

СОЛОМЕНКО Г. В.,
аспірант кафедри управління,
адміністративного права і процесу
та адміністративної діяльності
(Університет державної
фіскальної служби України)

УДК 342.9

**ЮРИДИЧНА КВАЛІФІКАЦІЯ ДІЯНЬ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ
СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ЗДІЙСНЕННЯ ТА ШЛЯХИ ЇХНЬОГО ВИРІШЕННЯ**

У статті обґрунтовано науковий підхід щодо визначення юридичної кваліфікації діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, які здійснюються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у разі здійснення зовнішньоекономічних операцій у двох основних митних режимах: експорт та імпорт (випуск товарів для вільного обігу в Україні). Встановлені ризики, які сприяють вчиненню таких правопорушень, запропоновано інновації щодо врегулювання проблемних питань забезпечення зовнішньоекономічної безпеки України.

Ключові слова: ухилення від оподаткування, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, митні платежі, імпорт, експорт.

В статье обоснован научный подход к определению юридической квалификации действий, связанных с уклонением от уплаты налогов, осуществляемых субъектами внешнеэкономической деятельности при осуществлении внешнеэкономических операций в двух основных таможенных режимах: экспорт и импорт (выпуск товаров для свободного обращения в Украине). Установлены риски, которые способствуют совершению таких правонарушений, предложены инновации по урегулированию проблемных вопросов обеспечения внешнеэкономической безопасности Украины.

Ключевые слова: уклонение от налогообложения, субъект внешнеэкономической деятельности, таможенные платежи, импорт, экспорт.

In the article the scientific approach to determining the legal qualification of actions related to tax evasion carried out external economic activity entities in the implementation of foreign economic operations in two main customs regimes exports and imports (release for free circulation in Ukraine). Installed risks that contribute to the commission of such offenses are prompted innovations to resolve the problematic issues of foreign economic security of Ukraine.

Key words: tax evasion, subject of external economic activity, customs duties, import, export.

Вступ. Останнім часом у зовнішньоекономічній діяльності (далі – ЗЕД) утворилась така тенденція: крім реального сектору економіки, експорт та імпорт товарів здійснюють так звані «ризикові» суб'єкти, зареєстровані в різних регіонах України, в діяльності яких наявні ознаки фіктивності: зокрема, коли у суб'єкта господарювання одна особа – засновник, директор та головний бухгалтер; відсутні основні фонди; кількість працюючих не більше однієї особи. Деякі з таких підприємств не є платниками ПДВ, не подають звітність, не повертають валютну виручку, оскільки здійснюють свою діяльність протягом короткого часу.

Застосування таких підприємств у здійсненні господарюючими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зумовлене, насамперед, метою зниження об'єкта оподаткування та, відповідно, несплати податків до Державного бюджету.

Питання адміністративної деліктології досліджували І.П. Голосніченко, Е.Ф. Демський, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк тощо. Водночас проблематика притягнення до відповідальності за ухилення від оподаткування суб'єктами ЗЕД не була досліджена, особливо за сучасних умов інтенсивного розвитку законодавства.



Постановка завдання. Метою статті є визначення юридичної кваліфікації діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, які здійснюються суб'єктами ЗЕД під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, зокрема, експорту та імпорту, та сформулювати пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства.

Результати дослідження. Ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінально каране діяння – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих та особливо великих розмірах [1].

Незаконне переміщення товарів через митний кордон України безпосередньо пов'язане з ухиленням від оподаткування, враховуючи, що відповідні товарно-транспортні операції в подальшому використовуються при неправомірному завищенні валових витрат і податкового кредиту, а також заниженні валових доходів та податкових зобов'язань.

Отже, кримінальному делікту передуює адміністративний, а саме: вчинення адміністративного правопорушення – порушення митних правил за ст. 485 Митного кодексу України, що передуює вчиненню кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків (зборів, обов'язкових платежів), відповідальність за яке передбачено ст. 212 Кримінального кодексу України.

До ризиків вчинення таких правопорушень можна віднести:

1. Заниження/завищення митної вартості товарів.
2. Декларування товарів не за тим кодом Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТЗЕД).
3. Переміщення товарів із приховуванням від митного контролю (заниження ваги та кількості товарів, часткове недекларування товарів).
4. Декларування неправдивих відомостей щодо країни походження товарів.
5. Здійснення зовнішньоекономічних операцій з використанням суб'єктів ЗЕД з ознаками фіктивності.
6. Переміщення товарів поза пунктами пропуску (зокрема, через «зелену ділянку» кордону), а також із приховуванням від митного контролю.
7. Здійснення зовнішньоекономічних операцій із підконтрольними суб'єктами господарювання – нерезидентами, зареєстрованими в офшорних зонах.
8. Переміщення товарів комерційного призначення шляхом подрібнення на невеликі партії.
9. Переміщення комерційних товарів під виглядом гуманітарної допомоги з метою подальшої реалізації.

З огляду на якісні та кількісні характеристики, місце та спосіб виробництва і транспортування, у ризикових операціях найбільше беруть участь такі групи товарів: в імпорті – пально-мастильні матеріали, засоби наземного транспорту, риба та морепродукти; в експорті – чорні метали, зернові культури, жири та олії, волоські горіхи.

Під час здійснення суб'єктами ЗЕД зовнішньоекономічних операцій у митному режимі «імпорт» найбільш поширені такі види діянь щодо ухилення від оподаткування:

1. ухилення від сплати митних платежів шляхом заниження митної вартості товару шляхом використання непрямих контрактів через підконтрольних нерезидентів, зареєстрованих в офшорних юрисдикціях (застосовується в усіх регіонах України);
2. декларування неправдивих відомостей про кількість та вагу товарів шляхом використання товарів прикриття з метою заниження бази оподаткування (характерно для усіх регіонів України);
3. декларування товару під іншими кодами УКТЗЕД, які дозволяють частково або повністю зменшити митні платежі. (поширене по усій Україні);
4. подання до митних органів неправдивих відомостей про країну походження товару (характерне для усіх регіонів України);
5. ввезення товарів комерційного призначення під виглядом гуманітарної допомоги. Такі операції розповсюджені в зонах діяльності митниці ДФС західного регіону України, а також: Одеської, Київської та Київської міської митниці ДФС;
6. ухилення від сплати митних платежів при ввезенні товарів комерційного призначення з використанням спрощеного порядку переміщення через митний кордон України товарів, що переміщуються громадянами для особистих, сімейних та інших потреб, не пов'язаних зі здійсненням підприємницької діяльності. Поширено в зонах діяльності митниць ДФС областей, які межують із країнами Євросоюзу (Волинської, Закарпатської, Львівської та Чернівецької митниць ДФС), а також у пунктах пропуску для повітряного сполучення;



7. часткове ухилення від сплати податків шляхом ввезення поагрегатно транспортних засобів або шляхом подання до митних органів неправдивих даних про вартість, технічні та інші характеристики ввезених транспортних засобів (застосовується в зонах діяльності Львівської, Волинської, Рівненської, Вінницької та Житомирської митниць ДФС).

Щодо митного режиму «експорт», тут тіншовим бізнесом є такі методи ухилення від оподаткування:

1. Здійснення експорту високоліквідних товарів із використанням суб'єктів господарювання, які мають ознаки фіктивності, з метою ухилення від сплати податку на прибуток та неповернення валютної виручки (характерне для усіх регіонів України).

2. Ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб під час здійснення закупівель товарів за готівкові кошти в населення з метою подальшого їхнього експорту, зокрема за заниженими цінами (зерно, металобрухт, волоські горіхи, мед, плоди та ягоди тощо). Найбільшого поширення правопорушення набуло в зонах діяльності митниць ДФС південної України, де розташовані порти.

3. Здійснення нетипових для основного виду діяльності експортних операцій або псевдоекспорту (укладання фіктивних контрактів) із метою мінімізації податкових зобов'язань із ПДВ (характерне для усіх регіонів України).

4. Заниження вартості експортованих високоліквідних товарів (чорні метали, сільськогосподарська продукція, продукція машинобудування тощо) з метою ухилення від сплати податку на прибуток підприємств, шляхом використання непрямих контрактів через підконтрольних нерезидентів, зареєстрованих в офшорних юрисдикціях. Водночас частина валютної виручки не повертається до України (застосовується в усіх регіонах України).

5. Завищення вартості експортованого товару по ланцюгу постачання, з метою протиправного збільшення сум відшкодування ПДВ, зокрема шляхом використання непрямих контрактів із підконтрольних нерезидентами, зареєстрованими в офшорних юрисдикціях (характерне для усіх регіонів України).

З метою виявлення та припинення порушень законодавства України з питань державної митної справи, виявлення кримінальних правопорушень у митній та податковій сферах, упередження та припинення каналів незаконного переміщення товарів через митний кордон України, Державною фіскальною службою України (далі – ДФС) з 2015 р. організовано відповідну роботу підрозділів податкової міліції ДФС та її територіальних органів [2].

За 2015–2016 рр. податковою міліцією досягнуто суттєвих результатів із викриття кримінальних правопорушень у митній сфері.

У 2015 р. до Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі – ЄРДР) внесено 343 кримінальних проваджень в митній сфері, з яких 228 – за ст. 212 КК України, по яких Державному бюджету відшкодовано 177,7 млн грн. нанесених збитків. Із метою упередження незаконного формування податкового кредиту підприємствами реального сектору економіки до митниць ДФС направлено 698 орієнтувань щодо можливих порушень митних правил. Складено 427 протоколів про порушення митних правил на загальну суму штрафів 117,9 млн грн. За результатами розгляду адміністративних проваджень за складеними протоколами винесено 227 постанов про накладення адміністративних стягнень (штрафів) на суму 51,3 млн грн., з яких стягнуто до бюджету 11,7 млн грн., конфісковано майна на суму 64 млн гривень [3].

У 2016 р. в ЄРДР зареєстровано 327 кримінальних проваджень, 165 з яких – за ст. 212 КК України, у ході розслідування яких до Державного бюджету відшкодовано збитків у сумі 274,7 млн грн. До митниць ДФС надано 699 орієнтувань щодо можливих порушень митних правил. За результатами відпрацювання орієнтувань митницями складено 883 протоколи про порушення митних правил суб'єктами ЗЕД. По складених протоколах на порушників митних правил накладено штрафів на суму 75,1 млн грн., з яких до бюджету стягнуто 9,1 млн грн., конфісковано товарно-матеріальних цінностей на суму 54,2 млн грн. [4].

Під час проведення заходів із викриття фактів ухилення від сплати податків суб'єктами ЗЕД податковою міліцією встановлено, що окремі організовані групи розробляють та впроваджують різноманітні злочинні схеми, а саме: мінімізація митних платежів при імпорті; ухилення від сплати податків та неповернення валютної виручки при експорті. Для реалізаційних схем створюються та використовуються суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності, крім цього, до них залучаються підконтрольні підприємства – нерезиденти.

Такі групи отримали умовну назву «центри мінімізації митних платежів» [5].

На нашу думку, можна навести таке формулювання цього поняття: Центр мінімізації митних платежів – це стійка організована група осіб із чітким розмежуванням обов'язків її учасників і складною організаційною структурою, діяльність якої спрямована на мінімізацію митних платежів під час митного оформлення товарно-матеріальних цінностей.



До складу центру мінімізації митних платежів можуть входити як фізичні, так і юридичні особи. Водночас юридичними особами виступають: брокерські фірми, «транзитні», «фіктивні» суб'єкти господарювання, підприємства реального сектору економіки – замовники послуг із мінімізації митних платежів.

Фізичні особи, які входять до складу центру мінімізації митних платежів, якраз і утворюють організовану групу, що безпосередньо виконує протиправні діяння. До них можуть належати:

1. організатор (співорганізатор) – створює та забезпечує функціонування Центру мінімізації митних платежів, має розгалужені корумповані зв'язки на митницях та в інших органах влади;
2. бухгалтер – виконує функції з оформлення документообігу, підготовки та подання податкової звітності, контролює банківські рахунки «транзитних» та «фіктивних» суб'єктів господарювання;
3. митний брокер – здійснює функції з оформлення та подання до митних органів документів митного оформлення, як правило, бере безпосередню участь у виготовленні підроблених документів;
4. підставні особи – фізичні особи (зокрема нерезиденти), на яких за винагороду чи на постійній платній основі реєструються «фіктивні» чи «транзитні» підприємства.
5. кур'єр – виконує вказівки організатора, бухгалтера та брокера.

Діяльність таких центрів мінімізації митних платежів у сучасних умовах – серйозний виклик сфері державного управління в митній галузі. Вони присутні у більшості схем, спрямованих на ухилення від оподаткування, які застосовуються суб'єктами ЗЕД та вимагають значної уваги правоохоронних органів.

Висновки. У сучасних умовах ринкової економіки України активно розвивається діяльність тіньового сектору економіки, спрямована на несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Водночас до здійснення зовнішньоекономічних операцій залучаються різноманітні протиправні способи, спрямовані на мінімізацію податкових відрахувань на митниці, безпідставне формування податкового кредиту з податку на додану вартість та незаконне його відшкодування з бюджету.

На нашу думку, з метою протидії ухиленню від сплати податків суб'єктами ЗЕД під час здійснення ними зовнішньоекономічних операцій доцільно було б внести зміни до діючого законодавства України. Зокрема:

- до переліку обов'язкових документів, що подаються до митних органів при здійсненні митних формальностей у режимі «імпорт», включити експортну декларацію, оформлену на суміжній митниці іноземної держави (у разі ввезення автомобільним транспортом) або на митниці країни-відправника товару (у разі ввезення морським транспортом);
- запровадити введення попередньої оплати за товар під час здійснення експорту високоліквідних товарів на адресу підприємств, зареєстрованих в офшорних зонах та країнах із пільговим оподаткуванням;
- започаткувати ліцензування діяльності, пов'язаної з експортом високоліквідних товарів (яка найбільш уражена корупційними ризиками) із закріпленням у ліцензійних умовах обов'язкових вимог до експортерів щодо наявності в них найманих працівників, офісних, складських, виробничих площ/приміщень, транспортних засобів та обов'язкового надання відомостей, отриманих від органів доходів і зборів щодо сум сплачених податків (ПДФО, податку на прибуток підприємств тощо.);
- встановити правило продажу високоліквідної (стратегічної) продукції виключно через спеціалізовані біржі (в країнах Євросоюзу високоліквідні ТМЦ, які визнано національним надбанням, реалізуються виключно через біржі, наприклад у Норвегії – риба, у Нідерландах – квіти);
- запровадити ставку вивізного мита на високоліквідні (стратегічні) товари у розмірі 10–15% від митної вартості товару;
- впровадити базу ідентифікаторів (кодів IMEI) легально імпортованих мобільних пристроїв та зобов'язати операторів мобільного зв'язку автоматично від'єднувати (не під'єднувати) від (до) мережі мобільні пристрої, ввезені поза митним контролем;
- розробити типову угоду про обмін інформацією в режимі «реального часу» між митницями ДФС та суміжними митницями іноземних держав, яку, в якості експерименту, запровадити у митницях ДФС західного регіону: Волинській, Львівській, Закарпатській та Чернівецькій митницях ДФС;
- внести зміни до Кримінального кодексу України в частині:
 - а) встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від повернення валютної виручки від реалізації на експорт товарів або інших матеріальних цінностей, отриманих від цієї виручки, а також їхнє умисне приховування в розмірах, які перевищують 1 000 мінімальних заробітних плат;
 - б) встановлення кримінальної відповідальності за переміщення товарів через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю товарів, вартість яких складає більше 1 000 мінімальних заробітних плат (контрабанда);



в) визначити кваліфікацію цих злочинів як тяжких, що надасть можливість документувати підготовку до їхнього вчинення за допомогою здійснення оперативно-розшукових заходів.

Список використаних джерел:

1. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
2. План роботи Державної фіскальної служби України на 2015 р., затверджений 30.01.2015 р. / п.5.7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
3. Звіт про виконання Плану роботи ДФС України на 2015 р., затверджений 19.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : / <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
4. Звіт про виконання Плану роботи ДФС України на 2016 р., затверджений 20.01.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
5. Звіт про виконання Плану роботи ДФС України на перше півріччя 2016 р., затверджений 17.08.2016 р. / п.5.3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
6. Шишка Р.Б., Сергієнко В.В. Митне право України : [навч. посібник]. – Харків: Еспада, 2002. – 296 с.

ЧЕРКАШИН С. В.,

магістрант

(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

ГОЛІНА В. В.,

доктор юридичних наук, професор

(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 343.97

ОСОБЛИВОСТІ КОНЦЕНТРАЦІЇ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОСТІ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена розгляду тенденції до об'єднання корисливих злочинців із представниками організованої злочинності. На прикладі злочинів у комп'ютерній сфері було детально описано можливий механізм такого процесу.

Ключові слова: організована злочинність, комп'ютерна злочинність.

В статье рассмотрены тенденции объединения корыстных преступников с представителями организованной преступности. В качестве примера для описания механизма такого процесса была взята компьютерная преступность.

Ключевые слова: организованная преступность, компьютерная преступность.

The article deals with the trend towards combining different kinds of selfish criminals with organized crime. For example, in the computer crimes was detailed a possible mechanism of this process.

Key words: organized crime, computer crime.

Вступ. Здатність до організації та самоорганізації притаманна не тільки соціально позитивним інститутам суспільства, а й злочинності. Погляди на природу, форми та причини розвитку й функціонування організованої злочинності суттєво різняться залежно від держави та наукових підходів. Не випадково, що в документі секретаріату ООН, підготовленому під час проведення VIII Конгресу ООН по запобіганню злочинності і поведженню з правопорушниками (Гавана, Куба, 27 серпня

