

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

Правові горизонти



Legal horizons

ВИПУСК 21 (34)

Суми – 2020

**SECTION 5
ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS;
FINANCIAL LAW; INFORMATION LAW**

**СЕКЦІЯ 5
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО**

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2020.i21.p58>

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ПРОТИДІ ТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ¹**



Гаруст Юрій Віталійович,
доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри адміністративного, господарського права
та фінансово-економічної безпеки,
Навчально-науковий інститут права,
Сумський державний університет



Потапенко Наталія Іванівна,
Навчально-науковий інститут права,
Сумський державний університет

Законом України «Про основи національної безпеки України» на сучасному етапі серед основних, реальних та потенційних загроз національній безпеці України, стабільності в суспільстві, в економічній сфері визначено "тінізацію" національної економіки. Тому, одночасно з створенням та вдосконаленням законодавчої бази, спрямованої на покращення інвестиційного та бізнес-клімату в Україні, відбувається процес реформування адміністративно-правового забезпечення ефективної боротьби з «тіньовою» економікою.

Міжнародний досвід свідчить, що всі розвинуті країни об'єднують зусилля на боротьбу з «брудними» грошовими потоками, які не тільки сприяють погіршенню економічних показників, але й фінансують міжнародний тероризм.

В даній статті проаналізовано найзначніші джерела формування «тіньових» потоків. У відповідності з проведеними дослідженнями найбільшу питому вагу – понад 70% в загальному обсязі «тіньової» економіки займають «офшорні» операції та контрабанда.

З врахуванням даної залежності та аналізу економічних показників встановлено, що чинне законодавство містить недоліки, які створюють умови для існування «тіньового» сектору економіки. Зокрема:

- недосконалість чинного податкового законодавства, а саме ст.39 Податкового кодексу України зводить на мінімум результати боротьби держави з виведення капіталу з офіційного обігу в офшорні зони;

- низьку ефективність законодавства з регулювання валютних операцій, а також законодавства, що передбачає відповідальність керівництва та засновників суб'єктів підприємницької діяльності за неповернення валютної виручки та умисне доведення підприємств

¹ Робота виконана в проекті 0118U003582

до банкрутства в зв'язку із зростанням сум неповернутої валютної виручки

- відсутність доступної, зрозумілої широким верствам населення монетарної політики Національного банку України зокрема і Уряду України в цілому через зростання обсягів купованої іноземної валюти населенням, яка зберігається поза фінансовими установами.

В статті підкреслено основні правові прогалини державної системи дерегулювання «тіньової» економіки і визначено шляхи їх подолання.

Harust Y.V., Potapenko N. I. Complex issues of the administrative and legal regulation within opposition towards Ukrainian economy shadowing. The Law of Ukraine “On the Fundamentals of National Security of Ukraine” currently defines “shadowing” of the national economy as one of the major, real and potential threats to Ukraine's national security, stability in society, and the economic sphere.

Therefore, a process of reforming the administrative and legal support is now being implemented and run simultaneously with deploying of legislative framework (which aim is to improve the investment and business climate in Ukraine). The whole scope of actions and tools is applied within fight against the "shadow" economy.

International experience shows that all developing countries join each other in fight against "dirty" cash flows, which is not the only contribute to the deterioration of economic performance, but also fund international terrorism.

This article analyzes the most significant sources of "shadow" cash flows. According to the research, its major part consists of offshore and smuggling operations, which amount is over 70% of the total shadow economy.

Taking into account this dependency and analysis of economic indicators, it is established that the current legislation contains shortcomings that contribute towards existence and prosperity of a "shadow" sector of the economy. In particular:

- imperfection of the current tax legislation: Article 39 of the Tax Code of Ukraine minimizes the results of the state's struggle to withdraw capital from official circulation in offshore zones;

- low efficiency of legislation on the regulation of foreign exchange transactions, as well as providing legislation responsibility of management and founders of business entities for non-return of foreign exchange earnings and deliberate bringing of enterprises into bankruptcy due to the increase in amounts of non-refundable foreign exchange earnings;

- lack of accessible monetary policy of the National Bank of Ukraine, including the Government of Ukraine at all, which is understandable to the general population due to the increase in the volume of foreign currency purchased by the population, which is stored outside financial institutions.

The article highlights the main legal loopholes of the state system in deregulation of the "shadow" economy and identifies the ways of overcoming them.

Постановка проблеми. Тіньова економіка — господарська діяльність, яка розвивається поза державним обліком та контролем, а тому не відображається в офіційній статистиці. «Тіньові» підприємства не перерозподіляють власних доходів до бюджетів та державних цільових фондів, вони не сплачують податків, збільшуючи власні прибутки [1].

Тіньова економіка є однією з найактуальніших проблем подальшого розвитку України, вона найбільша з суттєвих загроз економічній безпеці держави та її подальшому економічному розвитку.

Сучасна тіньова економіка, злочинність та корупція – нерозривно пов'язані між собою прояви розвитку патологічних відносин в суспільстві.

Аналіз основних досліджень і публікацій. На важливість проблеми зниження рівня тінізації економіки вказує велика кількість наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених, серед яких: О. Баклан, І. Кондрат, Т. Миндюк, Ю. Нехайчук та ін..

Аналіз тінізації економіки в контексті державно-управлінських аспектів забезпечення економічної безпеки здійснюють у своїх працях Я. Жаліло, О. Кравченко, В. Захарченко, О. Леонова, С. Баранов та ін.

Метою статті є визначення основних проблем адміністративно-правового забезпечення протидії тінізації економіки в Україні та розробка пропозицій щодо вдосконалення законодавчої бази

для підвищення ефективності протидії даній загрозі.

Виклад основного матеріалу. У відповідності до Звіту Департаменту економічної стратегії та макроекономічного прогнозування Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України рівень тіньової економіки у 2018 році [2] склав 30% від обсягу офіційного ВВП, що на 2 відсоткових пункти менше за показник 2017 року і є найнижчим рівнем, починаючи з 2009 року.

Не зважаючи на позитивні тенденції до зменшення розміру тіньової економіки впродовж 2015-2018 років, що пов'язано з запровадженням в Україні системи реформ, її рівень залишається небезпечно великим.

Сукупний обсяг тіньового сектору української економіки (за усіма видами тіньової діяльності) становить щонайменше 350 млрд. грн. на рік [3]. Це є головною причиною того, що до державного бюджету не надходить майже 60 % податків від обсягу прибутків, що їх одержують суб'єкти господарської діяльності [4, с. 50]. Найбільші втрати державного бюджету пов'язані з такими тіньовими схемами (табл. 1).

Дана таблиця є яскравою демонстрацією недоліків правової системи та прогалин державної протидії тіньовій економіці.

Слід зазначити, що дана таблиця не враховує тіньові обороти від корупції та від дії кримінальних структур.

Найбільший вплив на формування тіньових потоків має виведення коштів в офшорних схемах – близько 25% від всіх реальних податкових надходжень бюджету.

Незаконний фінансовий потік з України у 2004–2013 роках за даними Global Financial Integrity становить 11,7млрд. на рік. Це свідчить про низьку ефективність вітчизняного законодавства з протидії тіньовій економіці.

В 2015 році в рамках міжнародної взаємодії по боротьбі з організованою злочинністю та тероризмом за сприяння Європейського Союзу було прийнято зміни до Податкового кодексу України – ст.39, яка регулює трансфертне ціноутворення.

Метою застосування даної статті є контроль за схемами заниження податкового навантаження з податку на прибуток під час застосування зовнішньоекономічної діяльності. Кабінет Міністрів України визначив перелік країн з пільговим податковим статусом (офшорні юрисдикції) [6], а також організаційно-правові форми юридичних осіб-контрагентів нерезидентів які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів,

отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

У відповідності з даними про обсяги зовнішньої торгівлі, оприлюдненими Державною службою статистики України протягом 2018 року [7, 8] експорт до країн з офшорним статусом та держав (територій), які включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до ст.39 Податкового кодексу України склав 3,6млрд.дол США, що становить 7,5% від загального обсягу експорту. За січень-серпень 2019 року цей показник склав 2,0млрд.дол США, та 6,0% відповідно (табл. 2).

В зв'язку з цим доцільно проаналізувати ефективність застосування режиму трансфертного ціноутворення, передбаченого з метою збільшення надходжень до бюджету податку на прибуток по господарських операціях з нерезидентами держави (території), які включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до ст.39 Податкового кодексу України, а також юридичних осіб-контрагентів нерезидентів визначених організаційно-правових форм які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (табл. 3).

За даними звіту Державної фіскальної служби України за 2016 рік [9] подано 2,8 тисячі звітів про контрольовані операції на суму 2413млрд.грн. При цьому лише 123 платники за результатами застосування трансфертного ціноутворення збільшило суму прибутку до оподаткування на 0,8млрд.грн. Тобто, із загальної кількості поданої звітності з контрольованих операцій лише 4,4% вплинули на зміну податкової бази. В цілому від операцій з трансфертного ціноутворення за 2016 рік було нараховано лише 144млн.грн.

В 2017 році кількість платників, які декларували здійснення контрольованих операцій зменшилась в порівнянні з попереднім роком на 25% і становила 2,1тис. платників [10]. Обсяг, визначених контрольованими операцій, які задекларовано також зменшився на 35,2%, або на 849млрд.грн. і склав 1564млрд.грн. При цьому самостійне коригування фінансових результатів по контрольованих операціях відбулось лише в 6,9% платників. В порівнянні з 2016 роком сума збільшення бази оподаткування податком на прибуток за трансфертним ціноутворенням зростає на 0,9млрд.грн., але з урахуванням показника 2015 року – зменшилась на 1,6млрд.грн. [11].

Проведений аналіз свідчить про низьку якість механізму застосування адміністрування податку на прибуток в частині контрольованих операцій. Огляд судової практики також свідчить, що більшість донарахувань органами Державної податкової служби податкових зобов'язань з причин заниження коригувань по контрольованих операціях визнаються протиправними та скасовуються. Із 25 адміністративних справ за суттю, розглянутих у судах першої-третьої інстанцій, рішення у більш ніж 84% спорів було прийнято на користь бізнесу.

Причиною заниження надходжень до бюджету податку на прибуток по коригуваннях з контрольованих операцій на нашу думку відбувається в наслідок недосконалості застосування методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» передбачених п.39.3.1 ст.39 Податкового кодексу України.

Вимоги чинного законодавства дають змогу платникам податків досить широко застосовувати дані принципи, що в свою чергу дає змогу уникнення від оподаткування.

Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій (далі – Настанови ОЕСР) є рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері регулювання трансферного ціноутворення, зокрема, щодо застосування принципу "втягнутої руки", але для України не є нормативно-правовим актом і не є частиною законодавства України. Цим документом послуговуються більшість країн світу. В Настановах ОЕСР можна знайти відповіді щодо "суті" регулювання трансфертного ціноутворення, а це важливо, коли "форма" законодавчого втілення бажає кращого, як це є в Україні сьогодні.

Ще однією з проблем законодавчого регулювання зовнішньоекономічних відносин, які трансформуються в тіньові потоки і пов'язані з офшорними схемами є неповернення валютної виручки.

Так, у відповідності з Платіжними балансами [12, 13, 14], опублікованими Національним банком України та даними Державної служби статистики стан розрахунків по експортних операціях наступний: Таблиця 4.

Дана інформація свідчить про значний відтік фінансових ресурсів з України через недосконалість чинного законодавства що регулює у діяльність, низьку якість державного регулювання цієї частини господарських відносин.

Питома вага неповернення валютної виручки впродовж проаналізованого періоду лишається

відносно сталою, що свідчить про улагодження «схем» та незмінність складу порушників.

Результативність контрольної функції Державної податкової служби щодо повноти надходження валютної виручки (табл. 5) проаналізована на підставі інформації, оприлюдненої в річній звітності [9, 10,11] даного органу на офіційному веб-сайті.

Слід відзначити низький рівень сплати до бюджету пені у сфері ЗЕД, який у 2018 році ледве перевищив 10%.

На підставі проведеного аналізу відмічаємо низький рівень забезпечення адміністративно-правового регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності в частині повноти повернення валютної виручки.

У відповідності до звітності Національного банку України [12, 13, 14], протягом 2018 року зростання обсягів готівкової валюти поза банками становило 2,4млрд.дол США. В період січень-серпень 2019 року даний показник склав 1,8млрд. дол. США. Враховуючи, що у відповідності з вимогами чинного законодавства України зберігання готівкової валюти поза банківськими установами юридичним особам заборонено, дане накопичення можливе до здійснення лише населенню.

Згідно даних статистичної звітності офіційний приріст фінансових активів населення на 2018 рік склав лише 35,8млн.грн., що становить близько 1,5млн.дол США.

Дана тенденція свідчить про низький рівень довіри населення до вітчизняної банківської системи, неспроможність Національного банку України зокрема та всіх суб'єктів, що надають фінансові послуги в цілому до якісного виконання своїх функцій.

В Україні опитування щодо довіри до НБУ та банків проводять, зокрема, Консорціум під проводом "Українського інституту соціальних досліджень ім. О.Яременка" та Фонд "Демократичні ініціативи" ім. І.Кучеріва спільно з соціологічною службою "Центру Разумкова".

Результати цих досліджень принципово не відрізняються. Згідно з ними, баланс довіри/недовіри до НБУ у червні 2018 року схилився у бік недовіри, яку висловлювали 62,1% громадян. За такого рівня довіри, ефективність сучасних інструментів монетарної політики НБУ не може бути дієвою щодо широкого кола учасників ринку.

Населення є одним з основних постачальників капіталу на фінансовий ринок і споживачем кредитів на розвиток малого та середнього бізнесу. За розрахунками, до 80 млрд дол. США в Україні зберігається поза банками. Значна їх частка

перебуває на руках у населення. Виключивши цю ланку із фінансово-кредитного механізму, економіка країни втрачає потужний ресурс для зростання, а коло учасників банківського ринку звужується.

Відповідно виявлених найсуттєвіших факторів «тіньової» економіки та встановлених щодо них недоліків законодавства розроблено та запропоновано напрями вдосконалення механізмів державного регулювання у сфері детінізації економічних відносин в Україні.

Існування такого явища, як тіньовий обіг можливе за рахунок недосконалості законодавства, що регулює певний вид діяльності.

Запропоновано:

1. врахувати міжнародний досвід і застосувати під час визначення трансфертного ціноутворення в контрольованих операціях Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій, які є рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері регулювання трансфертного ціноутворення, зокрема, щодо застосування принципу "витагнутої руки".

2. Внести зміни до Податкового кодексу України, якими передбачити для запобігання

зловживанням під час визначення принципу «витагнутої руки» в контрольованих операціях, використання базових індикативних цін на аналогічні товари, які встановлюватимуться Міністерством фінансів України.

3. Внести зміни в Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс, Кодекс України про адміністративні правопорушення щодо підвищення відповідальності керівників та засновників (учасників) суб'єктів господарювання за не повернення ресурсів в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій, а також за наступне банкрутство таких юридичних осіб.

4. Найбільшою задачею перед законотворчим органом України стоїть питання створення бази для формування соціальної відповідальності громадян та бізнесу.

Для цього ефективними будуть такі заходи, як суттєве удосконалення законодавства, формування сприятливих умов для ведення чесного соціально відповідального бізнесу, протидія корупції на всіх рівнях та включаючи всі сфери діяльності, прозоре та ефективне управління державними фінансами, надання високого рівня освіти на всіх її ланках, патріотичного виховання, підвищення економічної та правової грамотності населення.

Таблиця 1

Склад тіньової економіки України

Тіньові схеми	Приблизні обсяги, млрд. грн.		%	Втрати бюджету, млрд. грн.		%
	в діапазоні	в середньому		в діапазоні	в середньому	
Офшорні схеми	260-320	290	50,09	50-65	57,5	39,25
«Сірий імпорт», контрабанда	80-230	155	26,77	25-70	47,5	32,42
Конвертаційні центри	40-50	45	7,77	12-15	13,5	9,22
Порушення при нарахуванні ПДВ	50-60	55	9,50	10-12	11,0	7,51
Контрафакт			0,00	10	10,0	6,83
ФОП замість найму	10	10	1,73	2,5-5	3,8	2,59
Виведення прибутку через псевдо підприємництво фізичних осіб	3-7	5	0,86	0,7-3	1,9	1,30
Заниження оборотів	18-20	19	3,28	1-1,5	1,3	0,89
Всього	461-697	579	100,00	112-181,5	146,5	100,0

Джерело таблиці [5].

Таблиця 2

Територіальна спрямованість експортних операцій в 2018-2019 роках

Країна	Експорт товарів, тис.дол. США	
	січень-серпень 2019 року	2018 рік
Усього	33 030 361,6	47 334 987,0

в т. ч. офшори та держави (території), включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до ст.39 Податкового кодексу України	1 989 083,7	3 566 318,3
Питома вага, % до загального обсягу експорту товарів	6,0	7,5
в т. ч.:		
Молдова, Республіка	478 636,8	789 204,3
Об'єднані Арабські Емірати	370 975,5	486 162,9
Ліван	257 381,6	404 839,5
Сінгапур	152 609,8	165 717,1
Іран, Ісламська Республіка	145 654,1	433 092,6
Узбекистан	135 689,2	286 023,2
Ірландія	101 899,3	77 508,5
інші	346 237,4	923 770,0

Таблиця 3

Динаміка звітності по контрольованих операціях за 2015-2017 роки

	2015		2016		2017	
	тис.лпг.	млрд.грн.	тис.лпг.	млрд.грн.	тис.лпг.	млрд.грн.
Подано звітів про контрольовані операції	3,0	1630	2,8	2413	2,1	1564
Самостійне коригування платниками фінансового результату	0,17	3,3	0,12	0,8	0,15	1,7
Питома вага від загальної кількості поданих звітів, %	5,77	0,20	4,39	0,03	6,90	0,11

Таблиця 4

Розрахунок сум неповернутої валютної виручки по експортних операціях протягом 2017-2019 років

млн.дол США

	2017	2018	січень-серпень 2019
Експорт товарів	43 265	47 335	33 030
Валютна виручка	39 701	43 341	30 373
Неповернута валютна виручка	3 564	3 994	2 657
% неповернення до обсягу експорту	8,24	8,44	8,04

Таблиця 5

Результативність контрольних функцій за повнотою зовнішньоекономічних розрахунків за 2016-2018 роки

		2016	2017	2018
кількість об'єктів контролю	суб'єкти, що здійснюють ЗЕД, тис.	x	x	45,2
	повідомлення банків про факти порушень строків розрахунків у сфері ЗЕД, тис.	x	11,9	19,5
охоплено контролем	суб'єкти, що здійснюють ЗЕД, тис.	7,1	7,4	6,3
	повідомлення банків про факти порушень строків розрахунків у сфері ЗЕД, тис.	x	6,9	17,4
	% охоплених контролем суб'єктів, що здійснюють ЗЕД	16,7	16,0	13,94
	% охоплених контролем повідомлень банків про факти порушень строків розрахунків у сфері ЗЕД		57,98	89,23
донараховано пені у сфері ЗЕД, млн.грн.		2190,5	2896	2662,1

результат відпрацювання	сплачено пені до бюджету у сфері ЗЕД, млн.грн.	364,8	259	283,6
	% сплати від суми нарахувань	16,65	8,94	10,65

Література:

1. Матеріал з Вікіпедії [Електронний ресурс]: – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D1%96%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D0%BA%D0%B0
2. Звіт Департаменту економічної стратегії та макроекономічного прогнозування Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України рівень тіньової економіки у 2018 році. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
3. Леонова О. О. Сутність та місце тіньової діяльності підприємств в структурі економіки. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 2. С. 18–24.
4. Баранов С. О. Тіньова економіка: сутність, причини, соціально-економічні наслідки та шляхи подолання в Україні. Вісник Національної академії державного управління при Президенті України. 2015. № 3. С. 47-55.
5. Захарченко В. І. Теоретико-методичні підходи до аналізу процесів тінізації української економіки / В. І. Захарченко // Збірник наукових праць ЧДТУ, серія: Економічні науки. – 2019. – Випуск 53. – С. 97-107.
6. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045 Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 . [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10>.
7. Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у січні–серпні 2019 року // Державна служба статистики. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
8. Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у 2019 році // Державна служба статистики. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
9. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. // Державна податкова служба України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>.
10. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік // Державна податкова служба України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>.
11. Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік. // Державна податкова служба України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>.
12. Платіжний баланс за січень-серпень 2019 року // Національний банк України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.bank.gov.ua/statistic/sector-external/data-sector-external#1>.
13. Платіжний баланс за 2018 рік // Національний банк України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.bank.gov.ua/statistic/sector-external/data-sector-external#1>.
14. Платіжний баланс за 2017 рік // Національний банк України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.bank.gov.ua/statistic/sector-external/data-sector-external#1>