

УДК 336.027; 658.18

**ОПТИМІЗУВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ
ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ЗАСАДАХ ВПРОВАДЖЕННЯ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ У РЕЖИМІ
ПЕРЕРОБКИ**

DOI 10.30838/P.ES.2224.280519.84.495

JEL: E62, F14, H21

**Чиркова Ю. Л., к.е.н.,
Петришин Н. Я., к.е.н.,
Бортнікова М. Г., к.е.н.,
Хомік О. В.**

Національний університет «Львівська політехніка»

У статті уточнено сутність поняття «податкове оптимізування» та наведено його відмінність від категорії «мінімізація податкових платежів». Проаналізовано законодавчу та нормативно-правову базу щодо оподаткування зовнішньоекономічних операцій та легальних способів зниження його рівня. Доведено, що у сучасних умовах під податковим оптимізуванням розглядається зниження розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що передбачають можливість повного використання всіх законодавчо врегульованих пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Саме ця особливість відрізняє оптимізування податкових платежів від їх мінімізації, яка найчастіше реалізується через використання методів приховування доходів від податкових органів, подання недостовірної бухгалтерської та податкової звітності. Узагальнено особливості зменшення податкового навантаження на суб'єкти господарювання, що виступають активними учасниками експортно-імпортних операцій. З'ясовано роль толінгових операцій з переробки у сфері податкового оптимізування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Вивчено досвід країн Вишеградської групи, цінний для вітчизняних підприємств в напрямку імплементації операцій з переробки з метою податкової оптимізації. Проаналізовано особливості оподаткування і митного оформлення давальницької сировини та продукції, виготовленої з неї. Наведено порівняльну характеристику митних режимів експорту та переробки на митній території України в контексті оподаткування, зокрема що стосується відмінностей у ресурсному забезпеченні, виробничих потужностях, процесу виробництва та реалізації готової продукції, нарахування митних платежів, що підлягають сплаті в межах митних режимів. Представлено динаміку зовнішньої торгівлі послугами переробки в Україні в розрізі їх ключових видів. Обґрунтовано переваги укладання договору з переробки давальницької сировини іноземного контрагента. Доведено, що вказаний спосіб оптимізації податків є однаково ефективним як для підприємств-переробників,

так і власників сировини, адже операції з давальницької сировини дають позитивний податковий ефект при наявності загальних сприятливих умов та врахуванні реальних бізнес-процесів на підприємстві.

Ключові слова: оптимізування; податкове навантаження; операції з переробки; толінг; зовнішньоекономічні операції; суб'єкт господарювання

UDC 336.027; 658.18

OPTIMIZATION OF TAX BURDEN ON DOMESTIC ENTERPRISES ON THE BASIS OF IMPLEMENTING FOREIGN ECONOMIC OPERATIONS IN THE REGIME OF PROCESSING

DOI 10.30838/ P.ES.2224.280519.84.495

JEL: E62, F14, H21

**Chyrkova Yu., PhD in Economics,
Petryshyn N., PhD in Economics,
Bortnikova M., PhD in Economics,
Khomik O.**

Lviv Polytechnic National University

The essence of the “tax optimization” concept has been specified in the article and its difference from the category of “tax payments minimization” has been presented. The legislative and regulatory framework for the taxation of foreign economic operations and legal ways to reduce its level have been analyzed. It has been proved that in modern conditions, tax optimization is considered to reduce the size of the tax obligation by deliberate legitimate actions of the taxpayer, providing for the possibility of full use of all legally regulated benefits, tax exemptions and other legal advantages. It is this feature that distinguishes the optimization of tax payments from their minimization, which is most often realized through the use of methods of concealing income from tax authorities, and the submission of inaccurate accounting and tax reporting. The features of reducing the tax burden on business entities that are active participants in export-import operations have been summarized. The role of processing tolling operations in the field of tax optimization of business entities engaged in foreign economic activity has been clarified. The experience of the Visegrad group countries, valuable for domestic enterprises in the direction of processing operations implementation for tax optimization purposes, has been studied. The features of taxation and customs clearance of tolling raw materials and products made from it are analyzed. A comparative characteristic of the customs regimes of export and processing in the customs territory of Ukraine in the context of taxation has been presented. The dynamics of foreign trade in processing services in Ukraine by their key types is overviewed. The advantages of concluding a contract for the processing of foreign counterparty tolling raw materials are substantiated. It has been proved that this method of tax optimization is equally effective for both processing enterprises and owners of raw materials, because operations from commissioned materials give a positive tax effect in the presence of general favorable conditions and taking into account real business processes at the enterprise.

Keywords: optimization, tax burden, processing operations, tolling, foreign economic operations, business entity

Актуальність проблеми. Сучасні реалії функціонування суб'єктів підприємництва чітко вказують на те, що оподаткування виступає одним із найвпливовіших інструментів державного економічного регулювання. Цілком очевидно, що результатом стягнення податків є перерозподіл національного доходу, який спонукає державу до виконання її базових функцій: коригування суспільної нерівності, стимулювання розвитку пріоритетних галузей національного господарства та науки тощо. Водночас, роль податків у економічному зростанні вітчизняних бізнес-одиниць є доволі суперечливою. Значне податкове навантаження погіршує становище фізичних і юридичних осіб, адже зменшуються їх прибутки через зростання частки витрат на виплати до держбюджету, а це, своєю чергою, спричиняє викривлення управлінської, податкової та інших видів звітності, перехід суб'єктів господарювання у «тіньовий сектор» функціонування, гальмує розвиток новітніх та підтримку діючих галузей і сфер економіки держави. Оскільки податкові надходження в державну скарбницю є, окрім іншого, індикатором розвитку культури, освіти, забезпеченням безпеки та суспільного добробуту громадян, каталізатором зростання економічного і технологічного потенціалу країни, вкрай важливо шукати оптимальні варіанти оптимізації податкового навантаження, коли інтереси кожного господарюючого суб'єкта будуть враховані на взаємовигідних умовах. В зв'язку з цим, податкова політика держави має розроблятися та імплементуватися таким чином, щоб забезпечувати відповідні надходження до бюджету, достатні для задоволення суспільних і державних потреб. Загальновідомо, що лєвова частка податкових надходжень на сьогоднішній день формується за рахунок митних платежів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при реалізації ними експортно-імпортних операцій. Саме тому надзвичайно важливим та актуальним постає завдання щодо чіткого та однозначного трактування категорії «податкове оптимізування», з'ясування її ролі та специфіки в напрямку зменшення податкового навантаження на суб'єкти ЗЕД, зокрема шляхом заміни традиційних експортно-імпортних схем на ті, що передбачають операції з давальницькою сировиною.

Аналіз останніх наукових досліджень. Сутність та можливі методи імплементції оптимізування податкових платежів на підприємствах в умовах перманентного здійснення ними зовнішньоекономічних операцій

стали предметом досліджень низки науковців та фахівців-практиків, зокрема Н. Амброзьяк, І. Бабін, О. Волков, Д. Гетманцев, Я. Кобушко, М. Куценко, О. Томашевська, І. Тютюнник та багато інших. Методологічні засади реалізації зовнішньоекономічних операцій з переробки давальницької сировини, ключові аспекти їх обліку та оподаткування висвітлено в працях Н. Барна, І. Бережнюк, Н. Білинська, Н. Гарбар, В. Гордополов, О. Гребельник, , В. Житній, А. Козиріна, І. Коць, В. Матвеев, О. Мельник, Г. Партин, Н. Стрельченко та інші. Проте динамічність зовнішнього середовища, перманентна зміна митного і податкового законодавства встановлюють нові умови та вимоги при виборі форм та методів оптимізування податкових платежів, в тому числі й за рахунок здійснення операцій з переробки (толінгових операцій). Зокрема, нечіткими на сьогодні є межі між поняттями «податкове оптимізування» та «мінімізування податкових платежів», хоча за своєю сутністю вони часто є абсолютно протилежними, зокрема що стосується законності інструментів та процедур, що застосовуються. Це формує необхідність у подальших наукових дослідженнях у напрямку пошуку так званих «білих схем» зменшення податкового навантаження в процесі реалізації зовнішньоекономічних діяльності, серед яких особливу нішу сьогодні займають операції з переробки на митній території України.

Мета роботи. Ключовою ціллю дослідження є з'ясувати характерні риси процесу оптимізування податкових платежів та роль толінгових операцій як ефективного методу зменшення податкового навантаження на підприємств - учасників зовнішньоекономічних операцій. З огляду на поставлену мету, слід вирішити такі завдання: визначити сутність поняття «оптимізування» та його відмінність від категорії «мінімізування» стосовно оподаткування на рівні держави та рівні суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності; розкрити зміст переробки на митній території України як митного режиму та методу податкової оптимізації; проаналізувати особливості оподаткування і митного оформлення давальницької сировини та продукції, виготовленої з неї.

Викладення основного матеріалу дослідження. Одним із головних завдань, котре повинне бути чітко з'ясоване будь-яким підприємцем при виведенні його бізнесу на міжнародний рівень, є рівень податкового навантаження на цільовому ринку.

Проведене Світовим банком дослідження Doing business відображає зростання перешкод зі сторони оподаткування для здійснення підприємницької діяльності в Україні. Тобто в загальному рейтингу легкості ведення бізнесу прогноз сприятливості оподаткування у 2019 році підвищився на 5 позицій в порівнянні із 2018. Таким чином, Україна опинилася на 54-му місці з-поміж 190 досліджуваних країн за показником оподаткування (Paying taxes) і на 71-му місці в загальному рейтингу Doing business-2019 [1]. Найбільшими проблемами для бізнесу залишається кількість часу, необхідного вітчизняним підприємцям для нарахування та сплати податків – 327,5 годин на рік (в порівнянні – 214,8 годин в країнах Центральної та Східної Європи, 49 годин – в Сінгапурі (найкращий у світі показник), що також відображає адміністративний тягар підприємств, та високе податкове навантаження, яке становить 41,7 % комерційного прибутку підприємств (32,3 % - у Центральній та Східній Європі, 26,1 % - найкращий результат, притаманний для 32 країн) [2].

Тому з метою підвищення ефективності як економіки України в цілому, так і окремого підприємства в умовах інтеграції у світове господарство, застосовуються різні фінансово-економічні методи, які оптимізують витрати на оподаткування.

В найбільш загальній інтерпретації поняття «оптимізування» (від лат. – «optimum» – «найкраще») доцільно розглядати як процес вибору найкращого варіанту рішення з можливих, приведення системи в найкращий (оптимальний) стан. При цьому, «оптимуму найчастіше відповідає досягнення заданого результату при мінімальних ресурсних витратах» [3]. Що ж стосується податкового оптимізування, то в цьому контексті розглядається зниження розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що передбачають можливість повного використання всіх законодавчо врегульованих пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Оптимізування податкових платежів проявляється у виборі платником податків найвигідніших правових форм здійснення діяльності (вибір організаційно-правової форми здійснення діяльності, податкового режиму, облікової політики, виду і умов цивільно-правових договорів, використання пільг) [4, с. 201-215]. При цьому характерною рисою методів податкового оптимізування щодо інструментарію, який використовується в їх межах, є легальність, законність у рамках чинного вітчизняного та міжнародного законодавства. Саме ця особливість

відрізняє оптимізування податкових платежів від їх мінімізації, яка найчастіше розглядається у контексті «свідомого використання методів приховування доходів від податкових органів, подання недостовірної бухгалтерської та податкової звітності» [5]. На сьогоднішній день у бізнес-середовищі напрацьовано та активно застосовується значна кількість схем ухилення від сплати податків, використання яких залежить від того, які фактори переважають та здійснюють найбільш негативний вплив на діяльність суб'єктів господарювання. Зокрема, Міністерством фінансів України у співпраці із Державною податковою адміністрацією України, Міністерством економіки України, Державною митною службою та Міністерством юстиції України задекларовано дві умовні ключові категорії схем мінімізації податкових зобов'язань [6]:

- 1) схеми, що базуються на прогалинах законодавства або використанні різних систем оподаткування з відмінним фіскальним навантаженням;
- 2) ухилення від оподаткування за рахунок підробки документів, не відображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних («фіктивних») юридичних або фізичних осіб.

Цілком очевидно, що застосування незаконних схем мінімізації податкових платежів для суб'єкта господарювання окрім певного економічного ефекту (нарощення прибутку) несе ряд ризиків та викликів (кримінальна відповідальність, банкрутство тощо), настання яких часто нівелює отриманий позитивний результат. Саме тому усю свою увагу доцільно зосереджувати на пошуку та імплементації виключно легальних схем зниження податкового навантаження, реалізація яких хоч можливо і не дає миттєвий та максимально очікуваний результат, проте закладає основи для нормального функціонування господарюючих суб'єктів у коротко- та довгостроковій перспективі.

Ведучи мову про податкове оптимізування у сфері зовнішньоекономічної діяльності, необхідно, окрім іншого, врахувати міжнародний фактор. Світовий ринок тісно пов'язаний з різними міжнародними інституціями, які мають відповідні власні постулати та правила бізнес-поведінки, що задекларовані в межах укладених угод про вільну торгівлю, торгівельних преференцій, податкових традицій тощо. Тому при виході українських суб'єктів господарювання на міжнародну арену держава повинна відігравати роль модератора, оскільки до її базових функцій належить не тільки забезпечення повноти надходження до бюджету запланованого обсягу податків і зборів від здійснення

експортно-імпортних операцій, а й сприяння застосуванню ефективних податкових інструментів, які б захищали інтереси внутрішнього ринку, розвивали потенціал національних виробників та підтримували їх конкурентоспроможність на світовій арені.

Проте фактично між державою та платниками податків виникають неузгодженості та спори щодо встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Для держави податкові платежі формують основне джерело доходів. Поряд з цим, для підприємців – це зменшення їхнього прибутку внаслідок збільшення витратної складової. Як зазначалось вище, диспропорційність в податковому навантаженні породжує виникнення правопорушень, зростання тіньової економіки, і наслідком цього стає падіння доходів держави, що, своєю чергою, зменшує якість та кількість товарів та послуг, які створює державний і реальний сектори. Тому важливо є належним чином врегулювати цю складну систему відносин з перерозподілення фінансово-матеріальних потоків всіх контрагентів на кожному рівні, щоб не виникало протиріч між стимулюючою та фіскальною функціями оподаткування ЗЕД. Для того, щоб погодити та задовольнити інтереси кожної бізнес-одиниці, що часто є діаметрально протилежними, на взаємовигідних умовах, необхідно проводити пошук альтернативних варіантів дій для оптимізування податкового навантаження за результатами зовнішньоекономічних операцій. Тим більше врегульований механізм ефективного фінансово-економічного оподаткування сприяє розвитку підприємництва та економічному піднесенню держави в цілому, а це впливає на світове визнання та позитивний імідж країни загалом.

Одним із можливих варіантів податкової політики, який забезпечував би оптимізацію податкових платежів та сприяв розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, тим самим мотивуючи підприємницьку діяльність, є операції пов'язані з переробки давальницької сировини на митній території України на протипагу традиційними експортно-імпортним операціям.

У положеннях Митного кодексу України (далі - МКУ) зафіксовано право для вітчизняних суб'єктів господарювання ставати власниками іноземних товарів, ввозити їх на територію України задля зберігання або переробки, а також у подальшому реекспортувати ці товари чи продукти їх переробки за межі України. Керуючись ст. 147 МКУ, можемо представити дефініцію переробки на митній території наступним чином: «це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються в

установленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за умови подальшого реекспорту продуктів переробки» [7].

Відстежуючи чинники, які мають позитивний марко- та мікроекономічний вплив внаслідок впровадження ефективної переробки давальницької сировини на митній території України, варто вивчити досвід країн Вишеградської групи (Угорщини, Чехії, Словаччини та Польщі). Результати наукових досліджень вчених Чеського агротехнічного університету показали, що з 1994 р. період трансформації економіки країн «Вишеградської четвірки» характеризувався зростанням ВВП цих країн внаслідок нарощення об'ємів зовнішньої торгівлі, зокрема експорту промислової продукції з високою доданою вартістю (від 80 до 90 % у товарній структурі експорту цих країн). Дослідження експертів Світового банку також доводить, що зростання експорту країн Вишеградської групи обумовлене в основному тим, що у цих країнах ключові позиції зайняла зорієнтована на експорт переробна промисловість, інтегрована у світові ланцюги постачання [8].

Забезпечити налагодження та динамічний розвиток експорту високотехнологічної продукції «з нульової бази» - це досить складний та ресурсомісткий процес. В результаті, залучення держави до міжнародних ланцюжків виробництва доданої вартості сприятиме збільшенню високотехнологічного експорту. Китайська республіка стала так званою «майстернею світу» саме завдяки контрактному виробництву на основі переробки, що дало країні можливість перейти від етапу відтворення іноземних технологій до розвитку власних. Тому активізація реалізації митного режиму переробки в Україні повинна стати одним із ключових чинників зростання ВВП та національної економіки в цілому. При цьому, важливо те, що вказані дії не потребують значного фінансування з боку держави.

Виробництво на засадах переробки давальницької сировини для країн з перехідною економікою є більш вигіднішою діяльністю в порівнянні із традиційним експортом, адже така діяльність значно менше зусиль та ресурсів для виходу на міжнародні ринки, сприяє залученню іноземного капіталу, збільшує обсяги промислового виробництва, кількість робочих місць та забезпечує значне скорочення податкового навантаження на господарюючі суб'єкти. Порівняльна характеристика щодо окремих аспектів діяльності, в тому числі оподаткування зовнішньоекономічних операцій, в межах двох митних режимів –

експорту та переробки на митній території України з подальшим реекспортом – представлена у табл.1

Порівняльна характеристика зовнішньої торгівлі послугами переробки за видами (експорт/імпорт) протягом 2009-2018 рр. представлена у табл.2.

Обсяг послуг з переробки матеріальних ресурсів починаючи з 2009 р. збільшується в середньому на 20% щорічно, наприклад, у 2009 р. обсяг послуг з переробки матеріальних ресурсів становив 841332,2 тис. дол. США, у 2014 р. - 1334394,1 тис. дол. США, а вже у 2018 р. обсяг дорівнював 1699301,1 тис. дол. США. Обсяг послуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном починаючи з 2009 р. збільшуються в середньому на 11% щорічно, наприклад, у 2010 р. обсяг послуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном становив 972150,1 тис. дол. США, у 2014 р. - 1315698,8 тис. дол. США, а у 2018 р. цей показник був рівний - 1692068,2 тис. дол. США.

Інтерес інвесторів до перспектив розвитку виробництва у країні пояснюється саме наявністю сприятливих митних режимів переробки, які дозволяють завезти сировину без сплати податків, виробити готову продукцію, та реалізувати її на експорт.

Застосування режиму переробки вигідне і для країни-виробника, зокрема:

1. проводиться модернізація основних фондів;
2. використовуються новітні технології і залучається сучасне обладнання;
3. це ефективний спосіб покрити нестачу обігових коштів для закупівлі матеріалів, сировини, проведення виробничого процесу;
4. сприяє вирішенню питання зайнятості населення, оскільки з'являються вільні робочі місця;
5. сприяє врегулюванню платіжного балансу країни, тому, що зменшується валютна та інвестиційна нестача.

Загалом переробку давальницької сировини на території України можна умовно поділити на дві групи: перша – переробка сировини резидента, друга – переробка сировини нерезидента, що ввезена на митну територію України, із подальшим вивезенням (реекспортом) готової продукції. Якщо з першою групою усе більш-менш зрозуміло, то щодо переробки сировини, ввезеної нерезидентом на митну територію України, та порядку її вивезення виникають певні запитання. Схематично переробка давальницької відображена на рис.1.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика митних режимів експорту та переробки на митній території України в контексті оподаткування зовнішньоекономічних операцій

Ключові характеристики	Експорт	Переробка давальницької сировини
Ресурсне забезпечення	Вітчизняні виробники за рахунок власних ресурсів закуповують сировину і напівфабрикати задля виробництва готової продукції, сплачуючи усі необхідні податки, що закладені у їх вартість	Сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі виробляються енергоносіями, придбаваються та ввозяться на митну територію України іноземними замовниками (або закупляються іноземними замовниками за іноземну валюту в Україні)
Виробничі потужності	Вітчизняний експортер самостійно забезпечує свою господарську діяльність виробничими фондами, що потребує значних капіталовкладень та призводить до нарощення податкового навантаження, зокрема у випадку їх імпорту необхідного устаткування	Сторона-давальець маєчи потужну сировинну базу, налагоджену систему збуту продукції, використовує виробничі потужності вітчизняного виробника для переробки, тому ситуація для українського переробника в цьому випадку практично ідентична із експортом. Разом з тим, давальець, якщо це обумовлено в контракті, може забезпечувати переробника і виробничими потужностями (коли мова йде суто в отриманні ефекту за рахунок «дешевої» робочої сили)
Процес виробництва	Виробник-експортер здійснює всебічний супровід виробничо-господарської діяльності продукції: організацію праці, зокрема її технічного нормування; організацію виробничих процесів у часі і просторі; функціонування допоміжних цехів і обслуговуючих господарств підприємства; контроль якості продукції; здійснює загальне управління та збут готової продукції.	Виробництво на давальницькій сировині відбувається в межах ланцюжка «власник сировини – переробник (виконавець) - власник готової продукції». Прийнята на переробку сировина не переходить у власність підрядника, а залишається у власності замовника, проте вже у формі готової продукції. При цьому, підрядник при операціях з переробки давальницької сировини отримує право на оплату виконаних ним робіт з переробки за умови фактичного здійснення виробництва кінцевого продукту на власних основних фондах і з використанням свого персоналу та зобов'язаний, згідно умов договору, передати готову продукцію замовникові.
Реалізація готової продукції	При здійсненні експорту готової продукції необхідно дотримувались наступних вимог чинного митного законодавства: 1) подати органу доходів і зборів встановлений	Якщо умовами переробки іноземних товарів на митній території України передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з

Продовження табл.1

	<p>у митний режим експорту (в умовах реекспорту, вимагається також окремий дозвіл на проведення цієї операції)</p> <p>2) здійснити оплату митних платежів, які нараховуються на товари при їх вивезенні за межі митної території України у митному режимі експорту;</p> <p>3) дотриматись вимог нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.</p> <p>Підтвердження прибуття товарів, що експортуються, у місце призначення за межами митної території України не вимагається.</p>	<p>нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом. Аналогічні дії задекларовані щодо реалізації на митній території України продуктів переробки, виготовлених з товарів, власником яких є підприємство-резидент, якому органом доходів і зборів надано дозвіл на їх переробку.</p> <p>Реалізація на митній території України продуктів переробки, власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво, на яке покладається обов'язок з декларування цих продуктів переробки для вільного обігу. Продукти переробки також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило.</p>
<p>Митні платежі, що підлягають сплаті в межах режиму</p>		<p>При дотриманні вимог та обмежень, зафіксованих у Митному кодексі України, зокрема умов дотримання строків та цільової спрямованості використання товарів, увезених у режимі переробки на митну територію України, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування, зокрема не сплачується ввізне мито.</p> <p>Крім того, у випадку ввезення підакцизних товарів з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється ПДВ у зв'язку з розміщенням таких товарів у митному режимі переробки на митній території, такі операції звільнюються від оподаткування акцизним податком.</p> <p>У разі реалізації продуктів переробки на митній території України податки сплачуються у повному обсязі.</p>

Джерело: узагальнено на основі положень Податкового та Митного кодексів України [7, 9]

Таблиця 2 – Динаміка зовнішньої торгівлі послугами переробки в Україні за видами, тис. дол. США

Рік Вид ЗЕО	Експорт										
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Послуги з переробки матеріальних ресурсів	841332,2	1049433,9	1445719,8	1577828,2	1722083,1	1334394,1	1078345,1	1125705,2	1419720,3	1699301,1	
Послуги для переробки товарів з метою реалізації у внутрішній економіці	55391,7	77283,8	120255,0	89340,2	15256,0	18695,3	18892,4	8702,3	20227,1	7232,9	
Послуги для переробки товарів з метою реалізації за кордоном	785940,5	972150,1	1325464,8	1488488,0	1706827,1	1315698,8	1059452,7	1117002,9	1399493,2	1692068,2	
Послуги з ремонту та технічного обслуговування, що не віднесені до інших категорій	487811,6	470753,2	639230,3	602421,8	349678,9	298247,7	192224,7	231864,6	243965,8	242651,1	
Імпорт											
Послуги з переробки матеріальних ресурсів	95564,1	82876,4	174562,2	169262,5	11627,5	51248,7	63415,8	5299,1	2703,9	2812,6	
Послуги для переробки товарів з метою реалізації у внутрішній економіці	47233,4	35993,9	74150,8	90096,6	571,9	34,2	-	-	-	70,0	
Послуги для переробки товарів з метою реалізації за кордоном	48330,7	46882,5	100411,4	79165,9	11055,6	51214,5	-	-	-	2742,5	
Послуги з ремонту та технічного обслуговування, що не віднесені до інших категорій	50171,3	49995,8	44153,2	46864,7	122942,5	106511,9	85773,1	90837,5	71591,1	84195,0	

Джерело: узагальнено на основі даних із [10]

Протягом багатьох років в більшості країн активно функціонують механізми зниження оподаткування підприємництва за допомогою толінгових операцій [11]. В Україні вони особливо поширені в агропромисловому комплексі, у сфері нафтопереробки, текстильної та взуттєвої промисловості.

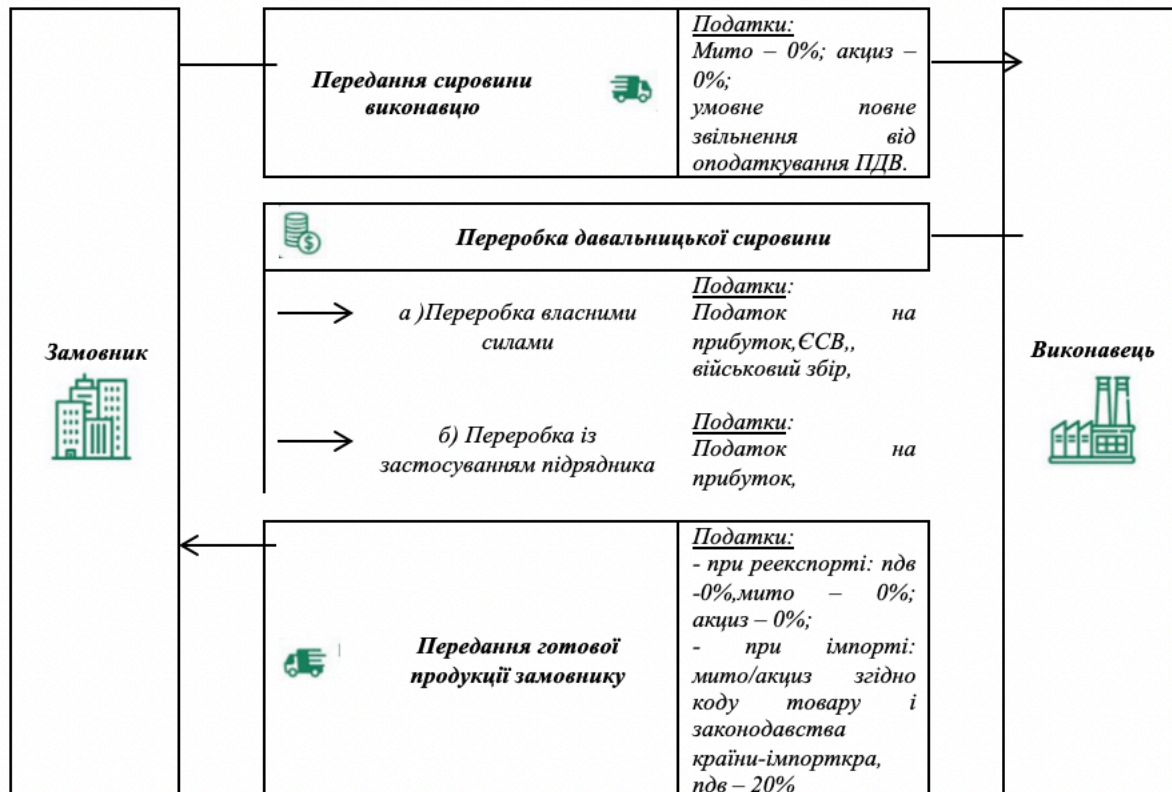


Рис. 1 Схема переробки давальницької сировини
Джерело: авторська розробка

Переваги давальницьких операцій у тому, що замовник отримує вигоду, якщо вартість послуг з переробки сировини у сторонньої компанії нижче, ніж витрати замовника на організацію і здійснення технологічного процесу. Це дозволяє знизити собівартість готової продукції і збільшити показники рентабельності при збереженні колишньої ціни на готову продукцію. Щоб отримати конкурентну перевагу, замовник може зменшити вартість своєї продукції і збільшити прибуток за рахунок нарощування обсягів продажів.

Договір на переробку давальницької сировини вигідно укласти тим компаніям, у яких немає своєї виробничої бази для переробки сировини і матеріалів. Вони не вкладають гроші в будівництво цехів, придбання виробничого обладнання, утримання штату виробничих робітників. Проте вони можуть отримати хороший прибуток, якщо придбають

сировину за мінімальними цінами, а реалізують готову продукцію за максимально високими. Тому замовнику буде вигідно звернутися для переробки власної сировини до компанії, яка вже виготовляє таку продукцію.

Переробник теж отримує переваги. Якщо капіталовкладення в створення виробничої бази вже зроблені, то необхідно більш ефективно використовувати обладнання. Чим більше замовлень отримає підприємство на переробку сировини і матеріалів, тим більше буде його прибуток. І не потрібно піклуватися про постачальників сировини і матеріалів, а також про покупців готової продукції.

Якщо підприємство укладе договір на переробку давальницької сировини з незалежною компанією, то його податкові платежі в бюджет будуть менше.

Для підтвердження процедури оформлення операцій з давальницькою сировиною необхідно належним чином укласти контракт. Договір із переробки давальницької сировини за правовою формою є договором підяду, який регулюється Цивільним кодексом України (Глава 61). Особливості договору полягають в наступному [12]:

1. Характеристика продукції, що виготовляється. У контракті чітко зазначається усі параметри щодо виду, кількості, якості давальницької сировини, загальної вартості. У випадку виявлення браку сировини підрядник має право відправити претензію замовнику. Умови щодо термінів її розгляду та процесу заміни сировини, норми витрат сировини, терміни повернення залишків та відходів необхідно відобразити в договорі.

2. Характеристика готової продукції. Стадії процесу переробки зазначаються у технологічній схемі переробки, на основі якої у контракті вказується всі характеристики готової продукції, яка виготовляється з сировини.

3. Характеристика умов постачання сировини та готової продукції. У договорі потрібно зазначити план постачання, вказати структуру транспортних витрат, умови приймання сировини на переробку підрядником та сторону, відповідальну за переміщення давальницької сировини та готової продукції.

4. Характеристика оплати за договором. У контракті необхідно прописати вид розрахунків, ціну та вартість робіт щодо переробки. Якщо

за домовленістю сторін розрахунки за переробку давальницької сировини проводяться переданням частини давальницької сировини або частини готової продукції у власність переробника, тоді чітко прописується назва, кількість і вартість давальницької сировини або готової продукції, які передаються до розрахунку за переробку давальницької сировини.

5. Характеристика зобов'язань та відповідальності сторін. Відповідальність щодо зберігання та нерационального використання сировини і готової продукції замовника покладено на переробника. За своєчасність доставки сировини підряднику та повноту оплати за надання толінгових послуг переробнику сировини відповідає замовник. Якщо сторони не виконують зобов'язання зазначені у контракті, то вони відшкодовують один одному отримані збитки.

6. Характеристика особливостей зовнішньоекономічних операцій. Договір із переробки давальницької сировини може набувати статус зовнішньоекономічного, коли сировина і виготовлена із неї продукція переміщуються через державний кордон України і однією із сторін договору виступає нерезидент. Вимоги щодо укладення зовнішньоекономічного контракту зазначені у законодавчих та нормативно-правових актах. Згідно з Митним кодексом України переробка давальницької сировини проходить цикл протягом 365 днів. Термін розраховується з дати митного оформлення митної декларації на давальницьку сировину до дати оформлення митної декларації на готову продукцію. На основі постанови НБУ на розрахунки щодо робіт з переробки давальницької сировини у грошовій формі поширюється 120-денний термін повернення валютної виручки.

З давальницького договору випливає, що ввезення на територію країни сировини для подальшої обробки, по-перше, не підлягає митному оформленню, а по-друге, не обкладається податком. При митному оформленні вітчизняним виконавцем на ввізній вантажно-митній декларації ставиться позначка «давальницька сировина». Оплата митних платежів та зборів провадиться українським виконавцем шляхом видачі простого векселя або письмового зобов'язання з терміном погашення не більше ніж 90 календарних днів з моменту оформлення декларації. Вексель погашається, коли вивозиться за межі України готова продукція з давальницької сировини іноземного замовника. При вивезенні готова продукція не обкладається податками і зборами, які зазвичай

сплачуються при експорті, а також не підпадає під режим ліцензування і квотування. Давальницька сировина вивозиться з митної території України на підставі подання українським замовником органів митного контролю письмового зобов'язання щодо повернення в Україну готової продукції, виробленої з цієї сировини (або повернення в Україну валютної виручки від реалізації готової продукції), не пізніше ніж через 90 календарних днів з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

Процедура полягає у наступному: зарубіжна компанія купляє в української сировину, яка відправляється до українського переробника, який виробляє з неї продукцію і отримує за це винагороду - зазвичай тільки на покриття виробничих витрат (оплату енергоносіїв, виплати зарплати). Після цього така продукція направляється до третьої української компанії, з якою у компанії з-за кордону укладений агентський договір. Компанія-агент з України реалізує продукцію, а виручку, за вирахуванням своєї винагороди, відправляє іноземному партнеру. Хоча вся діяльність з виробництва і реалізації продукції здійснюється на території України, іноземна компанія управляє процесом і проводить розрахунки.

Даний спосіб оптимізації податків дуже ефективний для підприємств, що займаються постачанням на експорт продукції з імпортою сировини. Підприємство-виробник не бере участі в реалізації кінцевої продукції і платить мінімальні податки. А головний прибуток отримує постачальник сировини, і саме тому бажано зареєструвати його в юрисдикції, що має пільговий режим зі сплати податків. У разі, якби виробник сам експортував сировину, весь отриманий ним прибуток обкладалася б податком на території його країни

З точки зору оптимізації податкових платежів толінгові операції в однаково привабливі як для підприємств-переробників, так і власників сировини. Перші скорочують податкову базу по цілій групі податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, оборотним податках, а власники сировини мають ще більш значні пільги.

Операції з давальницької сировини як спосіб організації бізнес-процесів і побічно як спосіб податкової оптимізації може дати позитивний податковий ефект, при наявності загальних умов та враховувати реальні бізнес-процеси на підприємстві.

Процес перероблення з використанням сировини та матеріалів замовника передбачає виконання таких етапів:

1. Замовник передає переробнику власні запаси для переробки, а переробник приймає їх. При цьому замовник залишається власником переданих запасів в готовій продукції, отриманої від виконавця в результаті переробки.

2. Підрядник виконує роботи, передбачені договором на переробку, віддає їх замовнику за актом виконаних робіт у порядку, передбаченому договором.

3. Підрядник повертає замовнику готову продукцію, виготовлену в результаті переробки за договором, власником якої є замовник.

4. Замовник оплачує виконані за договором роботи з переробки в порядку, передбаченому в договорі. виконана робота має відповідати якості, зазначеній у договорі підряду.

Висновки. Операції з переробки давальницької сировини мають певні особливості, які пов'язані з оформленням договору, помещенням сировини під митний режим, передачу готової продукції, звітування про залишки сировини і кількість відходів тощо.

Ризики з давальницькою сировиною мінімальні - цей спосіб ведення бізнесу дозволяє економити на податках на законних підставах. Плюси є й для давальця, і для переробника. Давалець зобов'язаний після виставлення йому рахунку-фактури оплатити ПДВ. Однак його вигода в тому, що весь обсяг податку приймається до відрахування. Крім того, величезна перевага є і в виплаті інших податків: даvaleць не платить податок на майно, так як не має обладнання у власності, не виплачує ЄСВ, ПДФО та страхові внески за працівників, зайнятих на переробку давальницької сировини. Переважні особливості толінгу є і для переробника. Так як він не буде реалізовувати матеріал і готову продукцію, вартість давальницької сировини не збільшить податкову базу, прийняту для розрахунку платежів до бюджету. Крім цього, він має право списати всі витрати при розрахунку податку на прибуток.

Робота на давальницькій сировині зумовлює зменшення потреби в кредитних ресурсах на формування запасів сировини, забезпечує гарантійний збут продукції без додаткових витрат на рекламу, підвищує конкурентоспроможність продукції при використанні брендів і сучасних технологій провідних підприємств. Використання толінгових схем

дозволяє компаніям-власникам сировини і компаніям-переробникам уникати значних податкових платежів. Для переробника це теж можливість зменшити податкову базу обов'язкових платежів до державного бюджету, оскільки, так як він самостійно не буде реалізовувати матеріал та готову продукцію, він може списати витрати при розрахунку податку на прибуток. Тому збільшення частки переробки давальницької сировини вигідне як для підприємства-виробника, так і для підприємства-замовника. Воно збільшує загальну прибутковість власної продукції підприємства і загальний рівень рентабельності внаслідок того, що менше постійних витрат припадає на одиницю продукції, таким чином збільшується зона безпеки та рівень конкурентоспроможності продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Doing Business 2019. Economy profile of Ukraine. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>.
2. Тюріна М.М. Ефективність податкової політики України в рамках інтеграційних процесів / М. М. Тюріна // Економіка і суспільство. – 2018. - № 18. – С. 231-218.
3. Zagorodniy A. Concept of tax planning at the enterprise / A. Zagorodniy, V. Olikhovskiy // Economics, Entrepreneurship, Management. — Lviv : Lviv Politechnic Publishing House, 2017. — Vol 4. — No 1. — P. 15–24.
4. Бабін І.І. Презумпції та фікції в податковому праві. Навчальний посібник. – Чернівці: Рута, 2009. – 320 с.
5. Тютюнник І.В. Інструменти мінімізації податкового навантаження в Україні: порівняльний аналіз та ефекти від застосування / І. Тютюнник, Я. Кобушко // Економічний аналіз. – Том 28, № 4. – 2018 р. – С. 123-130.
6. Лист Міністерства Фінансів України «Щодо схем мінімізації сплати податків очима МФУ» N 31-20010-3-8/3337 від 25.04.2008 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3337201-08>.
7. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
8. Зелді Р. Що не так з митним режимом переробки в Україні: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2018/03/7/634772/>

9. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 зі змінами і доповненнями від 13.11.2013 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Динаміка зовнішньої торгівлі послугами за видами: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/dseip/dseip2007_u.htm
11. Мельник О.Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25212/1/50-348-358.pdf>
12. Договір на переробку давальницької сировини : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://club.dtki.ua/read.php?13,1840214,1840803>.
13. Граковський Ю. Операції з давальницькою сировиною: Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication /100005443-operatsiyi-z-davalnitskoyusirovinoyu-1>

REFERENCES:

1. Doing Business 2019. Economy profile of Ukraine. Retrieved from: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>.
2. Tiurina, M.M. (2018). *Efektivnist podatkovoї polityky Ukrainy v ramkakh intehratsiinykh protsesiv [Efficiency of tax policy of Ukraine within the framework of integration processes]*. *Ekonomika i Suspilstvo* (pp.231-218) [in Ukrainian].
3. Zagorodniy A. *Concept of tax planning at the enterprise* / A. Zagorodniy, V. Olikhovskiy // *Economics, Entrepreneurship, Management*. — Lviv : Lviv Politechnic Publishing House, 2017. — Vol 4. — No 1. — P. 15–24.
4. Babin, I.I. (2009). *Prezumptsiї ta fiktsii v podatkovomu pravi [Presumptions and fictions in the tax law]*. Chernivtsi: Ruta [in Ukrainian].
5. Tiutiunnyk, I.V., & Kobushko, Ya. V. (2018). *Instrumenty minimizatsii podatkovoho navantazhennia v Ukraini: porivnialnyi analiz ta efekty vid zastosuvannia [Instruments for minimizing the tax burden in Ukraine: comparative analysis and application effects]*. (Vol. 2), (pp.123-130). *Ekonomichniy analiz* [in Ukrainian].
6. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 25.04.2008 № 31-20010-3-8/3337 “Shchodo skhem minimizatsii splaty podatkov ochyma MFU”. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada /show/v3337201-08> [in Ukrainian].
7. Customs Code of Ukraine vid 13.03.2012 № 4495-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> [in Ukrainian].

8. Zeldi, R. (2018). *Shcho ne tak z mytnym rezhyom pererobky v Ukraini* [What is wrong with the customs regime of processing in Ukraine]. Retrieved from: <https://www.epravda.com.ua/columns/2018/03/7/634772/> [in Ukrainian].
9. Tax Code of Ukraine vid 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
10. *Dynamika zovnishnioi torhivli posluhamy za vydamy* [Dynamics of foreign trade in services by type] (2008). Retrieved from: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/zd/dseip/dseip2007_u.htm [in Ukrainian].
11. Melnyk, O.H. & Dutko, Z.M. (2013). *Osoblyvosti zdiisnennia tolinhovyykh operatsii subiektamy zovnishnioekonomichnoi diialnosti* [Features of realization tolling operations by foreign economic activity subjects]. Retrieved from: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25212/1/50-348-358.pdf> [in Ukrainian].
12. Adamovych, N. (2017). *Dohovir na pererobku davalnytskoi syrovyny: vazhlyvi momenty* [Contract for the toll processing: significant moments]. Retrieved from: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/march/issue-20/article-25782.html> [in Ukrainian].
13. Hrakovskyi, Yu. (2017). *Operatsii z davalnytskoiu syrovynoiu* [Toll processing operations]. Retrieved from: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005443-operatsiyi-z-davalnitskoyusirovinoyu-1> [in Ukrainian].