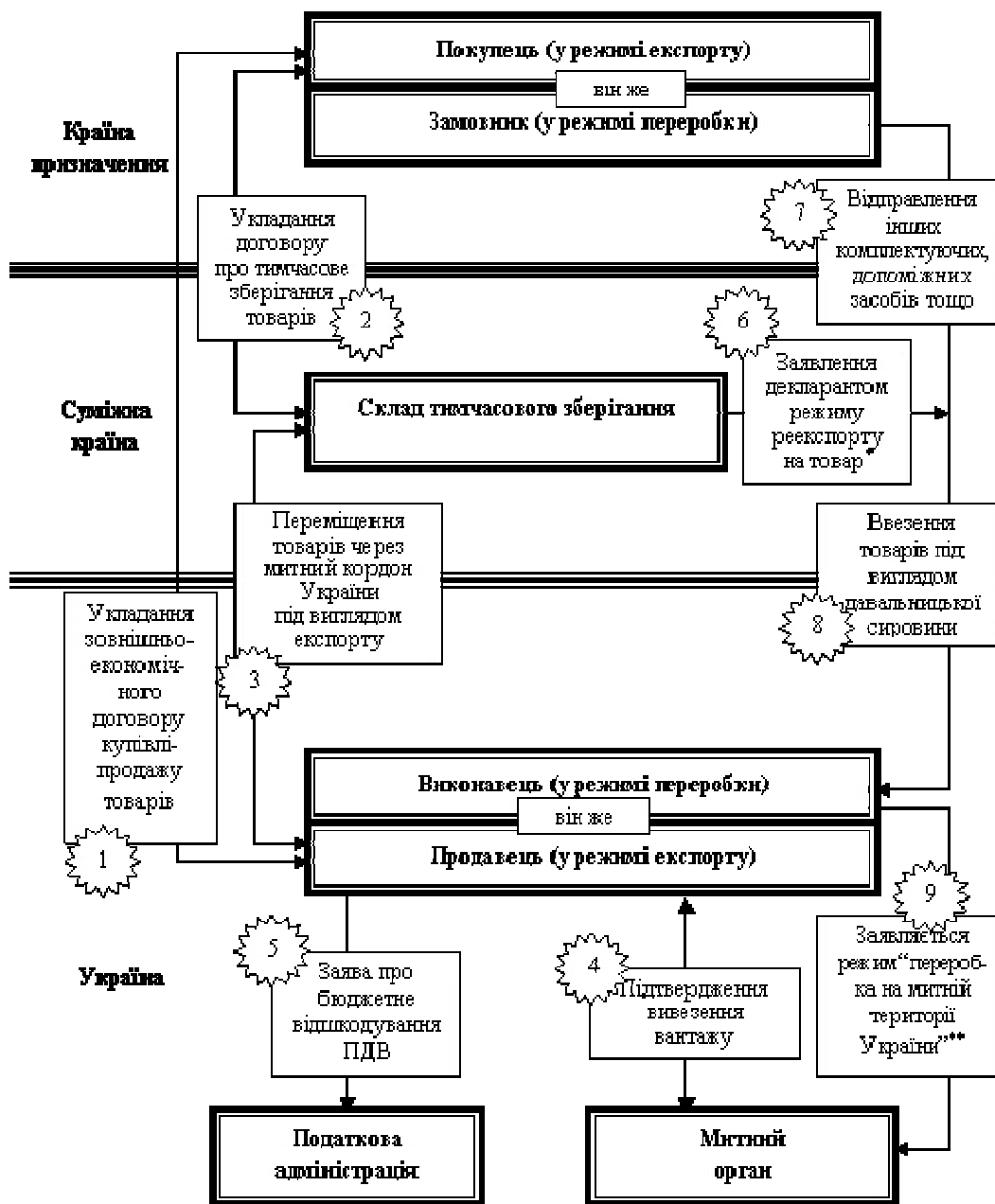
Рис. 2. Порядок закупівлі давальницької сировини за іноземну валюту на території України

Особливості такої схеми полягають у тому, що: по-перше, купівля давальницької сировини на території України здійснюється виключно за іноземну валюту; по-друге, на закуплену давальницьку сировину не поширюється норма обмеження строку переробки, оскільки ні вексель, ні письмове зобов'язання на сплату митних платежів не видаються.

Проте, незважаючи на достатньо прості та прозорі схеми надходження і переробки давальницької сировини іноземного замовника на митній території України, останніми роками під час таких операцій усе більшого поширення набуває схема махінацій, коли український постачальник товарів (він же виробник товару “давальницька сировина”) здійснює експорт товару-сировини з метою отримання права на відшкодування ПДВ з державного бюджету, а потім уже іноземний замовник (як правило, він же покупець експортованого товару) ввозить таку сировину для переробки на митній території України.

У підтвердження того, що ввезена давальницька сировина українського походження, часто виступає той факт, що окремі експортні й імпорتنі поставки мають, як правило, ідентичні дані щодо заявленого вантажу: назву, артикул, вагу, вартість. Транспортний засіб, яким спочатку експортується товар, а потім ввозиться в Україну під виглядом давальницької сировини, у переважній більшості випадків також не змінюється.

Загальна схема цієї “махінації” має такий вигляд (рис. 3).



* При цьому країна походження товару встановлюється як невідома у зв'язку з тим, що на товарних ярликах немає достатньої інформації про країну походження. Крім того, в пакеті документів, що надається в режимі реекспорту митному органу, немає сертифіката про країну походження товару форми СТ-1;

** За умови вивезення за межі території України в установленний термін у повному обсязі готової продукції режим "переробка на митній території України" передбачає звільнення від сплати мита, акцизного збору та ПДВ.

Рис. 3. Схема незаконного відшкодування експортного ПДВ з використанням давальницької схеми переробки сировини

Розрахуємо на умовному прикладі втрати державного бюджету від такої "схеми":

1. Подія перша: підприємство-виробник А (Україна) експортує підприємству Б (Німеччина) товар за кодом УКТЗЕД 5208 11 1000 – тканина для виготовлення медичних перев'язувальних матеріалів (марля) загальною вартістю 1 млн грн.

2. Подія друга: товар не доходить до підприємства Б, а розміщується у суміжній з Україною країні на складі тимчасового зберігання.

3. Подія третя: заявлення декларантом у країні, де розташований склад тимчасового зберігання, режиму реекспорту на товар, після чого він ввозиться в Україну підприємством Б під виглядом давальницької сировини підприємству А для виготовлення марлевих пов'язок.

Розрахунок:

1) у разі підтвердження митним органом факту вивезення товару за межі митної території України підприємство А має право на відшкодування з державного бюджету суми ПДВ у розмірі 20 % вартості товару, що становить у даному випадку 200 тис. грн;

2) оскільки товар – давальницька сировина – ввозиться з порушенням митного законодавства в частині іноземного її походження, така сировина фактично імпортується знову на митну територію України зі звільненням від оподаткування в разі вивезення готової продукції за межі митної території України. З урахуванням цього такий товар повинен був бути розміщений у звичайному режимі імпорту (ІМ 40) або реімпорту (ІМ 41) зі сплатою всіх митних платежів без пільг.

Так, у разі ввезення сировини в режимі імпорту до сплати належать такі платежі:

– мито за ставкою 20 % (пільгова ставка у розмірі 1 % не може бути застосованою, оскільки країна походження товару невідома), що становить у даному випадку 200 тис. грн;

– ПДВ = $(1 \text{ млн грн} + 200 \text{ тис. грн}) \times 20 \% : 100 = 240 \text{ тис. грн}$.

Загальна сума несплачених платежів – 440 тис. грн.

У разі ввезення сировини в режимі реімпорту за умови підтвердження саме українського походження товарів до сплати належить тільки ПДВ у розмірі 200 тис. грн.

Таким чином, урахуваючи те, що окремі суб'єкти ЗЕД здійснюють за рік не одну таку операцію та на суми, більші за умовні, щороку державний бюджет України зазнає величезних збитків.

І хоча, згідно з чинним законодавством, український суб'єкт ЗЕД діє законно та не вчиняє ніяких правопорушень, очевидна схема “махінації”, скоєної групою юридичних осіб, оскільки правопорушення здійснюється безпосередньо самим іноземним замовником, коли він ввозить сировину українського походження одночасно з отриманням українським постачальником (виробником сировини) економічної вигоди.

Висновки. За роки існування податку на додану вартість окремі суб'єкти ЗЕД не тільки усвідомили, а й шахрайською практикою довели, що податок – це не тільки обов'язковий платіж до бюджету, а й можливість незаконного збагачення за рахунок держави. Вміло користуючись лазівками у податковому, митному та іншому законодавстві, а то й порушуючи його, вони одержують чималі суми бюджетного відшкодування експортного ПДВ. Однією зі схем відшкодування все частіше стають операції з давальницькою сировиною.

Згідно з митним законодавством подання сертифіката про походження товарів у випадку їх оформлення в режим переробки на митній території України не обов'язкове, хоча іноземне походження товарів – одна з умов застосування режиму такої переробки. Дана неврегульованість у законодавстві дозволяє суб'єктам ЗЕД незаконно ухилятися від сплати податків у повному обсязі, а також відшкодовувати з бюджету ПДВ.

Вважаємо, що для запобігання і перешкоджання здійсненню наведеної “сірої” схеми ввезення давальницької сировини на митну територію України та забезпечення фінансово-економічної безпеки країни в цілому слід установити додаткові заходи нетарифного регулювання, а саме зобов'язати суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності під час митного оформлення таких поставок подавати сертифікат про походження товарів. Тому внесення до Митного кодексу України та інших законодавчих актів, які регулюють операції з давальницькою сировиною, змін щодо обов'язкового подання сертифіката походження, вкрай необхідне та невідкладне.

Література

1. [Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах](#) : Закон України від 15.09.1995 р. № 327/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Митний кодекс України № 92-IV від 11.07.2002 р. [Текст]. – Харків : Одиссей, 2002. – 224 с.