Під час економічної рецесії податкові збори, як правило, скорочуються швидше, ніж ВВП. Цій тенденції також сприяють антикризові заходи урядів, що знижують податки задля стимулювання економічного зростання. Основними заходами, що передбачені урядами країн ЄС, є зниження податкового тиску на економіки цих країн. Наприклад, зниження навантаження по податку на доходи фізичних осіб для осіб з меншими доходами відслідковується в таких країнах, як Австрія, Франція, Німеччина, Греція, Швеція, Великобританія. До речі, в Греції вводяться додаткові податки на особисті доходи з високим рівнем доходу. В Україні, на жаль, система оподаткування доходів фізичних осіб є недосконалою, що насамперед пов'язано з існуванням спрощеної системи оподаткування і маніпулюванням зазначеними інструментами не ефективне.

У країнах – членах ЄС застосовувалися й інші важелі для зменшення обтяжливості фізичних осіб податками в умовах кризи: тимчасово продовжувалися відстрочки платежів із податкових відрахувань із заробітної плати (Бельгія, Італія, Швеція), вводилися податкові пільги для купівлі побутової техніки та меблів (Італія), пільги для працюючих батьків (Нідерланди), додаткові податкові пільги в розмірі 400 євро надавалися робітникам і самозайнятим платникам податків для підтримки потенціалу домашніх господарств (Іспанія), звільнялися від оподаткування платники податків у віці старше 65 років та багато інших.

Крім заходів фіскального спрямування уряди європейських країн використовують політику соціального напряму, збільшуючи розмір виплат по соціальному захисту і забезпеченню: Австрія, Бельгія, Німеччина – допомоги по догляду за дитиною, пенсій та ін.; Греція – щодо спеціальної допомоги безробітним або пенсіонерам з низькими доходами; Латвія – допомоги на годувальника та по непрацездатності; Португалія – збільшення особистої допомоги для інвалідів [3, с. 33].

Висновки

У цілому можна зробити висновки, що в більшості країн діють досить високі стандартні ставки оподаткування підприємств у порівнянні з діючими ставками в Україні. Але наявність великої кількості пільг, знижок, можливість вибору різних варіантів оподаткування дозволяє знизити загальні та індивідуальні ставки в 1,5–2 рази, а отже і податковий тягар на підприємства зменшується.

Підсумовуючи сказане, можна стверджувати, що в країнах Європейського Союзу існує багато проблем та невирішених питань, податкові реформи мають крім переваг і недоліки. При здійсненні власних податкових реформ в Україні цей досвід треба враховувати та шукати способи удосконалення податкового регулювання в соціальній сфері.

Література

1. Барабанова В.В. Світовий досвід стимулювання податкових платежів підприємства / В.В. Барабанова, М.А. Барабанова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – №1. – С. 64–67.

2. Выход из катастрофы // Инвестгазета. – 13–19 апр. 2009 г. – №14.

3. Котіна Г. Податкові важелі впливу на економіку в сучасних умовах: вітчизняний та світовий досвід / Г. Котіна, М. Степура // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 31–35.

4. Нікітішин А. Податкова політика в умовах світової фінансової кризи: вітчизняна та зарубіжна практика / А. Нікітішин // Вісник податкової служби України. – №6. – 2010.

5. Система оподаткування та податкова політика / [Захожай В.Б., Захожай К.В., Литвиненко Я.В., Литвиненко Р.Я.]. – К.: ЦНЛ., 2006. – 465 с.

6. Фінансування соціальної сфери: джерела і шляхи диверсифікації [Електрон. ресурс]: А. Стойка. – Режим доступу до журналу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc-gym/Dums/2010_2/10savdsd.pdf

7. Summary of Latest Federal Individual Income Tax Data/The Tax Foundation. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.tax-foundation.org/news/show/250.html

І.В. АНДРУЩЕНКО,
аспірант,
С.В. КИРПА,
аспірант, Національний університет ДПС України

Аналіз та аудит операцій великих платників податків, спрямованих на оптимізацію оподаткування

Проаналізовано основні операції великих платників податків, метою здійснення яких є оптимізація оподаткування. Розроблено ряд пропозицій органам Державної податкової служби України для підвищення ефективності аудиту таких операцій.

Ключові слова: *великі платники податків, оптимізація оподаткування, фінансово-промислові групи.*

Проанализированы основные операции крупных налогоплательщиков, целью осуществления которых является оптимизация налогообложения. Разработан ряд предложений для органов Государственной налоговой службы Украины для повышения эффективности аудита таких операций.

Ключевые слова: *крупные налогоплательщики, оптимизация налогообложения, финансово-промышленные группы.*

© І.В. АНДРУЩЕНКО, С.В. КИРПА, 2012

The main transactions of big taxpayers aimed at tax optimization are analyzed. A number of proposals on improving the tax audit of such transactions are developed for the state tax service of Ukraine.

Keywords: *large taxpayers, optimization taxes, financial and industrial groups.*

Постановка проблеми. Українській економіці притаманний значний податковий тиск на бізнес, що негативно впливає на розвиток вітчизняних підприємств, оскільки значна частина ресурсів виводиться з обігу і спрямовується на сплату податків. Така ситуація змушує великі підприємства аналізувати норми податкового законодавства як України, так і інших країн із метою пошуку шляхів зменшення податків легальними способами. В нинішніх умовах економія на податках є одним з основних завдань, які ставить керівництво великих підприємств перед фінансовою службою компанії.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Певні дослідження функціонування потужних підприємств та аналіз діяльності великих платників податків здійснювали такі науковці, як Т. Василькова, В. Дедекаєв, І. Ненаженко, В. Поливанов та інші. Разом із тим дослідження основних операцій, що проводяться великими платниками податків з метою оптимізації оподаткування, не є достатньо розкритими в сучасній науковій літературі. Тому нижче наводяться типові операції великих платників податків, метою яких, як правило, є оптимізація оподаткування.

Метою статті є аналіз основних операції великих платників податків, спрямованих на оптимізацію оподаткування та обґрунтування пропозицій органам Державної податкової служби України для підвищення ефективності аудиту таких операцій.

Виклад основного матеріалу. Використання оптимізаційних способів зменшення податків притаманне, як правило, великим платникам податків, які мають розгалужену мережу контрагентів і здійснюють окрім внутрішніх і міжнародні операції, оскільки норми діючого податкового законодавства дозволяють оптимізувати податки тільки із залученням контрагентів українського і іноземного походження. Досить часто такі платники податків входять до складу фінансово–промислових груп.

Усі основні оптимізаційні операції великих платників податків можна розділити на дві категорії: міжнародні та внутрішні.

Міжнародні операції великих підприємств, які дозволяють економити на сплаті податків, передбачають залучення компаній, зареєстрованих на території іноземних юрисдикцій.

До таких операцій належать:

– сплата дивідендів та роялті материнській компанії–нерезиденту;

– оплата різноманітних послуг іноземних компаній;

– експорт товарів за заниженими цінами.

Оплата дивідендів та роялті материнській компанії на сьогодні є одним із найбільш розповсюджених механізмів зниження податкового навантаження на великі підприємства, які входять до складу груп. Пріоритетність цього методу викликана його найвищою ефективністю порівняно з іншими варіантами. Так, перевагами цього методу є:

1. Можливість зменшення або повного уникнення податку на доходи нерезидентів. Згідно з загальним правилом, установленим статтею 160.2 Податкового кодексу України [1], при виплаті резидентом нерезиденту будь–якого доходу з джерелом його походження з України резидент зобов'язаний утримувати податок із таких доходів за ставкою 15% від їхньої суми, якщо інше не передбачене нормами міжнародних угод, які набрали чинності. Разом із тим на сьогодні Україною ратифіковано більше 50 міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, які передбачають особливі правила оподаткування доходів нерезидентів і зазвичай установлюють знижену ставку податку при виплаті нерезиденту дивідендів та роялті. Деякі міжнародні угоди, наприклад із Кіпром, передбачають взагалі нульову ставку податку, що успішно використовують вітчизняні підприємства.

2. Право на включення роялті до витрат українського підприємства. Так, сплачуючи роялті за, наприклад, використання торгівельної марки, зареєстрованої материнською або іншою компанією групи в іноземній країні, українське підприємство має право включити вартість роялті до складу витрат і, як наслідок, зменшити базу оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні. При цьому до 1 квітня 2011 року законодавство не містило жодних обмежень щодо права на включення роялті до складу витрат. З 1 квітня 2011 року, після набуття чинності відповідних норм Податкового кодексу, вітчизняні компанії можуть відносити роялті до витрат лише в обсязі, який не перевищує 4% чистого доходу такої компанії за попередній рік. Такі норми хоч і обмежують можливості мінімізації податку на прибуток, але не ліквідують їх повністю.

Оплата різноманітних послуг іноземної компанії є другим за частотою використання методом оптимізації оподаткування. Його сутність полягає в тому, що материнська компанія надає різноманітні управлінські, консультаційні та інші послуги, фактичне отримання яких досить складно перевірити, а також оцінити відповідність ціни ринковій.

Перевагами цього методу є:

1. Відсутність необхідності сплачувати податок на доходи нерезидента з джерелом походження з України. Це викликано тим, що чинне законодавство не визначає оплату за послуги як об'єкт оподаткування податком, що обумовлює відсутність жодних додаткових витрат у вигляді податків.

2. Право на включення вартості послуг до складу витрат, що дозволяє зменшити суму податку на прибуток підприємств в Україні. Таке право частково обмежується з 1 квітня 2011 року, оскільки норми Податкового кодексу України передбачають можливість включення до складу витрат маркетингових, консалтингових та рекламних послуг від нерезидента лише в обсязі, що не перевищує 4% чистого доходу підприємства за попередній рік.

Експорт товарів за заниженими цінами у порівнянні з іншими методами на практиці є найменш розповсюдженим варіантом зниження податкового навантаження. Принциповою відмінністю цього методу від попередніх є зменшення бази оподаткування в Україні за рахунок заниження доходів, а не завищення витрат.

Перевагами цього методу податкової оптимізації є:

1. Відсутність необхідності переказувати іноземну валюту за кордон, що дозволяє уникнути адміністративних перешкод використання методу.

2. Відсутність обов'язку сплачувати будь–які авансові платежі з податку на прибуток підприємств.

Оптимізація оподаткування за рахунок трансакцій між українськими підприємствами включає два способи:

– оптимізація податку на додану вартість (ПДВ) шляхом перерозподілу експортних операцій;

– використання механізму трансфертних цін.

Оптимізація ПДВ шляхом перерозподілу експортних операцій. Згідно із законодавством України [1] експорт товарів оподатковується ПДВ за ставкою 0%. Як наслідок, експортно–орієнтовані підприємства опиняються у стані заяви ПДВ до відшкодування з бюджету. Враховуючи той факт, що в Україні відшкодування ПДВ є проблемним напрямом державної політики і повернення податку з бюджету може тривати роками, такі підприємства фактично опиняються у стані негативних наслідків для грошових потоків і зниження рентабельності. З метою запобігання таким наслідкам на практиці групи компаній часто перерозподіляють експортні операції між підприємствами, які історично здійснюють експортні поставки продукції (експортно–орієнтовані підприємства), та підприємствами, які орієнтовані на локальні продажі в межах України (посередники). Механізм такого перерозподілу зводиться до продажу експортно–орієнтованими підприємствами продукції посередникам, які історично сплачують ПДВ до бюджету. В результаті проведеної операції експортно–орієнтовані підприємства генерують податкові зобов'язання за ставкою 20%, тим самим зменшуючи суму ПДВ до відшкодування, а посередники оподатковують експортні поставки за ставкою 0%, зменшуючи таким чином суму ПДВ, яка підлягає сплаті в бюджет.

Використання механізму трансфертних цін. Використання розрахункових внутрішніх цін є ефективним механізмом перерозподілу сукупного доходу інтегрованого об'єднання, отриманого в результаті здійснення ним господарсько–фінансової діяльності [2, с. 32]. В умовах економічних коливань підприємства, які діють у складі фінансово–промислових груп, мають різні результати їх діяльності, деякі є прибутковими, інші – збитковими. Тобто з точки зору податкового обліку деякі підприємства декларують збитки, а інші сплачують значний податок на прибуток підприємств. З метою збалансування податкових платежів на практиці такі підприємства досить часто використовують механізм трансфертних цін, сутність якого полягає в такому: постачання товарів (послуг) підприємствами, які декларують збитки, прибутковим компаніям відбувається за завищеними цінами, що призводить до зменшення збитків постачальника і заниження прибутків покупця. При поставках в зворотний бік, тобто від прибуткових підприємств до збиткових, відбувається заниження ціни, за рахунок чого досягається аналогічний результат – зменшення податкових платежів групи в цілому. Використання такого механізму є можливим завдяки недосконалому законодавству в сфері ціноутворення при поставці товарів (послуг). Правило «звичайної ціни», закріплене в законодавстві про оподаткування прибутку підприємств, на практиці практично не реалізується, оскільки для сучасного правового середовища характерною є відсутність чіткої методики визначення звичайної ціни.

Враховуючи наявність значної кількості способів оптимізації оподаткування, податкові органи при проведенні аудиту мають глибоко досліджувати такі операції на предмет законності та господарської доцільності.

Одним з основних пріоритетів під час проведення податкової перевірки має стати глибокий аналіз ціноутворення. На сьогодні такий аналіз проводиться, але, як правило, обмежується дослідженням цін між пов'язаними особами. Разом із тим великі платники податків часто проводять оптимізаційні операції з підприємствами, які формально не є пов'язаними, в той же час вони входять до складу єдиної фінансово–промислової групи. Саме тому актуальною є зміна концепції в аналізі ціноутворення, яка має бути переорієнтована з дослідження операцій між пов'язаними особами на дослідження всіх трансакцій між підприємствами, що входять до складу фінансово–промислової групи [3, с. 96].

Крім ціноутворення необхідно також зосереджувати увагу на економічній доцільності операцій з підприємствами групи, оскільки досить часто такі операції спрямовані лише на податкову оптимізацію шляхом перерозподілу податкового навантаження. Щоб довести або спростувати господарську мету операції, в ході аудиту податкові органи мають проводити аналіз тенденцій. Наприклад, якщо компанія А здійснювала тільки експортні операції, а потім різко перейшла на продаж товару українській компанії Б, необхідно провести зустрічну перевірку такого покупця і дослідити подальший шлях товару. Якщо ж товар у подальшому реалізовувався компанією Б тому ж нерезиденту, що і компанією А, в такому випадку є підстави піддати сумніву господарську мету операції і, як наслідок, донарахувати податки.

Придбання послуг у нерезидентів також мають стати предметом детального аналізу в ході податкового аудиту. Складність перевірки факту отримання таких послуг викликана тим, що такі послуги не мають матеріальної форми, тому на практиці, як правило, податковий аудит обмежується перевіркою первинних документів. Такий підхід до аналізу операцій з нерезидентами не є ефективним, оскільки не дозволяє виявити фіктивне придбання послуг із метою заниження об'єкта оподаткування в Україні. У зв'язку з цим органи Державної по–

даткової служби поступово відходять від принципу превалювання форми над сутністю і поступово змінюють підхід до аналізу операцій з нерезидентами в частині придбання послуг. В умовах сучасного правового поля актуальним стає аналіз економічної сутності операції, наявності потреби підприємства у послугах нерезидента, які придбаваються. У випадку відсутності господарської доцільності придбання таких послуг органи Державної податкової служби мають знімати з витрат платника податку вартість таких послуг.

У процесі аудиту великих платників податків важливим завданням є налагодження співпраці з державними органами іноземних країн в напрямі перевірки операцій з нерезидентами. Тому сьогодні особливо актуальним стає законодавче вирішення питання співпраці з державними органами (в тому числі податковими) іноземних країн у напрямі отримання від таких органів інформації про:

– легальність компанії–нерезидента;
– засновників;
– фінансово–господарську діяльність;
– чисельність працівників, їхні посади;
– виробничі потужності підприємства;
– підтвердження факту проведення операції з українською компанією [3, с. 96].

Це дозволить проаналізувати під час аудиту, чи мав постачальник послуг достатньо ресурсів для того, щоб надати такі послуги, іншими словами, це доведе або спростує факт надання послуг.

Враховуючи складність процесу налагодження співпраці з державними органами іноземних країн, на першому етапі доцільно зосередитися на роботі по обміну інформації з двома країнами – Кіпром та Нідерландами, оскільки з резидентами цих держав вітчизняні потужні підприємства здійснюють найбільшу кількість операцій, спрямованих на оптимізацію оподаткування.

З метою підвищення ефективності перевірки операцій з іноземними контрагентами доцільно також розробити спеціальний додаток до податкових декларацій, який відображає інформацію про операції з нерезидентами. Це сприятиме прискоренню аналізу міжнародних трансакцій.

Висновки

Як показують результати дослідження, податкове законодавство України не є досконалим, оскільки установлює в тому числі такі норми, які дозволяють оптимізувати оподаткування. З точки зору наслідків для держави прогалини в правовому полі наносять суттєвих втрат дохідній частині державного бюджету, що в певній мірі гальмує вирішення багатьох питань соціального та економічного характеру. Податковий аудит оптимізаційних операцій платників податків має стати тим інструментом, який допоможе знизити обсяги втрат бюджету за рахунок використання прогалин законодавства. Але задля цього необхідно частково удосконалити підходи до податкової перевірки платників податків, забезпечивши виявлення, глибокий аналіз та узагальнення основних операцій, які спрямовані на оптимізацію оподаткування.

Література

1. Податковий кодекс України №2755–VI від 02.12.2010 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi

2. Заблодська І.В. Інтеграція підприємств: податковий аспект / І.В. Заблодська, О.С. Корсакова // Часопис економічних реформ. – 2011. – №1. – С. 29–34.

3. Андрущенко І.В. Комплексний економічний аналіз діяльності базових корпоративних структур в системі функцій органів державної податкової служби / І.В. Андрущенко // Економіка та держава. – 2011. – №3. – С. 94–97.

І.М. КУХОЛЬ,
аспірант, Національний університет Державної податкової служби України

Тіньова економіка України: причини виникнення та способи уникнення

У статті здійснено аналіз основних причин виникнення тіньової економіки в Україні, проведена оцінка її масштабів та внесено пропозиції щодо способів детінізації тіньової економічної діяльності.

Ключові слова: *тіньова економіка, детінізація, Державна податкова служба України, адміністрування податків та обов'язкових платежів.*

В статье осуществлен анализ основных причин возникновения теневой экономики в Украине, проведена оценка ее масштабов и внесены предложения относительно способов детенизации теневой экономической деятельности.

Ключевые слова: *теневая экономика, детенизация, Государственная налоговая служба Украины, администрирование налогов и обязательных платежей.*

In the article the analysis of principal reasons of origin of shadow economy is carried out in Ukraine, conducted estimation of its scales and brought in suggestion in relation to the methods of detenizacii of shadow economic activity.

© І.М. КУХОЛЬ, 2012