

ПІДПРИЄМНИЦТВО

УДК: 339.012.24

О.Є. Кузьмін, А.В. Тодошук, О.Г. Мельник
Національний університет “Львівська політехніка”

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

© Кузьмін О.Є., Тодошук А.В., Мельник О.Г., 2013

Обґрунтовано роль податкового навантаження в активізуванні зовнішньоекономічної діяльності. Ідентифіковано та розкрито особливості оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності відповідно до Податкового кодексу України та Митного кодексу України. Розглянуто проблемні аспекти оподаткування вітчизняних підприємств в умовах зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові слова: податки, зовнішньоекономічна діяльність, оподаткування, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності.

O.Ye. Kuzmin, A.V. Todoschuk, O.H. Melnyk
Lviv Polytechnic National University

FEATURES OF TAXATION BY SUBJECTS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

© Kuzmin O.Ye., Todoschuk A.V., Melnyk O.H., 2013

In the article the role of the tax loading is reasonable in activation of foreign economic activity. The features of taxation of subjects of foreign economic activity are identified and exposed in accordance with the Internal revenue code of Ukraine and Custom code of Ukraine. The problem aspects of taxation of domestic enterprises are considered in the conditions of foreign economic activity.

Key words: taxes, foreign economic activity, taxation, subject of foreign economic activity.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності діагностують доцільність, ефективність та результативність зовнішньоекономічних операцій з урахуванням податкових платежів, що їх супроводжують. Вибір іноземних контрагентів також істотно залежить від особливостей митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності у країнах-партнерах. В Україні з 2011 р. введено у дію новий Податковий кодекс України, котрий визначає особливості оподаткування діяльності вітчизняних підприємств та нерезидентів [1], а також з червня 2012 р. впроваджено Митний кодекс України [1], котрий регулює особливості митного оформлення та оподаткування зовнішньоекономічних операцій. З грудня 2012 р. створено Міністерство доходів і зборів України на базі об'єднання Митної служби України та Податкової служби України, що дає змогу оптимізувати фіскальні функції державних органів влади та посилити контроль за діяльністю суб'єктів господарювання. Варто зауважити, що близько 40 % доходів державного бюджету забезпечує саме українська митниця за рахунок ПДВ, акцизного податку, мита з імпорту товарів, в абсолютних цифрах такі надходження оцінюються у понад 110 млрд. грн. на рік [1]. Усі зазначені вище законодавчі зміни істотно впливають на діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Треба констатувати, що, за оцінками Світового банку та аудиторської компанії “PriceWaterHouseCoopers”, у 2011–2012 рр. у рейтингу легкості сплати податків серед 183 країн

світу Україна перебувала на 181 місці, після неї – Конго і Венесуела. В Україні сплачують найбільшу кількість податкових платежів у світі – 135 (для порівняння – середня кількість податкових платежів у світі сягає близько 29), а на сплату цих податкових платежів витрачається 657 годин у рік (середній час у світі – 277 годин) [1]. Такі рейтингові позиції негативно впливають на рішення потенційних інвесторів та нерезидентів-контрагентів щодо започаткування підприємницької діяльності на теренах України чи з вітчизняними суб'єктами господарювання, тому на державному рівні цілеспрямовано реалізуються прогресивні зміни у сфері оподаткування.

Складність та багатоманітність нормативно-правових положень щодо оподаткування зовнішньоекономічних операцій зумовлює потребу у формуванні певної систематизованої інформаційної бази у цій сфері для резидентів і нерезидентів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано вирішення цієї проблеми. Надійшли найбільшій джерелами інформації щодо бази, ставок та особливостей оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є Податковий кодекс України [1], Митний кодекс України [1], різноманітні міжнародні та вітчизняні нормативно-правові акти. Варто зауважити, що вказані нормативно-правові документи істотно змінили оподаткування зовнішньоекономічних операцій, зумовивши як переваги, так і певні недоліки для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Зважаючи на подане вище, виникає необхідність у діагностуванні та систематизуванні особливостей оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

Цілі статті. Метою дослідження є ідентифікування особливостей оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) в Україні та виокремлення проблемних аспектів у цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, зареєстровані в Україні, оподатковуються на загальних підставах. Тобто, відповідно до чинного законодавства з 2013 р. підприємства сплачують податок на прибуток – 19 %, а з 2014 р. – 16 %. Такі зміни є доволі оптимістичними, але водночас статтею 57 Податкового кодексу України впроваджується сплата цього податку авансовими платежами у розмірі не менше 1/12 нарахованого до сплати обсягу податку за попередній звітний рік [1].

Під час зовнішньоекономічних операцій на товари, які переміщують митний кордон України, накладаються такі непрямі податки, як ПДВ, акцизний податок, мито. ПДВ впроваджено у близько 160 країнах із 215 держав світу, не використовують ПДВ лише експортери нафти (Бруней, Ірак, Кувейт, Лівія, Оман) та острівні держави (Мальдіви, Багами та ін.), які застосовують податок з обороту або податок з кінцевої реалізації [1]. На сьогодні в Україні в разі імпорту податок на додану вартість (ПДВ) становить 20 %, а в разі експорту – 0 %, а з 2014 р. ставка податку повинна зменшитись до 17 %, що може певним чином активізувати імпорту діяльність. Цей податок є ключовою статтею українського бюджету, а 80–90 % надходжень за ПДВ формуються з імпорту товарів. Варто зауважити, що для суб'єктів ЗЕД актуальними залишаються проблеми відшкодування ПДВ у разі експорту, що сприяє вилученню обігових коштів та погіршує платоспроможність підприємств. Але впродовж 2011–2012 рр. обсяги та частка відшкодуваного ПДВ постійно зростають, окрім цього активізується система автоматичного відшкодування ПДВ, яка впроваджена Податковим кодексом. Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку мають платники податку, які відповідають одночасно сукупності критеріїв, а саме: проти них не порушено справи про банкрутство; обсяг операцій із нульовою ставкою ПДВ протягом попередніх послідовних звітних місяців (або чотирьох кварталів) не перевищує 40 % від загального обсягу поставок; сукупна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами чи послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів (послуг), за даними податкових накладних, не перевищує 10 % заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування; середня заробітна плата працівників не менше, ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений

законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів); підприємства не мають податкового боргу. Окрім вказаних критеріїв, платники ПДВ також повинні відповідати одному із таких критеріїв: перебувати у трудових відносинах із понад 20 особами у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів); або мають основні фонди, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців; або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (співвідношення сплаченого податку та обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього у галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів). Визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності [1]. Вищезазначена система автоматичного відшкодування ПДВ все більше поширюється, підприємства активно підвищують заробітні плати своїм працівникам, щоб відповідати задекларованим критеріям.

Зазначимо, що механізм нарахування ПДВ в Україні у разі імпорту не змінився, адже базою обкладання ПДВ є сума митної вартості товару, мита та акцизного податку (якщо йдеться про підакцизну продукцію).

У деяких країнах Європи в період кризи використовували так званий механізм “податкового дефлятора”, за яким ставка ПДВ зростала, що давало змогу захищати внутрішній ринок від імпорту, але водночас зменшувались соціальні нарахування на заробітну плату до 4–7 % (в Україні – 34,7–49,7 %), що сприяло ліквідації інфляції в межах країни. В країнах Європи впродовж 2009–2012 рр. спостерігається зростання ставок ПДВ. Так, у Великобританії ставка ПДВ зростає за вказаний період з 15 % до 20 %, у Греції – з 19 % до 23 %, у Іспанії – з 16 % до 20 %, у Італії – з 20 % до 21 %, у Португалії – з 20 % до 23 %, у Польщі – з 20 % до 23 % тощо [1]. Такі зміни у ставках пов'язуються з тим, що ПДВ у Європі розглядається як інструмент стабілізації доходів державних бюджетів, а також як засіб захисту національних ринків. У європейських країнах, на відміну від України, експортери не приховують оподатковуваних операцій, оскільки гарантовано отримують відшкодування за цим податком, не маючи проблем із вимиванням обігових коштів.

До позитивних нововведень у податковому законодавстві в Україні треба зарахувати певні положення, які ліквідовують схеми виведення національного капіталу в офшорні зони. Так, статтею 139 Податкового кодексу України визначено перелік витрат, що не враховуються під час визначення оподаткованого прибутку, так збільшуючи базу оподаткування. До таких витрат зараховано витрати на придбання у нерезидента послуг з консалтингу, маркетингу, реклами, котрі становлять понад 4 % чистої виручки від реалізації за попередній рік. Але вказані витрати повністю не враховуються до складу “податкових” витрат, якщо вищенаведені послуги придбані у нерезидента з офшорним статусом. Витрати на придбання у нерезидента послуг та робіт з інжинірингу повністю не зараховують до складу “податкових витрат”, якщо нерезидент зареєстрований в офшорах та оншорах, та можуть входити до складу таких витрат для всіх інших нерезидентів, за умови, що обсяг вказаних витрат не перевищує 5 % митної вартості імпортного обладнання за інжиніринговим контрактом. До складу витрат також не враховують роялті, нараховані на користь нерезидента з офшорним статусом [1, с. 203–205]. У разі укладання договорів вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, які передбачають оплату товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів з офшорним статусом, чи під час здійснення розрахунків через таких нерезидентів або через їхні банківські рахунки, витрати платників податку на оплату вартості можуть входити до складу витрат обсягом 85 % від вартості вказаних товарів.

Не зважаючи на те, що Податковий кодекс України певним чином перешкоджає діяльності підприємств-резидентів із нерезидентами, зареєстрованими у офшорних зонах, все ж залишається проблема щодо оподаткування експортних операцій через таких нерезидентів із застосуванням нульової ставки згідно з міжнародними договорами. Дослідження свідчать, що в Україні загалом та в Львівській області зокрема існує чимало підприємств, які укладають експортні угоди з нерезидентами, зареєстрованими в офшорних зонах (Кіпр, Віргінські острови, Сейшельські острови тощо), хоча фактична поставка здійснюється у країні кінцевого споживання, у такому разі повинна

відбуватись сплата податку на прибуток (15 % – податок на репатріацію). За оцінками Державної податкової служби щороку бюджет України через такі “транзитні операції” втрачає понад 7,0 млн. грн. податку на прибуток [1].

Під час експортно-імпортних операцій суб’єкти ЗЕД відповідно до чинних вимог сплачують мита, що розраховуються адвалорним, специфічним чи комбінованим методами. Крім цього, у випадках, передбачених законодавством України з метою захисту національних інтересів можуть застосовуватись сезонні мита (від 60 до 120 послідовних днів), антидемпінгові та компенсаційні мита. Потрібно звернути увагу, що новим митним законодавством передбачено спрощення митних формальностей, зменшення нормативів часу на оформлення зовнішньоекономічних операцій, зменшення переліку документів тощо. Водночас митним органам передано додаткові контрольні функції, адже вони можуть здійснювати постаудит у суб’єктів ЗЕД. Статтею 282 Митного кодексу України передбачено випадки звільнення товарів від оподаткування митом (т. зв. податкові пільги), до яких зокрема зараховують [1, с. 162–164]:

- транспортні засоби комерційного призначення, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення;
- валюта України, іноземна валюта, цінні папери та банківські метали;
- товари, що ввозяться в Україну в межах міжнародної технічної допомоги відповідно до міжнародних угод, які погоджені Верховною Радою України;
- устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергоощадне обладнання, обладнання для виробництва енергії з відновлювальних джерел енергії за умови, що ці товари застосовуються платником податків для власного виробництва та якщо ідентичні товари не виробляються в Україні;
- технічні та транспортні засоби, зокрема самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі тощо.

Окрім цього, особливості обкладання митом товарів, що здійснюють переміщення через митний кордон України, тісно пов’язано із митними режимами, яких за законодавством налічується 14, а саме: імпорт, реімпорт, експорт, реекспорт, транзит, тимчасове ввезення, тимчасове вивезення, митний склад, вільна митна зона, безмитна торгівля, переробка на митній території, переробка за межами митної території, знищення або руйнування, відмова на користь держави.

Ставки ввізних мит визначаються Єдиним митним тарифом України [6], у якому зазначено ставки мита на сотні позицій товарів згідно з УКТ ЗЕД. Ключовою проблемою у цій сфері є встановлення різних ставок мита в межах, наприклад, однієї товарної групи, адже такий підхід ускладнює як процедуру декларування товару (брокерам складно правильно ідентифікувати товар та не помилитись), так і процедуру контролю за декларуванням, оскільки інколи складно перевірити правильність застосованої ставки мита, та діагностувати, чи не відбулось її свідомого заниження. Зважаючи на наведене, варто прагнути до уніфікування ставок мит у визначених товарних позиціях.

Чинним законодавством (статті 212–215 Податкового Кодексу України) передбачено встановлення акцизних податків при імпорті певних видів продукції, які замінили попередні акцизні збори [0]. До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистилятори, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну, нафтопродукти, скраплений газ, автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли. Ставки акцизного податку також можуть формуватись за адвалорним підходом, специфічним, адвалорним та специфічним одночасно (наприклад, щодо сигарет з фільтром, без фільтру, цигарок). Варто зауважити, що акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів сплачується до або в день подання митної декларації. У колах науковців і практиків точаться дискусії щодо ставок акцизного податку на окремі товари. Так, ставка податку на пиво із солоду становить 0,74 грн. / літр, а на вина ігристі – 2,14 грн. / літр, тобто акциз на пиво є доволі низьким, що дає змогу активно просувати його на українському ринку. З 2012 р. ставки акцизного податку на більшість легких та важких дистилятів було підвищено, що експерти називають негативним чинником для національної економіки.

Відповідно до Митного Кодексу України, якщо підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність понад три роки, впродовж цього періоду посадові особи підприємства жодного разу не

притягувались до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, немає жодних невиконаних зобов'язань зі сплати митних платежів та інших боргових податкових зобов'язань, підприємство володіє інформаційно-аналітичною системою обліку зовнішньоекономічних операцій, то воно може набувати статусу уповноваженого економічного оператора. Вказаний статус повинен надати суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності низку спрощень, а саме: звільнення від надання гарантій при здійсненні внутрішнього митного транзиту, митне оформлення товарів на території підприємства, подання однієї митної декларації за період, а не на партію товарів (хоча ідентичні операції впродовж періоду можуть здійснюватись неодноразово), зняття митного забезпечення без дозволу митниці тощо. Варто зауважити, що на сьогодні триває робота із розроблення організаційного механізму надання статусу уповноваженого економічного оператора та реалізації зазначених преференцій. Для законослухняних та успішних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності отримання вказаного статусу сприятиме активізуванню зовнішньоекономічних операцій та спрощенню взаємодії з митними органами.

Треба зауважити, що Митний кодекс України формально збільшив максимальний термін перероблення давальницької сировини на території України з 90 днів до 365 днів, але цей термін встановлюють митні органи індивідуально під час видачі дозволу підприємству залежно від тривалості перероблення товарів.

Міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування передбачено сплату ідентичних податків лише у одній із країн, це стосується зокрема нульової ставки ПДВ під час експорту, адже в країнах імпорту встановлені власні ставки цього податку. Аналізування особливостей оподаткування нерезидентів в Україні (стаття 160 Податкового Кодексу України) свідчить, що переважно доходи від господарської діяльності, походженням з України, підлягають оподаткуванню за ставкою 15 % від їх суми та сплачуються до бюджету під час їх виплати нерезиденту [1]. До вказаних доходів належать: проценти, що сплачує резидент на користь нерезидента (зокрема за позиками і борговими зобов'язаннями), дивіденди, роялті, доходи від інжинірингу, лізингова та орендна плати, доходи від продажу нерухомого майна нерезидента, що розташоване на території України, прибуток від операцій з корпоративними правами, доходи від спільної діяльності на території України, брокерська, комісійна, агентська винагороди, доходи у вигляді благодійних внесків на користь нерезидента тощо. Цікавим є той факт, що не підлягають оподаткуванню доходи нерезидентів, отримані у вигляді процентів або дисконтних доходів за державними цінними паперами або борговими зобов'язаннями, які забезпечені державними чи місцевими гарантіями.

Аналізування чинної нормативно-правової бази та практики функціонування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності дає змогу виокремити ключові проблемні аспекти у сфері оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності:

1. Незважаючи на позитивні зрушення у сфері повернення ПДВ експортерам, все ж заборгованість за цим податком перед підприємствами існує.
2. Зберігання схеми нарахування податків на податки під час оподаткування зовнішньоекономічних операцій.
3. Існування певних податкових прогалів у сфері оподаткування операцій із нерезидентами, що зареєстровані в офшорах (очікується ліквідувати цю проблему на засадах прийняття законодавства про трансфертне ціноутворення).
4. Ліквідація вексельних розрахунків при сплаті переважної частини податків, що ускладнює функціонування підприємств, котрі відчувають брак обігових коштів.
5. Продовження практики сплати податку на прибуток підприємств за авансовим підходом, незважаючи на реальні обсяги бази оподаткування.
6. Високий рівень диференціації ставок мит навіть у межах однієї товарної групи, що ускладнює процедуру митного декларування та створює можливості для маніпулювання і заниження вказаних ставок тощо.

Висновки та перспективи подальших розвідок за проблемою. Виконані дослідження дають змогу констатувати, що система оподаткування в Україні на сучасному етапі, зокрема у сфері оподаткування ЗЕД, реформується з фіскального на стимулюючий вектори розвитку. Незважаючи

на низку прогресивних змін у сфері оподаткування, залишається значний перелік невирішених проблем, що перешкоджають активізуванню зовнішньоекономічної діяльності.

Перспективами подальших досліджень є формулювання шляхів та визначення напрямів вирішення виокремлених проблем оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

1. Податковий кодекс України: чинне законодавство (відповідає офіц. тексту). – К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011. – 584 с.; 2. Митний кодекс України: чинне законодавство (відповідає офіц. тексту). – К.: Паливода, 2012. – 344 с.; 3. Пинзеник В. Вступ до Митного союзу обернеться для України втратою суверенітету [Електронний ресурс] / Віктор Пинзеник. – Режим доступу: <http://www.Klichko.org.ua>; 4. Paying Taxes 2007-2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.world.bank>; 5. Де ставити кому? Ставки Податку на додану вартість підвищувати не знижувати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravozahyst.sumy.ua/?p=371>; 6. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minrd.gov.ua/>; 7. Закон України “Про Митний тариф України” № 2371-III від 5 квітня 2001 року зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>; 8. Податковий кодекс: консультації та коментарі. – 2011. – № 17(17). – 81 с.

УДК: 338.33 + 658

О. Є. Кузьмін, Х. С. Передало, Х. В. Дрималовська
Національний університет “Львівська політехніка”

ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ДИВЕРСИФІКАЦІЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

© Кузьмін О. Є., Передало Х. С., Дрималовська Х. В., 2013

Розглянуто характерні ознаки диверсифікації діяльності підприємств. Наведено різноманітні думки щодо чинників, які впливають на вказане економічне поняття. Виокремлено узагальнені чинники зовнішнього та внутрішнього середовища, що значно впливають на диверсифікацію діяльності підприємств.

Ключові слова: диверсифікація діяльності підприємства, чинники, глобалізація.

O. Ye. Kuzmin, Kh.S. Peredalo, Kh.V. Drymalovska
Lviv Polytechnic National University

THE FACTORS OF INFLUENCE ON DIVERSIFICATION ACTIVITY OF ENTERPRISES

© Kuzmin O.Ye., Peredalo Kh.S., Drymalovska Kh.V., 2013

The characteristics of diversification activity of enterprises are considered. The various opinions regarding the factors that influence on specific economic concept are elucidated. The generalized factors of external and internal environment that impact on the diversification activity of enterprises are singled out.

Key words: diversification activity of enterprise, factors, globalization.

Постановка проблеми. Порівнюючи минулі та теперішні умови діяльності підприємств в Україні, можна стверджувати про їх істотну відмінність, яка спричинена насамперед впливом особливостей розвитку світової економіки. Сьогодні світова економіка є глобалізованою, що може позитивно, так і негативно впливати на ринкове економічне середовище України. Основу націо-