

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 26.06.2018 № 15-5

ЗВІТ **про результати аудиту ефективності виконання повноважень** **державними органами щодо забезпечення контролю за** **дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог** **валютного законодавства**

Київ 2018

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
ВСТУП	4
1. АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИМОГ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	5
2. ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИМОГ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	14
2.1. <i>Аналіз повноважень Національного банку України та Державної фіскальної служби України щодо контролю за розрахунками у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютного контролю</i>	14
2.2. <i>Стан обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і декларування валютних цінностей та іншого майна такими суб'єктами.....</i>	18
2.3. <i>Аналіз опрацювання територіальними органами Державної фіскальної служби України повідомлень уповноважених банків про порушення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....</i>	21
2.4. <i>Оцінка організації проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, стану надходжень до державного бюджету пені та штрафів, застосованих за вчинені порушення</i>	24
2.5. <i>Стан організації та ведення процедури адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів</i>	27
3. СТАН ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ САНКЦІЙ	30
3.1. <i>Аналіз застосування спеціальних санкцій Міністерством економічного розвитку і торгівлі України та взаємодія з державними органами.....</i>	30
3.2. <i>Стан видачі висновків щодо продовження строків розрахунків в іноземній валюті.....</i>	39
4. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПРИЙНЯТИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЩОДО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	41
ВИСНОВКИ.....	47
ПРОПОЗИЦІЇ.....	54
Додатки.....	57

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7 і 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 „Про Рахункову палату”, План роботи Рахункової палати на 2018 рік.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання повноважень державними органами, що забезпечують контроль за зовнішньоекономічною діяльністю та валютний контроль, повноти застосування і своєчасності надходження до державного бюджету пені за порушення строків здійснення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності й штрафних санкцій за порушення вимог валютного законодавства (далі – **пеня та штрафи за вчинені порушення**).

Предмет аудиту:

нормативно-правові акти, організаційно-розпорядчі документи, методики, інструктивні матеріали, роз'яснення, управлінські рішення, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність (далі – **ЗЕД**) в Україні, організацію контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД строків розрахунків в іноземній валюті (далі – **розрахунки у сфері ЗЕД**) та вимог валютного законодавства, а також забезпечення нарахування та стягнення пені і штрафів за вчинені порушення;

надходження до державного бюджету коштів за кодом класифікації доходів державного бюджету (далі – **ККДБ**) 21081000 „Пеня за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за невиконання зобов'язань та штрафні санкції за порушення вимог валютного законодавства” та ККДБ 22011800 „Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності” в частині сплати державного збору за видачу разової (індивідуальної) ліцензії;

дані державних органів (статистична, фінансова та інша звітність) щодо нарахованих (застосованих) та фактично сплачених пені і штрафів за вчинені порушення;

звітність про валютні операції, декларації про валютні цінності та інше майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, акти перевірок, податкові повідомлення-рішення (далі – **ППР**), протоколи порушення валютного законодавства, постанови та рішення державних органів і судів про притягнення до відповідальності за порушення валютного законодавства; розрахункові, платіжні, інші документи;

стан взаємодії між державними органами з питань контролю за правильністю нарахування (застосування) та своєчасністю надходжень до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення.

Об'єкти аудиту: Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (далі – **Мінекономрозвитку**), Державна фіскальна служба України (далі – **ДФС**), Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби (далі – **Офіс ВПП**), головні управління ДФС у м. Києві, Дніпропетровській, Одеській і Харківській областях (далі – **ГУ ДФС у м. Києві, Дніпропетровській, Одеській, Харківській областях** відповідно).

За запитом: Національний банк України (далі – **НБУ**), Міністерство внутрішніх справ України, Антимонопольний комітет України, Державна

аудиторська служба України (далі – **Держаудитслужба**), Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (далі – **Нацкомфінпослуг**), Державна казначейська служба України (далі – **Казначейство**), головні управління ДФС в областях, крім ГУ ДФС в Дніпропетровській, Одеській і Харківській областях.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень, організаційно-розпорядчих документів, прийнятих державними органами, вимогам чинного законодавства щодо нарахування (застосування) і стягнення пені та штрафів за вчинені порушення;

повнота і своєчасність – стан виявлення порушень при здійсненні розрахунків у сфері ЗЕД; нарахування (застосування), сплата та зарахування до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення; ефективність контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД встановлених термінів розрахунків у сфері ЗЕД та вимог валютного законодавства;

результативність – оцінка ефективності результатів діяльності державних органів із забезпечення дотримання суб'єктами ЗЕД встановлених термінів розрахунків у сфері ЗЕД і вимог валютного законодавства запобіганню порушень у цих сферах.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2016–2017 роки та I квартал 2018 року (для порівняння 2015 рік).

Методи проведення аудиту: збір та опрацювання нормативно-правових актів, організаційно-розпорядчих документів, що регламентують виконання повноважень державних органів із забезпечення контролю за повнотою застосування та своєчасністю надходження до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення; статистичних показників, звітності щодо кількості суб'єктів ЗЕД, проведених ними валютних операцій, допущених порушень у сфері ЗЕД; надходжень до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення; опрацювання інформації, одержаної на запити Рахункової палати; ознайомлення, опитування, вивчення документів, інших матеріалів; опрацювання матеріалів засобів масової інформації, спеціальних видань.

ВСТУП

В Україні діють державні органи, які наділені правами щодо контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД строків розрахунків у сфері ЗЕД, вимог валютного законодавства та з метою недопущення нанесення економічних збитків державі застосовують обмеження щодо здійснення ЗЕД тими суб'єктами, які вже порушили законодавство у цих сферах.

За даними НБУ, сума заборгованості іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – **СГД**) перед українськими суб'єктами ЗЕД, зокрема за експортними операціями, протягом 2016–2017 років та I кварталу 2018 року зросла в 2,1 раза до 117,7 млрд гривень. За порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД у цей період Мінекономрозвитку до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД застосовано відповідно 1 680 і 1 409 спеціальних санкцій у вигляді індивідуального режиму ліцензування та 376 і 1 185 санкцій тимчасового

зупинення ЗЕД, які за останні 10 років збільшилися у понад 3 рази¹. Надходження до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення у вказаних сферах зменшилися з 1 206,6 млн грн у 2015 році до 323,7 млн грн у 2017 році (у I кварталі 2018 року надійшло лише 57,1 млн гривень).

Зазначене спричинено, зокрема, діючою понад 20 років системою контролю, яка налічує понад 100 нормативно-правових актів, що безпосередньо або опосередковано визначають порядок здійснення валютних операцій і певні обмеження (додаток 1). Ці акти потребують удосконалення, чіткого визначення окремих положень, а також повноважень сторін, залучених до процесу контролю. Вказане призводить до оскаржень у судах та ухвалення судами рішень на користь суб'єктів ЗЕД з використанням прогалин у законодавстві, прийняття необґрунтованих управлінських рішень державних органів з негативними наслідками, постійного зростання боргу зі сплати платежів.

На сьогодні розроблено низку законопроектів, направлених на забезпечення реалізації єдиної державної валютної політики, вільного здійснення валютних операцій на території України та вільного руху валютних коштів при проведенні цих операцій між резидентами і нерезидентами.

Разом з тим одночасне зняття всіх обмежень у сфері ЗЕД може призвести до порушення фінансової стабільності держави, зокрема дестабілізації національної валюти та відтоку валютних коштів.

Отже, дослідження та аналіз ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства є необхідним для оцінки ефективності існуючого валютного контролю та забезпечення повернення надходжень валютних коштів в Україну.

1. АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИМОГ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Статтею 1 Закону України від 16.04.1991 № 959 „Про зовнішньоекономічну діяльність” (далі – **Закон № 959**) встановлено, що **зовнішньоекономічна діяльність** – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Це визначення вказує на такі ознаки ЗЕД:

- а) за своєю сутністю ЗЕД є господарською діяльністю;
- б) така діяльність побудована на взаємовідносинах між СГД, що перебувають під юрисдикцією різних держав;

¹ У 2007 і 2008 роках до українських суб'єктів ЗЕД було застосовано 217 і 303 спеціальні санкції відповідно, до іноземних СГД – 315 і 300 санкцій відповідно.

в) ЗЕД може здійснюватися як на території України, так і за її межами, як з перетином митного кордону України, так і без такого перетину.

Разом з тим, є можливим вступ у зовнішньоекономічні відносини і не господарюючих суб'єктів, які здійснюють окремі зовнішньоекономічні операції в порядку господарчого забезпечення їх основної діяльності, фізичних осіб, які не є підприємцями, але спільно з іноземними партнерами виступають засновниками (учасниками) підприємств корпоративного типу, зокрема придбавають цінні папери іноземних емітентів, передають за договорами іноземним СГД права інтелектуальної власності. При цьому їх неможливо визнати суб'єктами ЗЕД. Більш коректним щодо таких суб'єктів є поняття „учасники зовнішньоекономічних відносин”, яке є більш ширшим, ніж „суб'єкти ЗЕД” і кореспондується аналогічно з поняттям, зокрема, як „суб'єкти господарювання”, так і „учасники відносин у сфері господарювання”² згідно зі статтею 2 Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436 (далі – **Господарський кодекс**).

Відповідно до частини першої статті 377 Господарського кодексу зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном³, зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу, та/або робочою силою, **що відрізняється від визначення, наведеного у статті 1 Закону № 959.**

Згідно з Митним кодексом України від 13.03.2012 № 4495 (далі – **Митний кодекс**), переміщуватися через митний кордон, підлягати митному контролю та митному оформленню можуть лише товари. При цьому предметом зовнішньоекономічної операції можуть також виступати роботи, послуги, об'єкти інтелектуальної власності, фінансові активи, про перетин якими митного кордону не може йти мова.

Довідково. Правовою формою реалізації ЗЕД є зовнішньоекономічний договір (контракт). Міжнародні конвенції, що регулюють міжнародний господарський оборот, зокрема ратифіковані Україною Конвенція ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів (Відень, 1980 р.), Конвенція ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів (Нью-Йорк, 1974 р.), критерієм міжнародного характеру договору визначають місцезнаходження комерційних підприємств сторін на територіях різних держав (розуміючи під комерційним підприємством постійне місце регулярного здійснення ділових операцій). Вимоги ж фактичного перетину предметом договору митного кордону не висувуються, оскільки це призвело б до невиправданого виключення окремих угод з міжнародного обороту.

² Суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

³ Майном у статті 139 цього Кодексу визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Статтею 1 Закону № 959 встановлено правові визначення експорту товарів⁴ без фактичного вивезення цих товарів за межі митної території України та імпорту товарів⁵ без їх фактичного ввезення на митну територію України. Отже, **положення частини першої статті 377 Господарського кодексу щодо визначення „зовнішньоекономічна діяльність” як такої, в частині її здійснення, потребує відповідного врегулювання.**

Статтею 3 Закону № 959 **визначено перелік суб'єктів господарювання, які є суб'єктами ЗЕД в Україні, але він не узгоджується з переліком суб'єктів ЗЕД, визначеним статтями 55 і 378 Господарського кодексу (додаток 2).**

Статтею 3 Закону № 959 до суб'єктів ЗЕД віднесено фізичних осіб, які (серед інших ознак) постійно проживають на території України. Проте **законодавством України не встановлено процедури підтвердження постійного місця проживання**⁶.

Довідково. Процедуру підтвердження місця проживання громадян України, іноземців та осіб без громадянства, яке визначається як житло, розташоване на території адміністративно-територіальної одиниці, в якому особа проживає, а також спеціалізовані соціальні установи, заклади соціального обслуговування та соціального захисту, військові частини, встановлено Законом України від 11.12.2003 № 1382 „Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні; при цьому зміст терміна „постійне місце проживання” не розкрито.

Крім того, згідно з частиною другою статті 5 Закону № 959 фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають право здійснювати ЗЕД, якщо вони зареєстровані як підприємці згідно із Законом України „Про підприємництво” тощо. З набранням чинності з 01.01.2004 Господарським кодексом, Закон України від 07.02.1991 № 698 „Про підприємництво” втратив чинність (крім статті 4 щодо обмежень у здійсненні підприємницької діяльності). Реєстрація фізичних осіб як підприємців відповідно до статті 58 Господарського кодексу здійснюється у порядку, визначеному Законом України від 15.05.2003 № 755 „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань”, який також не визначає постійне місце проживання фізичної особи на території України обов'язковою умовою державної реєстрації як підприємця в Україні. Отже, **вказані статті 3 і 5 Закону № 959 потребують відповідного врегулювання.**

⁴ Експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб'єктами ЗЕД іноземним СГД (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без ввезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним СГД та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

⁵ Імпорт (імпорт товарів) – купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних СГД товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

⁶ Згідно зі статтею 1 Закону № 959 постійне місце проживання – це місце проживання на території якої-небудь держави не менше одного року фізичної особи, яка не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом).

Згідно зі статтею 8 Закону № 959 державне регулювання ЗЕД має забезпечувати: захист економічних інтересів України та законних інтересів суб'єктів ЗЕД; створення рівних можливостей для суб'єктів ЗЕД розвивати всі види підприємницької діяльності незалежно від форм власності та всі напрями використання доходів і здійснення інвестицій; заохочення конкуренції та ліквідацію монополізму в сфері ЗЕД. Держава та її органи не мають права безпосередньо втручатися в ЗЕД суб'єктів цієї діяльності, за винятком випадків, коли таке втручання здійснюється згідно з цим та іншими законами України.

Статтею 11 Закону № 959 передбачено, що оподаткування суб'єктів ЗЕД України здійснюється, зокрема, за такими принципами:

1) Україна самостійно встановлює та скасовує податки і пільги для суб'єктів ЗЕД України;

2) стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років.

Разом з тим **ці принципи не узгоджуються з вимогами:**

– **статті 93 Конституції України**, згідно з якою право законодавчої ініціативи у Верховній Раді України належить не державі Україна в цілому, а Президентові України, народним депутатам України та Кабінету Міністрів України – за першим принципом;

– **статті 4 Податкового кодексу України** від 02.12.2010 № 2755 (далі – **Податковий кодекс**), згідно з якою податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року – за другим принципом.

Органами державного регулювання ЗЕД відповідно до статті 9 Закону № 959 є: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, НБУ, центральний орган виконавчої влади (далі – **ЦОВВ**) з питань економічної політики, органи доходів і зборів, Антимонопольний комітет України, Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі. У частині другій статті 37 Закону № 959 наведено перелік органів, які надають подання до ЦОВВ з питань економічної політики про застосування спеціальних санкцій до суб'єктів ЗЕД або іноземних СГД, що порушили цей Закон та пов'язані з ним закони України (додаток 3). Але до **вказаних статей, а також статей 5, 6, 16, 17, 22, 23 і 29 Закону № 959 не внесено зміни за результатами адміністративної реформи ЦОВВ**, що відбулася в Україні протягом 2011–2014 років, зокрема щодо ЦОВВ з питань економічної політики, органів доходів і зборів, державної податкової інспекції, її органів та органів контрольно-ревізійної служби, що припинили свою діяльність.

Відповідно до статті 37 Закону № 959 за **порушення цього або пов'язаних з ним законів України до суб'єктів ЗЕД або іноземних СГД можуть бути застосовані такі спеціальні санкції: штрафи; індивідуальний режим ліцензування; тимчасове зупинення ЗЕД** (додаток 4).

➤ **Порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті визначено Законом України від 23.09.1994 № 185 „Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті”** (далі – Закон № 185).

Відповідно до статей 1 і 2 Закону № 185 виручка резидентів у іноземній валюті від експорту продукції підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) такої продукції, що експортується, а в разі експорту робіт, транспортних послуг – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних послуг⁷. Перевищення зазначеного строку потребує висновку ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Імпортні операції резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, в разі, коли таке відстрочення перевищує 180 календарних днів з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), що імпортується, потребують висновку ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. Строк та умови завершення імпоротної операції без увезення товару на територію України визначаються у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України за погодженням з НБУ⁸.

Однак умови завершення імпортних операцій у разі увезення товару на територію України статтею 2 Закону № 185 не регулюються: чітко не визначено поняття дати імпорту (завершення імпоротної операції) товарів для цілей валютного контролю.

Довідково. Відповідно до статті 1 Закону № 959 імпорт (імпорт товарів) – купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних СГД товарів, зокрема, з ввезенням цих товарів на територію України.

Згідно зі статтею 74 Митного кодексу імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території. Відповідно до статті 321 Митного кодексу у разі ввезення на митну територію України товарів, з моменту перетинання ними митного кордону України розпочинається митний контроль. Перебування товарів під митним контролем закінчується після закінчення митного оформлення вказаних товарів, за винятком митних режимів, які передбачають перебування під митним контролем протягом усього часу дії митного режиму.

Згідно з Інструкцією про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженою постановою Правління НБУ від 24.03.1999 № 136, зареєстрованою в Мін'юсті 28.05.1999 за № 338/3081 (далі – **Інструкція № 136**), здійснення поставки – це оформлення митної декларації (далі – **МД**) (у випадку ввезення продукції на територію України, якщо така продукція згідно із законодавством України підлягає митному оформленню) або виконання нерезидентом усіх зобов'язань щодо

⁷ У зв'язку з набранням чинності змін, внесених Законом України від 03.11.2016 № 1724 „Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг”, який введено дію з 03.01.2017, перше речення частини першої статті 1 Закону № 185 викладено в новій редакції і доповнено частиною другою, згідно з якою вимоги частини першої цієї статті не поширюються на експорт послуг (крім транспортних і страхових), прав інтелектуальної власності, авторських та суміжних прав.

⁸ Порядок визначення строку та умов завершення імпоротної операції без увезення товару на територію України затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 05.12.2007 № 1392, відповідно до пункту 1 якого дія цього Порядку поширюється на всіх суб'єктів господарювання – резидентів незалежно від форми власності.

поставки, покладених на нього за договором (в інших випадках). Пунктом 3.3 глави 3 Інструкції № 136 визначено, що банк знімає з контролю операцію резидента в разі імпорту товару з увезенням його на територію України після, зокрема, отримання інформації про цю операцію в реєстрі МД (типу ІМ-40 „Імпорт”, ІМ-41 „Реімпорт”, ІМ-72 „Безмитна торгівля”, ІМ-75 „Відмова на користь держави”, ІМ-76 „Знищення або руйнування”), якщо для митного оформлення продукції використовується МД. При цьому МД є одним із документів з переліку, що слугує підтвердженням ввезення товарів на територію України.

Нечітке окреслення в Інструкції № 136 (і листі Міндоходів від 28.02.2014 № 5096/7/99-99-22-03-01-17) поняття, згідно з яким свідченням завершення імпортової операції є оформлена в установленому порядку МД, зокрема ІМ-40, **викликало скарги суб'єктів ЗЕД на винесені за результатами документальних перевірок ППР про нарахування пені за порушення строків розрахунків за імпортою операціями (додаток 4), визначеними статтею 2 Закону № 185, та їх скасування у судовому порядку.**

Так, за результатами проведеного ДФС аналізу судової практики, згідно з рішенням Верховного Суду України оформлена МД типу ІМ-40 не є єдиним документом, яким засвідчується факт і дата фактичного переміщення через митний кордон товарів. Первинним є факт переміщення товарів через митний кордон України, підставою для якого в режимі імпорту є наявність на вантаж товаросупровідного документа, який має запис митного органу „під митним контролем” з відповідною датою, що засвідчує факт і дату перетину митного кордону України. Тобто **датою імпорту (надходження на митну територію України) є дата фактичного перетину митного кордону.**

Довідково. Позицію ДФС з цього питання викладено в листі від 24.12.2014 № 681/3/99-99-22-05-02-11 до Кабінету Міністрів України, в якому відзначалося, що „в постановах судів йдеться про момент вчинення імпортової операції, а не її завершення”. Визначення дати вчинення імпорту не є тотожним визначенню повноти вартості імпортованого товару, оскільки вартість імпортованого товару може бути визначена тільки після закінчення процедури імпорту цих товарів та відповідного оформлення МД, вказаної в пункті 3.3 Інструкції № 136.

Отже, це питання потребує правового врегулювання.

Відповідно до статті 4 Закону № 185 **порушення резидентами, крім суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції (далі – АТО), строків, передбачених статтями 1 і 2 цього Закону або встановлених НБУ відповідно до статей 1 і 2 цього Закону (далі – порушення розрахунків у сфері ЗЕД), тягне за собою стягнення пені (додаток 4).**

➤ **Режим здійснення валютних операцій на території України, загальні принципи валютного регулювання, повноваження державних органів і функції банків та інших фінансових установ України в регулюванні валютних операцій (додаток 3), права й обов'язки суб'єктів валютних відносин, порядок здійснення валютного контролю, відповідальність за порушення валютного законодавства встановлено Декретом Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 № 15-93 „Про систему валютного регулювання і валютного контролю” (далі – Декрет № 15).**

Згідно зі статтею 12 Декрету № 15 валютні операції за участю резидентів і нерезидентів підлягають валютному контролю. Валютному контролю

підлягають також зобов'язання щодо декларування валютних цінностей та іншого майна, які випливають з пункту 1 статті 9 цього Декрету, а саме валютні цінності та інше майно резидентів, яке перебуває за межами України.

Органи, що здійснюють валютний контроль, мають право вимагати і одержувати від резидентів і нерезидентів повну інформацію про здійснення ними валютних операцій, стан банківських рахунків в іноземній валюті у межах повноважень, визначених статтею 13 цього Декрету, а також про майно, що підлягає декларуванню згідно з пунктом 1 статті 9 цього Декрету.

Відповідно до пункту 1 статті 9 Декрету № 15 валютні цінності та інше майно резидентів, яке перебуває за межами України, **підлягає обов'язковому декларуванню у НБУ**. Порядок і терміни декларування встановлюються НБУ.

Однак в офіційних джерелах оприлюднення нормативно-правових актів такий порядок НБУ відсутній.

Статтею 1 Указу Президента України від 18.06.1994 № 319 „Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами” (далі – **Указ № 319**) зобов'язано суб'єктів підприємницької діяльності України, незалежно від форм власності, задекларувати у НБУ наявність (або відсутність) з визначенням сум усіх належних їм валютних цінностей, які знаходяться за межами України, в тому числі одержаних у результаті здійснення підприємницької діяльності за межами України, та подавати щоквартально Головній державній податковій інспекції України (*припинила свою діяльність*) декларацію щодо сум на їх рахунках у банках та інших іноземних фінансових установах, а також щодо сум надходжень валютних цінностей у вигляді доходів (дивідендів), одержаних у результаті здійснення підприємницької діяльності за межами України. Статтею 2 Указу № 319 встановлено, що **здійснення ЗЕД суб'єктами підприємницької діяльності України дозволяється лише за наявності декларацій.**

Наказом Мініфіну від 25.12.1995 № 207 (далі – **Наказ № 207**) зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 11.01.1996 за № 18/1043, було затверджено форму Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами (далі – **Декларація**), яка мала подаватися в регіональні відділення НБУ та в державні податкові інспекції (далі – **ДПІ**) за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності. При цьому відповідно до пунктів 4 і 5 Наказу № 207 суб'єктам підприємницької діяльності на їх звернення мала видаватися регіональними відділеннями НБУ і ДПІ довідка про проведення декларування, яка була підставою для прийняття до митного оформлення експортно-імпортних вантажів, проведення банківських операцій з валютними цінностями уповноваженими банками України, а також здійснення інших видів ЗЕД.

При цьому відповідно до розділу III Декларації декларуванню підлягають товари (роботи, послуги), що експортовані резидентом за межі України з оплатою в іноземній валюті, за бартерними угодами, а також, що вивезені резидентом за межі України як давальницька сировина, і **за які на звітну дату не надійшли в установлені законодавством терміни валютні**

кошти на валютний рахунок резидента в уповноваженому банку, що значно вужче, ніж вимоги пункту 1 статті 9 Декрету № 15.

Наказом Мінфіну від 24.05.2017 № 524⁹ **пункти 4 і 5 з Наказу № 207 вилучено**, оскільки¹⁰ довідки про проведення декларування валютних цінностей немає у переліку документів, які подаються органу доходів і зборів під час митного оформлення, визначеного статтею 335 Митного кодексу. Отже, така довідка не може бути підставою для відмови у митному оформленні експортно-імпортних вантажів, а також здійсненні ЗЕД.

Довідково. 15.06.2017 на розгляд до Верховної Ради України Кабінетом Міністрів України подано проект Закону України (реєстр. № 6590) „Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України „Про систему валютного регулювання і валютного контролю” (розробник Мінфін), яким пропонується виключити, зокрема, статтю 9 Декрету № 15 щодо декларування валютних цінностей в НБУ; а також інші норми, що встановлюють контроль за таким декларуванням та штраф за невиконання резидентами вимог щодо декларування.

При цьому НБУ у листі від 11.07.2016 № 40-000/57371 до ДФС повідомляв, що відмова від необхідності декларування суб'єктами підприємницької діяльності належних їм валютних цінностей, які знаходяться за межами України, у сучасних економічних умовах є несвоєчасною. На сьогодні актуальним завданням держави є деофішоризація українського бізнесу. Обов'язкове декларування таких валютних цінностей може бути одним з інструментів забезпечення системного моніторингу такої діяльності. На думку НБУ, необхідно переглянути порядок декларування валютних цінностей в цілому.

НБУ запропоновано передати до органів ДФС й усі функції обов'язкового декларування валютних цінностей з огляду на те, що згідно із законодавством України таке декларування фактично здійснюється одночасно в двох державних органах – НБУ та ДФС, що є дублюванням функцій, а також з урахуванням проведеної в НБУ структурної реформи щодо централізації функцій територіальних управлінь у сфері валютного регулювання та валютного контролю на рівні апарату НБУ.

Статтею 13 Декрету № 15 визначено **функції державних органів і банківської системи України в сфері валютного контролю (додаток 3), зокрема ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, здійснює фінансовий контроль за валютними операціями, які провадяться резидентами і нерезидентами на території України.**

Однак внаслідок проведення в Україні адміністративної реформи ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової і митної політики, є Мінфін, до повноважень якого не віднесено вказану функцію. При цьому **зазначену функцію не визначено окремим рядком і в Положенні про Державну фіскальну службу України**, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 (далі – **Положення № 236**).

Міру відповідальності (фінансові санкції) резидентів, нерезидентів, винних у порушенні правил валютного регулювання і валютного контролю, визначено пунктом 2 статті 16 Декрету № 15, а також главою 2 Положення про валютний контроль, затвердженого постановою Правління НБУ від 08.02.2000 № 49¹¹ (далі – **Положення № 49**). Зокрема, щодо **резидентів і**

⁹ „Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 25 грудня 1995 року № 207”, зареєстрованого в Мін'юсті 16.06.2017 за № 762/30630, набрав чинності з 21.07.2017.

¹⁰ За даними пояснювальної записки до проекту Наказу № 524.

¹¹ Зареєстрованою в Мін'юсті 04.04.2000 за № 209/4430.

нерезидентів встановлено відповідальність (фінансові санкції) у вигляді штрафів, які зараховуються до державного бюджету (додаток 4).

Абзацом дев'ятим пункту 2 статті 16 Декрету № 15 визначено, що **санкції, передбачені цим пунктом, застосовуються НБУ та за його визначенням – підпорядкованими йому установами.**

Статтями 3 і 5 Указу Президента України від 27.06.1999 № 734 „Про врегулювання порядку одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів та застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства” (далі – **Указ № 734**) встановлено, що санкції, передбачені статтею 2 цього Указу та пунктом 2 статті 16 Декрету № 15, застосовуються НБУ до банків та інших фінансово-кредитних установ, **органами Державної податкової служби (далі – ДПС) – до інших резидентів і нерезидентів України** та доручено Державній податковій адміністрації України затвердити порядок застосування органами ДПС цих штрафних санкцій. Порядок застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, затверджений наказом ДПА від 04.10.1999 № 542¹², чинний і на сьогодні.

НБУ листом від 10.04.2018 № 25-0006/19972 на запит Рахункової палати повідомив, що **санкцій за порушення валютного законодавства до резидентів і нерезидентів України застосовуються органами ДФС.**

Разом з тим, відповідно до правової позиції Верховного Суду України, викладеної у постанові від 07.02.2012 у справі № 21-904во10, єдиним **повноважним органом, який має застосовувати санкції за порушення приписів Декрету № 15, є НБУ. Положення Указу № 734, яким органи ДПС наділено повноваженнями застосовувати до резидентів і нерезидентів України санкції, передбачені пунктом 2 статті 16 Декрету № 15, не підлягають застосуванню**, оскільки врегульовують по-іншому питання, врегульовані цим Декретом. Указ № 734 суперечить обмеженням, встановленим пунктом 4 „Перехідні положення” Конституції України, та необґрунтовано створює протиріччя у правовому регулюванні відносин.

Довідково. Відповідно до статті 244² Кодексу адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747 (була чинною на момент винесення постанови від 07.02.2012 у справі № 21-904во10), рішення Верховного Суду України, прийняте за результатами розгляду заяви про перегляд судового рішення з мотивів неоднакового застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах, є обов'язковим для всіх судів України.

Таким чином, **нормативно-правова база у сфері контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД розрахунків у сфері ЗЕД та вимог валютного законодавства є недосконалою (відсутність чітких формулювань окремих положень та повноважень державних органів, залучених до процесу валютного контролю); неактуалізованою понад 20 років в частині окремих норм після прийняття нових законодавчих актів; обтяжливою, що не сприяє якісному контролю за справами до державного бюджету пені та штрафів за вчинені порушення.**

¹² Зареєстрований у Мін'юсті 19.10.1999 за № 712/4005.

2. ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВИМОГ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Аналіз повноважень Національного банку України та Державної фіскальної служби України щодо контролю за розрахунками у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютного контролю

Статтею 13 Декрету № 15 НБУ визначено головним органом валютного контролю, що: здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України з усіх питань, не віднесених цим Декретом до компетенції інших державних органів; забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю згідно з цим Декретом та іншими актами валютного законодавства України.

Довідково. Функції НБУ у сфері валютного регулювання та валютного контролю, визначені статтею 44 Закону України від 20.05.1999 № 679 „Про Національний банк України” (далі – **Закон № 679**), наведено у додатку 3 до Звіту.

Уповноважені банки, фінансові установи та національний оператор поштового зв'язку, які отримали від НБУ генеральні ліцензії на проведення валютних операцій, здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться резидентами і нерезидентами через ці установи.

ДФС згідно із Положенням № 236 забезпечує реалізацію державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування вказаної політики, а також організовує проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті (додаток 3).

Спільною постановою Кабінету Міністрів України та НБУ від 26.12.1995 № 1044 „Про заходи щодо забезпечення контролю за зовнішньоекономічною діяльністю та валютного контролю” (далі – **Постанова № 1044**)¹³ передбачено щомісячне надання НБУ, зокрема ДПА, інформації щодо порушення резидентами встановлених законодавством термінів розрахунків в іноземній валюті під час здійснення експортних операцій та термінів надходження продукції за імпортними операціями після здійснення платежів.

Ще у 2011 році ДПС звернулася¹⁴ до НБУ, що фактично отримує лише зведену інформацію про стан заборгованості за експортно-імпортними операціями у розрізі областей, видів економічної діяльності та країн; таких даних щодо кожного суб'єкта ЗЕД не отримує.

Як наслідок, це не дає можливості ДФС на підставі даних НБУ проводити контрольні-перевірочні заходи щодо окремих резидентів, які допустили порушення розрахунків у сфері ЗЕД.

Протягом періоду, що досліджувався, вказані заходи територіальними органами ДФС здійснювалися на підставі даних уповноважених банків про такі порушення, які надавалися відповідно до порядку надання інформації державним органам, визначеного главою 5 Інструкції № 136, а саме банки мали

¹³ В редакції постанови Кабінету Міністрів України та НБУ від 12.12.1998 № 1967.

¹⁴ Лист від 20.09.2011 №334/5/22-3316.

надсилати усі передбачені цим розділом повідомлення до десятого числа місяця, наступного за звітним, податковим органам за місцем реєстрації резидентів поштою з отриманням поштового підтвердження про їх вручення адресату або кур'єром банку з обов'язковою відміткою податкових органів про отримання.

Однак, за інформацією ДФС, **не всі уповноважені банки дотримувалися цієї норми**: деякі не направляли або невчасно направляли такі повідомлення, що призвело до виникнення значних розбіжностей між даними НБУ і ДФС.

Понад 10 років, ДФС намагалося вирішити проблему неналежної взаємодії уповноважених банків з органами ДФС щодо обміну інформацією у процесі забезпечення контролю за своєчасністю здійснення СГД розрахунків у сфері ЗЕД, але запропоновані ініціативи не знаходили в НБУ відповідної підтримки: зокрема, НБУ вважає за недоцільне проведення звірок даних НБУ та ДФС.

Протягом 2013–2016 років ДФС зверталась до НБУ щодо можливості надання інформації про встановлені уповноваженими банками суми ненадходження у законодавчо визначені строки виручки, товарів за експортно-імпортними операціями суб'єктів ЗЕД в електронному вигляді з використанням системи електронної пошти НБУ, яка забезпечує передачу в захищеному (зашифрованому) вигляді інформації з контролем цілісності та наданням підтвердження про надходження. **НБУ щоразу відмовляв** у наданні такої інформації, посилаючись на статтю 67 Закону № 679¹⁵.

Крім того, Законом України від 21.12.2016 № 1797 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”, що набрав чинності з 01.01.2017, Податковий кодекс доповнено статтею 19³, якою чітко визначено функції ДПП, що не передбачають контролю за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті. З 01.01.2017 такий контроль **здійснюють** головні управління в областях, м. Києві та Офіс ВПП. Проте **НБУ, незважаючи на звернення ДФС з цього питання, протягом 2017 року не вніс відповідних змін до пункту 5.1 глави 5 Інструкції № 136.**

Вибірковим аналізом повідомлень банків, проведеним під час аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області, встановлено, що в 2017 році **переважна більшість повідомлень (91,4 відс.)** направлялася уповноваженими банками на адресу ДПП за місцем реєстрації суб'єкта ЗЕД, що вплинуло **на термін розгляду та своєчасність прийняття управлінських рішень** щодо здійснення контрольних-перевірочних заходів.

При цьому, незважаючи на те, що розбіжності даних уповноважених банків та НБУ про порушення строків розрахунків за експортними та імпортними операціями є суттєвими, НБУ повідомив Рахунковій палаті (лист від 10.04.2018 № 25-0006/19972), що з 3,1 млн грн штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, застосованих протягом 2016–2017 років до уповноважених банків та сплачених ними до державного бюджету, **за**

¹⁵ Надана банками, небанківськими фінансовими установами та іншими суб'єктами підприємницької діяльності інформація розголошенню не підлягає, крім випадків, передбачених законодавством України. Вимоги цієї статті не стосуються зведеної статистичної інформації, яка підлягає відкритому опублікуванню НБУ.

нездійснення функцій агента валютного контролю в частині інформування відповідних державних органів про порушення резидентами і нерезидентами законодавства, пов'язаного з проведенням банками валютних операцій, застосовано лише **43,8 тис. грн (24 постанови)** та за несвоєчасне подання, приховування або **перекручення** встановленої НБУ звітності про валютні операції – **459,3 тис. грн (171 постанова)**.

Довідково. За здійснення банками, іншими фінансовими установами та національним оператором поштового зв'язку операцій з валютними цінностями, що передбачені пунктом 4 статті 5 Декрету № 15, без одержання індивідуальної ліцензії НБУ застосовано 120,4 тис. грн (шість постанов); за нездійснення вказаними установами функцій агента валютного контролю в частині запобігання проведенню резидентами і нерезидентами через ці установи незаконних валютних операцій – 2 503,6 тис. грн (38 постанов).

Крім того, **потребує вирішення питання зарахування до державного бюджету позитивних курсових різниць.**

Статтею 3 Закону № 185 визначено, що НБУ має право встановлювати строк, протягом якого куплена резидентом на міжбанківському валютному ринку України іноземна валюта для забезпечення виконання зобов'язань перед нерезидентом має бути використана за призначенням, і порядок її продажу в разі недотримання резидентом цього строку. Відповідно до статті 5 Закону № 185 у разі порушення резидентами строків, установлених НБУ відповідно до статті 3 цього Закону, придбана валюта продається уповноваженими банками протягом 5 робочих днів на міжбанківському валютному ринку України. При цьому **позитивна курсова різниця**, що може виникнути за такою операцією, **шоквартально направляється до Державного бюджету України**, а негативна – відноситься на результати господарської діяльності резидента.

Однак в останньому реченні статті 5 Закону № 185 немає визначення **суб'єкта правових відносин** (уповноважений банк чи СГД – резидент), який зобов'язується здійснити визначену Законом дію, а саме шоквартально направляти до державного бюджету суму позитивної курсової різниці. При цьому Закон № 185 не містить визначення суб'єкта контролю за дотриманням цієї норми, виду відповідальності за невиконання, механізму стягнення неспрямованої до бюджету суми платежу та розміру санкції для застосування.

Довідково. Для визначення позитивної курсової різниці застосовується курс гривні до іноземних валют, який визначається безпосередньо суб'єктом ринку, що здійснює такий продаж іноземної валюти.

Відповідно до Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затвердженого постановою Правління НБУ від 10.08.2005 № 281 „Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України”¹⁶ (далі – **Положення № 281**), суб'єктом ринку є уповноважені банки та уповноважені фінансові установи.

Пунктом 6 розділу III Положення № 281 встановлено, що суб'єкт ринку зобов'язаний продати протягом п'яти робочих днів куплену (або обміняну згідно з пунктом 17 розділу I цього Положення) іноземну валюту в разі порушення клієнтами-резидентами строків, передбачених в абзацах першому та другому пункту 3 розділу III Положення № 281.

Продаж іноземної валюти у випадках, передбачених пунктом 7 розділу III Положення № 281, здійснюється уповноваженим банком без доручення клієнта в терміни,

¹⁶ Зареєстровано в Мін'юсті 29.08.2005 за № 950/11230.

встановлені для обов'язкового продажу валюти, за курсом, який визначається безпосередньо суб'єктом ринку, що здійснює такий продаж іноземної валюти.

Позитивна курсова різниця, що може виникнути за зазначеними вище операціями, щокварталу перераховується до Державного бюджету України, а негативна – відноситься на результати господарської діяльності резидента.

Закони № 679 і № 185 не наділяють НБУ та суб'єктів ринку повноваженнями визначати суму курсової різниці, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України.

ДПА листом від **25.12.2008** № 27090/7/22-5017 „Про виконання вимог валютного законодавства” надано роз'яснення, що позитивна курсова різниця повинна **перераховуватись резидентом** на ККДБ 21081000. Враховуючи це, ДП, у разі встановлення **неперерахування** резидентом до бюджету позитивної курсової різниці, приймали відповідні ППР, в яких визначали суму грошового зобов'язання резидента. Проте **суди**, використовуючи прогалину у законодавстві, при розгляді позовних заяв **ухвалювали рішення щодо неправомірності прийняття контролюючими органами таких ППР.**

Так, у рішенні Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) від 30.06.2016 № К/9991/59426/12 вказано, що жодною нормою Закону № 185 не передбачено обов'язку підприємства-резидента здійснювати перерахування до бюджету зазначеної курсової різниці. Таке перерахування на користь бюджету за рішеннями судів належить до **компетенції суб'єктів ринків.**

Довідково. З метою врегулювання порушеного питання ДФС ще на початку 2014 року звернулося до НБУ, який повідомив про доцільність внесення змін до статті 5 Закону № 185. Позицію НБУ викладено в листі від 26.03.2014 № 29-207/12713: Законом № 185 або іншими законодавчими актами України на уповноважені банки не покладено обов'язок здійснювати таке перерахування без доручення клієнта.

ДФС у квітні 2015 року ініційовано перед Мінфіном погодження законопроекту „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України”, яким запропоновано внести зміни до статті 5 Закону № 185, доповнивши друге речення після слів „щоквартально направляється” словом „резидентом”. Проте Мінфін такі пропозиції не підтримав.

Як наслідок, протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС **не забезпечувався якісний контроль за перерахуванням позитивної курсової різниці до державного бюджету, норму статті 5 Закону № 185 виконували лише окремі суб'єкти ЗЕД.**

За інформацією ДФС, її органами під час документальних перевірок протягом періоду, що досліджувався, встановлено 19 випадків неперерахування суб'єктами ЗЕД–резидентами позитивної курсової різниці до державного бюджету. Зокрема, ГУ ДФС в Дніпропетровській області встановлено **неперерахування до державного бюджету 1,6 млн грн позитивної курсової різниці ПАТ „Дніпровський завод мінеральних добрив” і ТОВ НВП „Сістар”.**

Таким чином, **внаслідок неналежної організації НБУ надання уповноваженими банками інформації про порушення СГД строків розрахунків у сфері ЗЕД і звірки даних щодо сум неповернутих валютних цінностей з даними НБУ, ДФС не володіє достовірними показниками, що ідентифікують порушення розрахунків у сфері ЗЕД.**

Недосконалість правової норми, визначеної статтею 5 Закону № 185, щодо суб'єкта правових відносин, який зобов'язується здійснити направлення до державного бюджету позитивної курсової різниці, що виникає внаслідок продажу уповноваженим банком на міжбанківському валютному ринку України придбаної резидентом валюти у разі порушення

ним строків її продажу, а також невизначення державного органу, який має здійснювати контроль за дотриманням цієї норми, виду відповідальності за її невиконання, механізму стягнення неспрямованої до бюджету належної до перерахування суми платежу та розміру застосованої санкції створює ризику ненадходження до державного бюджету значних коштів.

2.2. Стан обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і декларування валютних цінностей та іншого майна такими суб'єктами

Згідно з підпунктом 19¹.1.8 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу контролюючі органи забезпечують достовірність та повноту обліку, зокрема, суб'єктів ЗЕД.

Проте жодна інша стаття Податкового кодексу, а також Положення № 236 не визначають функцій територіальних органів ДФС щодо такого обліку.

Відповідно до підпункту 19¹.1.7 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу, статті 455 Митного кодексу та Положення № 236 в органах ДФС ведеться облік осіб, які здійснюють операції з товарами. Наказом Мінфіну від 15.06.2015 № 552¹⁷ затверджено порядок такого обліку (далі – **Порядок № 552**).

За поясненнями ДФС¹⁸, термін „особи, які здійснюють операції з товарами” є значно ширшим, ніж термін „суб'єкти ЗЕД”, оскільки включає осіб, які не є суб'єктами господарювання, зокрема іноземні дипломатичні представництва та консульські установи, представництва міжнародних організацій в Україні, виконавців (нерезидентів) проектів (програм) міжнародної технічної допомоги, інвесторів (операторів) угод про розподіл продукції.

Даних щодо кількості суб'єктів ЗЕД не надано.

Отже, окремо облік суб'єктів ЗЕД, передбачений підпунктом 19¹.1.8 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу, органами ДФС не ведеться.

Довідково. Відповідно до Порядку № 552 облік осіб, які здійснюють операції з товарами, ведеться автоматизовано в реєстрі осіб, які здійснюють операції з товарами, що ведеться централізовано ДФС у складі Єдиної автоматизованої інформаційної системи органів ДФС, створеної згідно з Митним кодексом, а також у результаті взаємодії Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб та Державного реєстру фізичних осіб-платників податків. Взяття на облік вказаних осіб проводиться одноразово у відповідному підрозділі будь-якої митниці за зверненням таких осіб, у тому числі засобами електронного зв'язку, або при першому здійсненні такими особами операцій з товарами, контроль за якими відповідно до Митного кодексу та інших актів законодавства України покладено на митниці ДФС.

Кількість осіб, які здійснюють операції з товарами, станом на 01.01.2016 – 76,0 тис. осіб (у тому числі 61,3 тис. юридичних осіб і 14,7 тис. фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП). Протягом періоду, що досліджувався, їх кількість збільшилася на 39,0 відс.: станом на 01.04.2018 – 105,7 тис. осіб (84,5 тис. юридичних осіб і 21,2 тис. ФОП).

¹⁷ „Про затвердження Порядку обліку осіб, які здійснюють операції з товарами”, зареєстровано в Мін'юсті 08.07.2015 за № 807/27252.

¹⁸ Лист від 11.05.2018 № 8222/5/99-99-14060-02-16 до акта аудиту.

За даними Держстату, **кількість підприємств–експортерів**, що здійснювали у 2016 році зовнішньоекономічну торгівлю товарами, становила в експорті **15,6 тис. од.**, імпорті – **24,9 тис. од.**, що в рази менше, ніж загальна кількість зареєстрованих осіб, які здійснюють операції з товарами. Встановити точну кількість осіб, які фактично здійснювали протягом року операції з товарами, неможливо, оскільки вони можуть бути експортерами та імпортерами товарів одночасно.

За узагальненими даними звітів про результати декларування резидентами України валютних цінностей, доходів та майна, що знаходяться за її межами¹⁹ (далі – **Звіт про декларування**, табл. 1), які подавалися територіальними органами ДФС до ДФС, щоквартально протягом 2016–2017 років декларації подавали від 6,2 до 7,0 тис. СГД – юридичних осіб (ЮО), а також від 2,1 до 2,7 тис. ФОП. Частка суб'єктів ЗЕД, що декларували такі валютні цінності, зменшилася з **41,9 до 23,7 відсотка**. Задекларовані в цей період валютні цінності в гривневому еквіваленті збільшилися з 242 355,7 до 275 163,8 млн грн, у тому числі задекларована заборгованість за експортно-імпортними, бартерними та іншими зовнішньоекономічними контрактами з порушенням встановлених термінів розрахунків – з 53 720,4 до 56 015,7 млн грн, у доларовому – залишилися майже незмінними 10,1 і 2,1 млрд дол. США відповідно.

Таблиця 1

Вибіркові дані звітів про результати декларування резидентами України валютних цінностей, доходів та майна, що знаходяться за її межами

Показники	На 01.01.2016		На 01.01.2017		На 01.01.2018	
	ЮО	ФОП	ЮО	ФОП	ЮО	ФОП
Кількість СГД, які подали декларації, тис. од.	6,5	2,1	6,2	2,7	7,0	2,7
Кількість СГД, які задекларували валютні цінності та майно, що знаходяться за межами України, тис. од.	3,4	0,2	2,4	0,2	2,2	0,1
На суму, млн дол. США	10 100	2,3	9 600	2,3	10 100	2,3
млн грн, з них:	242 300	55,7	260 900	61,9	275 100	63,8
– фінансові вкладення	186300*	24,1	202 100	25,2	216 600	25,0
% загальної суми	76,9	43,3	77,5	40,7	78,7	39,2
– заборгованість за експортно-імпортними, бартерними та іншими зовнішньоекономічними контрактами з порушенням законодавчо встановлених термінів розрахунків	53 700	20,4	56 400	23,3	56 000	15,7
% загальної суми	22,1	36,6	21,6	37,6	20,4	24,6
– майно та товари за кордоном	2 300	11,2	2 400	13,4	2 400	23,1
% загальної суми	0,9	20,1	0,9	21,6	0,9	36,2

* З них 138 760 млн грн (74,5 відс.), внесені до статутних фондів дочірніх та іноземних підприємств за кордоном, задекларовано АТ „СКМ” (СДПІ у м. Донецьку).

Разом з тим, за даними ІС „Податковий блок”²⁰, наданими ДФС для аудиту, кількість поданих юридичними особами декларацій щоквартально становила біля **10,5 тис. од.** (зокрема, станом на 01.01.2018 – 10,3 тис. осіб), що в **1,5–1,7 рази більше, ніж за даними звітів про декларування** (дані ФОП не надано).

¹⁹ Форму затверджено у додатку 5 до наказу Міндоходів від 29.11.2013 № 727 „Про затвердження форм звітів”. Звіт подається до 25 числа другого місяця, наступного за звітним кварталом.

²⁰ Введено в експлуатацію наказом ДПС від 24.12.2012 № 1197 „Про введення в експлуатацію інформаційної системи „Податковий блок”.

Під час вибіркового аналізу даних декларацій з ІС „Податковий блок” встановлено, що мають місце випадки, коли СГД подаються декларації двічі, (тричі) за один і той же період, у різні дати або за одною датою з однаковими або з розбіжними показниками. Наприклад, станом на 01.01.2018 **172 СГД подавали декларації двічі, тричі або більше**, що призвело до задвоєння (і більше) даних вказаної системи (всього зайвих декларацій 257).

При цьому **Наказ № 207**, яким затверджено форму Декларації, **не визначає механізму подання уточненої Декларації**. Програмні засоби ІС „Податковий блок” не передбачають автоматичного відсортування помилкових декларацій, що призводить до неможливості отримання достовірних даних на базі цієї програми без ручного корегування.

За даними Звіту про декларування, станом на 01.01.2018 кількість декларацій, в яких не задекларовано валютні цінності, доходи та майно, що знаходилися за межами України, розрахунково становила **4,8 тис.**, тоді як за даними ІС „Податковий блок”, поставлено „0” або прочерки майже в **8,1 тис. декларацій** без задвоєнь. Отже, **показники Звіту про декларування, що формуються за даними територіальних органів ДФС, щодо кількості поданих Декларацій є недостовірними.**

Перевірки даних Декларацій здійснюються органами ДФС під час документальних (планових і позапланових) перевірок. Так, протягом 2016 і 2017 років проведено **перевірки 4,7 і 6,4 тис.** відповідно СГД – **юридичних осіб**, що подавали декларації (дані щодо ФОП відсутні, таблиця 2).

Таблиця 2

Дані про перевірку декларацій

Показник	2016 рік			2017 рік		
	ЮО	ФОП	разом	ЮО	ФОП	разом
Проведено перевірки, тис. од.	4,7	–	–	6,4	–	–
Кількість СГД, у яких виявлено порушення порядку та строків декларування валютних цінностей та майна, од.	792	9	801	1270	15	1285
% перевірених	16,9	–	–	19,8	–	–
Не задекларовано прострочену дебіторську заборгованість, млн дол. США	564,5	–	–	372,8	–	–
Застосовано штрафних санкцій, тис. грн	363,8	3,4	367,2	540,1	18,7	558,8
Сплачено до бюджету штрафних санкцій, тис. грн	317,2	3,1	320,3	397,6	14,3	411,9
% застосованої суми	87,2	91,2	87,2	73,6	76,5	73,3

Територіальними органами ДФС за результатами перевірок у **2016 році встановлено незадекларовану прострочену дебіторську заборгованість у 801 СГД (юридичних осіб і ФОП) на суму близько 0,6 млрд дол. США та в 2017 році – в 1 285 СГД на суму близько 0,4 млрд дол. США.**

За результатами цих перевірок за два роки застосовано 0,9 млн грн штрафних санкцій, сплачено до бюджету 0,7 млн грн, (або 79 відсотків).

Довідково. За поясненнями ДФС, неподання суб'єктами ЗЕД декларацій або незачеченню у них реальних сум валютних цінностей за межами України сприяє невеликий розмір штрафних санкцій (170–340 грн), а в деяких випадках – і неможливість застосування таких санкцій у зв'язку з позицією судових органів при оскарженні.

У структурі задекларованих суб'єктами валютних цінностей прострочена заборгованість за здійсненими експортно-імпортними операціями за останні сім років у доларовому еквіваленті збільшилась у 4,2 раза, а саме: з

0,5 (станом на 01.01.2011) до 2,1 (на 01.01.2018) млрд дол. США. Тобто тенденція до відтоку валютних коштів за межі України шляхом здійснення експортно-імпортних операцій є постійною.

Таким чином, протягом 2016–2017 років та I кварталу 2018 року спостерігалось збільшення на 39 відс. до 105,7 тис. кількості осіб, які здійснюють операції з товарами, а кількість СГД, які декларували валютні цінності, доходи та майно, що знаходилися за межами України, зменшилася в 1,6 раза (станом на 01.01.2018 – лише 2,3 тис. осіб). Сума задекларованих валютних цінностей в доларовому еквіваленті залишалася майже незмінною (10,1 млрд дол. США).

При цьому внаслідок задвоєння даних в ІС „Податковий блок” автоматично встановити достовірну кількість СГД, які подають декларації, неможливо, а дані Звіту про декларування є недостовірними.

2.3. Аналіз опрацювання територіальними органами Державної фіскальної служби України повідомлень уповноважених банків про порушення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Аудитом встановлено, що в ДФС не створено автоматизованої системи контролю за повнотою та своєчасністю опрацювання територіальними органами повідомлень банків. Нормативно не визначено строку, протягом якого необхідно опрацювати таке повідомлення, зокрема про порушення розрахунків у сфері ЗЕД, закриття валютного рахунка у банку за наявності незавершених експортних та/або імпортних операцій, зняття з контролю операцій резидента на підставі документів про припинення зобов'язань шляхом зарахування зустрічних однорідних, неподання до банку документів для застосування строку розрахунків.

Дані про результати перевірок за повідомленнями уповноважених банків про порушення розрахунків у сфері ЗЕД територіальні органи ДФС щомісячно направляли до центрального апарату ДФС за формою, встановленою у додатку 9 до Звіту „Аудит-1”, затвердженого наказом ДФС від 07.06.2017 № 411²¹ (далі – **наказ № 411**, таблиця 3).

Протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС отримано 30,1 тис. повідомлень уповноважених банків щодо суб'єктів ЗЕД – юридичних осіб. Всього з урахуванням повідомлень минулих років у 2016 році на розгляді перебувало 24,8 тис. повідомлень щодо 10,3 тис. суб'єктів ЗЕД, у 2017 році – 23,1 тис. щодо 11,3 тис. суб'єктів ЗЕД, в I кварталі 2018 року – 11,2 тис. щодо 6,0 тис. суб'єктів ЗЕД.

При цьому на кінець 2016 року значна кількість повідомлень банків залишилася неопрацьованою (10,3 тис., або 41,5 відс.), у тому числі 7,3 тис. понад 90 днів, що частково пов'язано з нездійсненням контрольних-перевірочних заходів через запроваджений Законом України від 28.12.2014 № 71²² **мораторій**

²¹ „Про затвердження Звіту Аудит-1 „Про результати роботи підрозділів аудиту”. До вказаного наказу діяли аналогічні накази від 11.02.2015 № 72 і від 28.03.2016 № 255.

²² „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”, що набрав чинності з 01.01.2015.

на проведення перевірок суб'єктів господарювання з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік (далі – мораторій на перевірки)²³.

Всього, за даними ДФС, у зв'язку з дією мораторію на перевірки контрольно-перевірочні заходи у 2016 році не здійснювалися щодо 5,6 тис. суб'єктів ЗЕД – юридичних осіб, стосовно яких надійшло 10,1 тис. повідомлень.

Таблиця 3

Стан опрацювання органами ДФС повідомлень уповноважених банків про порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД юридичними особами

Показник	Станом на			
	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.04.2018
Кількість неперевіраних повідомлень банків минулих років на початок звітного періоду	Дані відсутні	8713*	11220	8320
Кількість отриманих повідомлень банків	19304	16123	11902	2834
Разом повідомлень для опрацювання	–	24836	23122	11154
Кількість опрацьованих повідомлень банків	11111	14524	18956	7285
% опрацювання повідомлень банків	–	58,5	82,0	65,3
у тому числі документально перевірено	10414	12753	14074	2130
Залишок неопрацьованих повідомлень банків на кінець звітного періоду, всього, у тому числі:	8193*	10311	4166	3869
до 30 днів	1283	1445	651	761
понад 90 днів	3348	7289	2323	1714
Причини неопрацювання повідомлень:				
- суб'єкт ЗЕД знято з обліку (ліквідовано)	197	62	26	47
- включено до плану-графіка перевірок	152	28	39	154
- згідно зі статтею 78 ПКУ надіслано запит до суб'єкта ЗЕД	7206	5276	3365	3199
- триває перевірка суб'єкта ЗЕД	256	91	224	171
- інше	382	4854	512	298
Кількість суб'єктів ЗЕД, щодо яких надійшли повідомлення від уповноважених банків з урахуванням неперевіраних повідомлень банків минулих років	8388	10287	11342	6009
Встановлено відсутність за місцем реєстрації (перебуває в розшуку) суб'єктів ЗЕД	697	1771	4882	5155
% суб'єктів ЗЕД, що знаходяться у розшуку, до суб'єктів ЗЕД, щодо яких надійшли повідомлення	8,3	17,2	43,0	85,8
Кількість проведених перевірок на підставі отриманих повідомлень уповноважених банків**	5376	5676	6885	1406

* Кількість неопрацьованих повідомлень минулих періодів на початок звітного періоду відрізняється від кількості неопрацьованих повідомлень на кінець попереднього періоду у зв'язку зі зміною платниками податків місця реєстрації у ДПП і ГУ областей, Офісі ВПП.

** Показник сформовано за кількістю складених актів за результатами проведеної документальної перевірки за повідомленнями уповноважених банків.

Крім того, дія мораторію на перевірки дала можливість деяким СГД здійснити зовнішньоекономічні операції без повернення валютних коштів в Україну та згорнути свою діяльність без перевірки контролюючим органом. Так, протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року збільшилася в 7,4 раза (з 697 до 5 155) кількість суб'єктів ЗЕД, щодо яких під час опрацювання територіальними органами ДФС повідомлень банків встановлено відсутність за місцем реєстрації, про що склалися акти та подавалися матеріали до їх розшуку.

При цьому державними органами не забезпечено прийняття дієвих управлінських рішень про вчасне проведення контрольно-перевірочних заходів щодо таких суб'єктів ЗЕД.

²³ У 2017 році та I кварталі 2018 року кількість документально неперевіраних повідомлень банків значно скоротилася (до 3,9 тис. одиниць).

Так, ДФС розроблено та направлено до Мінфіну (лист від 30.11.2015 № 320714/99-99-22-05-02-13) проект розпорядження Кабінету Міністрів України, яким пропонувалося дозволити територіальним органам ДФС провести документальні перевірки 33 СГД, що за повідомленнями банків порушили законодавчо встановлені строки розрахунків за експортними, імпорнтними операціями, за якими у 2016 році спливав строк давності, визначений статтею 102 Податкового кодексу. У зв'язку зі зміною складу Уряду, зазначений проект остаточно було погоджено, зокрема Мін'юстом, 23.11.2016. На засіданні Уряду цей проект не розглядався, оскільки 01.01.2017 термін дії мораторію на перевірки минув.

Крім того, протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС отримано 2,7 тис. повідомлень уповноважених банків²⁴ про порушення розрахунків у сфері ЗЕД ФОП. Станом на 01.04.2018 опрацьовано лише 31,5 відс. (1,3 тис.) повідомлень, неопрацьованими залишаються 2,9 тис. повідомлень. На сьогодні до ФОП, щодо яких надійшли повідомлення банків, направлено запити про надання пояснень і документальних підтверджень.

Аудитом встановлено, що в ДФС не розроблено системи показників, що дає можливість аналізувати результати документальних перевірок ФОП, здійснених територіальними органами за повідомленнями уповноважених банків про порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД.

Наказом ДФС від 29.01.2016 № 79 „Про затвердження звітності про результати контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів з фізичних осіб та Порядку їх заповнення” не встановлено, зокрема у формах № 1.5 „Інформація щодо закінчення планових перевірок суб'єктів господарювання-фізичних осіб” і № 1.7 „Інформація про результати документальних планових перевірок самозайнятих осіб та перевірок платників у зв'язку з припиненням господарської діяльності”, показників, які б характеризували таку роботу, (наприклад, наведених у формі Додатка 9 до Звіту „Аудит-1”, затвердженого наказом № 411 (використаних у таблиці 3 Звіту).

Довідково. За даними ДФС (лист від 16.06.2018 №_10633/5/5/99-99-14-06-02-16), розроблено проект наказу ДФС „Про затвердження форм звітності про результати контрольно-перевірочної роботи щодо податків і зборів з фізичних осіб та Порядку їх заповнення”, яким передбачено оновлення форм звітності документальних перевірок, що надає змогу аналізувати результати перевірок фізичних осіб за повідомленнями уповноважених банків про порушення у сфері ЗЕД.

Таким чином, ДФС не забезпечено повного опрацювання територіальними органами повідомлень уповноважених банків: не створено автоматизованої системи контролю за повнотою та своєчасністю їх опрацювання; не встановлено нормативно строку, протягом якого необхідно опрацювати такі повідомлення; не розроблено системи показників для аналізу результатів документальних перевірок територіальних органів за повідомленнями уповноважених банків про порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД ФОП.

²⁴ За 2016 рік – 1077, 2017 рік – 1312, I квартал 2018 року – 326 повідомлень.

2.4. Оцінка організації проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, стану надходжень до державного бюджету пені та штрафів, застосованих за вчинені порушення

Систематизація та аналіз матеріалів контрольно-перевірочної роботи щодо порушень у сфері ЗЕД та валютного законодавства територіальними органами ДФС протягом періоду, що досліджувався, здійснювалися за формою Додатка 15а до Звіту „Аудит-1” „Дотримання вимог валютного законодавства та/або оподаткування у сфері ЗЕД”. Слід враховувати, що звіт передбачає включення даних планових перевірок та сум, узгоджених ППР за звітний період з урахуванням перехідних перевірок. Отже, **сформовані на базі цього Звіту показники є неповними**, а також відмінними від показників ІС „Податковий блок” внаслідок різного підходу до формування (зокрема, останні формуються без урахування перехідних перевірок).

За даними Звіту „Аудит-1” протягом періоду, що досліджувався, **проведено 4 019 планових перевірок юридичних осіб і ФОП** (табл. 4), **за результатами кожної п'ятої (892 перевірки) встановлено порушення розрахунків у сфері ЗЕД, вимог валютного законодавства; 11 837 позапланових перевірок, порушення встановлено в 89,7 відс. (10 613).**

Таблиця 4

Проведення перевірок юридичних осіб з питань дотримання валютного законодавства та їх результативність за даними форми Додатка 15а до Звіту „Аудит-1”

СГ	Показник \ станом на	2016 рік	2017 рік	I кв. 2018 р.	Разом
Юридичні особи – резиденти	Проведено планових перевірок , всього	1 712	1 830	404	3 946
	в т. ч. за якими встановлено порушення	329	405	85	819
	<i>Частка результативних планових перевірок, %</i>	<i>19,2</i>	<i>22,1</i>	<i>21,0</i>	<i>20,8</i>
	Проведено позапланових перевірок , всього	5 108	5 255	943	11 306
	в т. ч. за якими встановлено порушення	4 666	4 662	754	10 082
	<i>Частка результативних позапланових перевірок, %</i>	<i>91,3</i>	<i>88,7</i>	<i>80,0</i>	<i>89,2</i>
	Нараховано сум всього, млн грн, в тому числі:*	2 175,6	3 150,8	229,7	5 556,1
	пені	2 173,6	3 101,9	228,7	5 504,2
	штрафних санкцій	2,0	48,9	1,0	51,9
	Узгоджено (пред'явлено до сплати) нарахованих сум всього, млн грн, в т. ч.:	1 001,3	1 392,4	264,5	2 658,2
	пені	1 000,2	1 385,8	264,3	2 650,3
	штрафних санкцій	1,1	6,6	0,2	7,9
	<i>Рівень узгодження нарахованих сум</i>	<i>46,0</i>	<i>44,2</i>	<i>115,2</i>	<i>47,8</i>
	ФОП	Проведено планових перевірок (усі результативні)	8	59	6
Проведено позапланових перевірок (усі результативні)		227	234	70	531
Нараховано сум всього, млн грн		4,0	15,1	1,6	20,7
Узгоджено нарахованих сум, млн грн		3,7	6,6	1,4	11,7
<i>Рівень узгодження нарахованих сум</i>		<i>92,5</i>	<i>43,7</i>	<i>87,5</i>	<i>56,5</i>
Разом узгоджено сум, млн грн	1 005,0	1 399,0	230,1	2 669,9	
Сплачено до державного бюджету узгоджених сум пені та штрафів (форма № 6), млн грн	398,9	273,5	53,0	725,4	
<i>Рівень сплати узгоджених сум пені та штрафів</i>	<i>39,7</i>	<i>19,6</i>	<i>23,0</i>	<i>27,2</i>	
Сплачено до державного бюджету за формою № 15, млн грн	11,2	50,2	4,1	65,5	
Разом сплачено до державного бюджету, млн грн	410,1	323,7	57,1	790,9	

* Дані відповідно до вибірки з бази даних ІС „Податковий блок”, звірених з даними Додатка 15а до Звіту „Аудит-1” та уточнених за результатами звірки показників „пеня” і „штрафні санкції”.

При цьому спостерігається зниження результативності позапланових перевірок, що пов'язано, зокрема, з неможливістю відпрацювання тих суб'єктів ЗЕД, яких після скасування мораторію на перевірки неможливо знайти за місцем податкової реєстрації.

За результатами документальних планових і позапланових перевірок платників податків за ККДБ 21081000 нараховано пені та штрафів за вчинені порушення на суму **5 576,8** млн грн, узгоджено **2 669,9** млн грн (**47,9** відс.), надійшло до бюджету **725,4** млн грн (**27,2** відс. узгоджених сум). При цьому у 2017 році на 45,3 відс. збільшилися порівняно з 2016 роком застосовані суми пені і штрафів за вчинені порушення, у тому числі узгоджені – на 39,2 відс., проте сплачені суми СГД зменшилися на **31,4** відс., рівень сплати – удвічі. **Недонадходження в цілому до державного бюджету нарахованих сум пені та штрафів за вчинені порушення становили 1 944,5** млн гривень.

Аудитом в ГУ ДФС у Дніпропетровській області встановлено, що цим управлінням **не притягувалися до відповідальності (не застосовувався штраф) суб'єкти ЗЕД**, які своєчасно не сплатили до бюджету узгоджені суми нарахованих штрафних санкцій за порушення валютного законодавства. Зокрема, ТОВ „ПМТЗ „Амфора” погашено узгоджене 04.11.2015 грошове зобов'язання у сумі 155,9 тис. грн з недотриманням на 462 календарні дні законодавчо визначених термінів, передбачених підпунктом 57.3 статті 57 Податкового кодексу (10 календарних днів). За таких умов **сума штрафу за порушення терміну сплати грошового зобов'язання понад 30 календарних днів відповідно до пункту 126.1 статті 126 Податкового кодексу становить 31,2 тис. грн** (20 відс. грошового зобов'язання).

Обсяги простроченої дебіторської заборгованості від здійснених зовнішньоекономічних операцій, встановленої за результатами перевірок у цілому по Україні, протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року, за даними ДФС, збільшилися з 2,3 до 3,4 млрд дол. США.

Довідково. Проведений ДФС аналіз причин виникнення у СГД простроченої дебіторської заборгованості (більш ніж 1,0 млн дол. США) від здійснених зовнішньоекономічних операцій у сумі 3,1 млрд дол. США, або 94 відс. (станом на 01.01.2018), засвідчив, що:

– 1,6 млн дол. США, або 0,1 відс. – заборгованість, що виникла внаслідок здійснення поставки без оформлення МД типу ІМ-40;

– 1 198,8 млн дол. США, або 38,5 відс. – заборгованість, що виникла внаслідок ненадходження валютної виручки на територію України у законодавчо встановлені строки при здійсненні зовнішньоекономічних операцій (експорт);

– 1 915,1 млн дол. США, або 61,4 відс. – заборгованість, що виникла внаслідок ненадходження товару у законодавчо встановлені строки на територію України при здійсненні зовнішньоекономічних операцій (імпорт).

Слід зазначити, що вказані надходження до державного бюджету за результатами перевірок в оперативному обліку в ІС „Податковий блок” обраховувалися за ККДБ 21081000 в інтегрованих картках платників податків (далі – ІКП) за формою № 6²⁵. Крім того, за цим ККДБ в ІКП за формою № 15 обраховувалися суми надходжень у частині невиконання зобов'язань щодо

²⁵ Відповідно до підпункту 2.1 пункту 2 Методичних рекомендацій щодо ведення форм оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджених наказом ДФС від 10.04.2015 № 267, форма ІКП № 6 призначена для обліку сум податків, зборів, платежів, за якими передбачено подання платником податкових декларацій (розрахунків); форма ІКП № 15 – для обліку сум платежів, за якими не передбачено подання платником податкових декларацій (розрахунків), та обліку надходжень на погашення простроченої заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, та бюджетними позичками згідно з переліком боржників.

повернення бюджетних позичок, відсотки за відстрочення оплати векселя з давальницької сировини та курсова різниця за валютними операціями, які протягом періоду, що досліджувався, становили 65,5 млн гривень.

До державного бюджету за ККДБ 21081000 надійшло (табл. 4) у 2016 році – **410,2 млн грн**, 2017 році – **323,7 млн грн** і I кварталі 2018 року – **57,1 млн гривень**.

При цьому вказані надходження у 2016 році порівняно з 2015 роком (**1 206,6 млн грн**) зменшилися майже в **3 рази**, зокрема за рахунок суттєвого зменшення надходжень за формою № 15 (11,2 проти 710,5 млн грн у 2015 році), а саме позитивної курсової різниці за валютними операціями,²⁶ та формою № 6 (398,9 проти 496,1 млн грн) – пені та штрафів за вчинені порушення внаслідок їх несплати та, відповідно, зростання боргу.

У 2017 році надходження за ККДБ 21081000 зменшились ще на **21,1 відс.**, у тому числі пені та штрафів за вчинені порушення – на 31,4 відсотка. Найбільше зменшення надходжень зафіксовано в цьому році у Львівській області – на **57,4 відс.**, Харківській – на **42,6 відс.**, Одеській – на **39,1 відсотка**.

У вказаний період **борг** за ККДБ 21081000 збільшився в **2,2 рази**, з 1 170,5 до 2 620,7 млн грн²⁷, у тому числі без врахування платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство та/або прийнято рішення суду про призупинення стягнення (далі – **банкрути**), – в 1,8 рази (з 862,2 до 1 527,3 млн грн, що становило 73,7 і 58,3 відс. загального обсягу), та **борг банкрутів** – в **3,5 рази** (з 308,3 до 1 093,4 млн гривень).

Водночас за ККДБ 21081000 у періоді, що досліджувався, списано **628,2 млн грн безнадійного боргу (втрати бюджету)**²⁸. Отже, є підстави вважати, що борг за вказаним ККДБ у цілому збільшився в **2,8 рази**²⁹.

Даних щодо вжитих заходів, направлених на погашення заборгованості за ККДБ 21081000, ДФС не надано.

Довідково. За інформацією ДФС, при стягненні боргу її органи діють у межах повноважень та спосіб, визначені Податковим кодексом та іншими нормативно-правовими актами України. Законодавством передбачено вжиття заходів щодо застосування стягнення до загальної суми боржника (зведеного бюджету), а не до випадку виникнення податкового боргу з окремого податку або виду бюджету. Крім того, борг погашається виключно в порядку календарної черговості його виникнення. Тобто ДФС не володіє даними в частині погашення боргу за вказаним ККДБ.

Разом з тим аудитом в ГУ ДФС у Дніпропетровській області встановлено, що здійснені цим управлінням відповідно до статті 95 Податкового кодексу заходи зі стягнення коштів з рахунків у банках 10 боржників з метою

²⁶ Такі надходження за формою № 15 у 2015 році були пов'язані зі стрімким збільшенням курсу долара США та євро у другому півріччі 2014 року, що вплинуло на збільшення позитивної курсової різниці за валютними операціями.

²⁷ У Харківській області борг зріс в 62,9 рази (з 5,6 до 352,6 млн гривень).

²⁸ Основною підставою для списання були рішення судів щодо ліквідованих підприємств-банкрутів, зокрема у 2017 році ТОВ „Астіка” – 197,7 млн грн і ТОВ „ОТО ТРАНС” – 17,7 млн грн (м. Київ); ПП „Виробничо-комерційна фірма „ВНЕСНАБ” – 262,5 млн грн (Полтавська область).

²⁹ (2 620,7 + 628,2) / 1 170,5.

погашення боргу за ККДБ 21081000 в загальній сумі 68,7 млн грн не дали позитивних результатів через відсутність у боржників коштів на рахунках та зареєстрованого майна.

Аудитом в ГУ ДФС у Харківській області встановлено, що 80 відс. боргу зі сплати пені та штрафів за вчинені порушення обліковується в основному за економічно неактивними підприємствами та підприємствами–банкрутами.

Це дає підстави стверджувати про втрати державного бюджету за ККДБ 21081000 у сумі близько 1 000 млн грн (борг банкрутів, який не буде погашено у подальшому).

Таким чином, **аналіз проведених територіальними органами ДФС документальних перевірок з питань дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків у сфері ЗЕД та вимог валютного законодавства засвідчив, що кожна п'ята планова перевірка, а також 90 відс. позапланових перевірок суб'єктів ЗЕД були результативними (встановлені порушення). Проте рівень узгодження нарахованих пені і штрафів за вчинені порушення становив лише 47,9 відс., а рівень сплати до державного бюджету узгоджених сум – 27,2 відсотка. Борг за ККДБ 21081000 з урахуванням списаного безнадійного боргу збільшився в 2,8 раза.**

Як наслідок, **недонадходження до державного бюджету протягом 2016–2017 років та I кварталу 2018 року узгоджених сум пені та штрафів за вчинені порушення за ККДБ 21081000 становило 1 944,5 млн грн та виник ризик втрат державного бюджету через непогашення боргу банкрутів на загальну суму понад 1 000 млн гривень.**

2.5. Стан організації та ведення процедури адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів

Відповідно до статті 56 Податкового кодексу оскарження прийнятих рішень контролюючих органів (ППР) щодо дотримання встановлених законом строків розрахунків у сфері ЗЕД та вимог валютного законодавства здійснювалося в адміністративному або судовому порядку.

Під час процедури **адміністративного оскарження** суб'єктами ЗЕД 705 прийнятих контролюючими органами ППР³⁰ протягом періоду, що досліджувався, **залишено без змін 87,5 відс. (617) ППР на суму 4 460,6 млн грн, скасовано повністю – 4,5 відс. (32) ППР на суму 184,9 млн грн, інші – скасовано частково.**

У судах загальної юрисдикції, за даними ДФС, у 2016 році здійснено 285 проваджень щодо **судового оскарження** суб'єктами ЗЕД вказаних ППР, у 2017 році – 446 і I кварталі 2018 року – 396 (таблиця 5). У 2016 і 2017 роках судами прийнято рішення в середньому щодо 63,2 відс. проваджень, які знаходилися на розгляді у судах у цей період, у I кварталі 2018 року – 29 відс. проваджень.

Протягом вказаного періоду із загальної кількості здійснених проваджень судами прийнято 51,7 відс. рішень **на користь контролюючих**

³⁰ У 2016 році – 300 ППР, у 2017 році – 359, I кварталі 2018 року – 46 ППР.

органів (за сумою це становило лише 26,3 відс.), у тому числі провадження закінчено (**винесено остаточне рішення**) щодо **17,1 відс.** за кількістю та лише 4,0 відс. за сумою (101,7 млн гривень).

На користь суб'єктів ЗЕД у цей період судами винесено 48,3 відс. проваджень за кількістю та 73,7 відс. за сумою, у тому числі винесено **остаточне рішення щодо 9,1 відс.** проваджень за кількістю та 35,3 відс. за сумою (**898,3 млн грн, що в 8,8 раза більше, ніж на користь контролюючих органів**).

Таблиця 5

Стан розгляду судових справ про оскарження ППР

Показник	2016 рік	2017 рік	I квартал 2018 року	Разом
Справи, що знаходилися (знаходяться) на розгляді в будь-якій судовій інстанції протягом року*	285	446	396	–
на суму, млн грн	1 503,8	3 136,4	2 213,0	–
Разом вирішені справи (поточний розгляд**)	185	274	115	574
% справ, що знаходилися на розгляді	64,9	61,4	29,0	–
на суму, млн грн	1 069,7	1 140,3	334,3	2 544,3
% справ, що знаходилися на розгляді	71,1	36,4	15,1	–
провадження закінчено – винесено остаточне рішення	72	70	12	154
на суму, млн грн	186,9	796,1	17,0	1 000,0
Справи вирішені протягом звітного періоду на користь контролюючих органів (поточний розгляд**)	87	142	68	297
% справ, що вирішені	47,0	51,8	59,1	51,7
на суму, млн грн	315,6	203,4	149,1	668,1
% справ, що вирішені	29,5	17,8	44,6	26,3
з них провадження закінчено – винесено остаточне рішення	48	44	10	98
% справ, що вирішені	25,9	16,1	8,7	17,1
на суму, млн грн	39,1	58,7	3,9	101,7
% справ, що вирішені	3,7	5,1	11,7	4,0
Справи вирішені протягом звітного періоду на користь платників податків (поточний розгляд**)	98	132	47	277
на суму, млн грн	754,1	936,9	185,3	1 876,3
з них провадження закінчено – винесено остаточне рішення	24	26	2	52
% справ, що вирішені	13,0	9,5	1,7	9,1
на суму, млн грн	147,8	737,4	13,1	898,3
% справ, що вирішені	13,8	64,7	3,9	35,3

* Справи, позовні заяви за якими були подані в минулих роках та у звітному році.

** Провадження у справі може бути ще остаточне не закінчено і провадження знаходиться на апеляційному або касаційному оскарженні.

Встановлено також випадки прийняття судами протилежних рішень з однотипних питань. Так, згідно зі статтею 1 Закону № 185 НБУ має право запроваджувати на строк до шести місяців інші строки розрахунків, ніж ті, що визначені частиною першою цієї статті³¹. Судами вказана норма Закону № 185

³¹ Пунктом 1 постанови Правління НБУ від 13.12.2016 № 410 „Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України”, що набрала чинності 16.12.2016, було встановлено, що розрахунки за операціями з експорту та імпорту товарів, передбачені в статтях 1, 2 Закону № 185, здійснюються у строк, що не перевищує 120 календарних днів. Постановою Правління НБУ від 25.05.2017 № 41 „Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України”, яка набрала чинності 26.05.2017, вказаний пункт 1 Постанови № 410 виключено. Отже, з 16.12.2016 по 25.05.2017 розрахунки за експортними та імпортними операціями, передбаченими статтями 1, 2 Закону № 185, здійснювалися у строк, що не перевищував 120 календарних днів, а починаючи з 26.05.2017 – що не перевищує 180 календарних днів.

розглядається як виключна міра, на період фінансової стабілізації, та не може використовуватись НБУ для встановлення інших строків розрахунків.

Зокрема, Одеським окружним адміністративним судом (далі – **Одеський ОАС**) визнано протиправними дії контролюючих органів та скасовано ППР на суму понад 1,1 млн грн: ПАТ „Ізмаїльський виноробний завод”³² – 222,6 тис. грн, ТОВ „Югвинпром”³³ – 381,5, ТОВ „Шампань України”³⁴ – 524,2 тис. гривень.

Довідково. Одеський ОАС встановив: „...запровадження 90-денного строку проведення розрахунків в іноземній валюті здійснювалося Національним банком України Постановами Правління від 12.05.2014 року №270, (...) від 03.06.2015 року № 354 на загальний строк, який перевищує шість місяців, що є неприпустимим.

Зазначені Постанови Правління Національного банку України... за своєю правовою силою у ієрархії правових актів є нижчими ніж закон, а тому для покладання обов'язку щодо їх виконання на особу слід встановити, що вказані нормативні акти були доведені до особи у той саме спосіб та порядок, що і оприлюднюються закони.

Відповідно положень статті 56 Закону України „Про Національний банк України” постанови Правління НБУ не потребують реєстрації у Міністерстві юстиції України та набирають чинності з моменту їх оприлюднення у центральних засобах масової інформації чи на першій сторінці офіційного Інтернет-представництва Національного банку України НБУ, тобто у спосіб, який значно обмеженіший ніж спосіб оприлюднення законів України, який визначений Конституцією України”.

Аналогічної позиції дотримувався Одеський апеляційний адміністративний суд при розгляді справ за апеляційними скаргами контролюючих органів на постанови Одеського ОАС щодо ТОВ „Югвинпром” і ТОВ „Шампань України”. Проте при розгляді справи ПАТ „Ізмаїльський виноробний завод” цим судом винесено постанову від 23.02.2017, якою апеляційну скаргу Ізмаїльської ОДПІ ГУ ДФС в Одеській області задоволено, а постанову Одеського ОАС від 18.10.2016 скасовано. Суд дійшов висновку, що НБУ не має права встановлювати строк розрахунків у постанові більше, ніж 6 місяців. У даному випадку НБУ приймалися постанови, строк у яких не перевищував 6 місяців, а тому позиція суду першої інстанції з цього приводу є помилковою.

ПАТ „Ізмаїльський виноробний завод” за оскаржуваним ППР сплачено до державного бюджету в 2017 році 222,6 тис. гривень.

Разом з тим **ТОВ „Югвинпром” і ТОВ „Шампань України” не сплачено до державного бюджету 905,7 тис. грн** внаслідок прийняття судами рішень на користь суб'єктів ЗЕД, незважаючи на те, що порушення, які призвели до прийняття територіальними органами ДФС ППР, є однотипними.

Водночас при розгляді судових спорів на користь суб'єктів ЗЕД вирішувалися такі питання:

– суди скасовували винесені територіальними органами ДФС ППР за порушення розрахунків у сфері ЗЕД та валютного законодавства до суб'єктів господарювання, що зареєстровані за податковою адресою в населених пунктах, включених до переліків, затверджених розпорядженнями Кабінету

³² Постанова від 18.10.2016 у справі № 815/4934/16.

³³ Постанова від 14.03.2016 у справі № 815/342/16.

³⁴ Постанова від 16.02.2016 у справі № 815/7037/15.

Міністрів України відповідно до Закону України від 02.09.2014 № 1669 „Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції”, не враховуючи той факт, що ці суб’єкти знаходилися та провадили діяльність на території, підконтрольній Україні³⁵;

– суди при вирішенні питання зарахування валютної виручки на поточний рахунок резидента за експортною операцією, не вважали первинним надходженням зарахування такої виручки з валютного рахунка юридичної особи, у тому числі з використанням розподільчого рахунка, незважаючи на те, що відповідно до пункту 2.3 глави 2 Інструкції № 136 банк знімає експортну операцію резидента з контролю після зарахування виручки за цією операцією на поточний рахунок останнього.

Таким чином, ДФС протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року в адміністративному порядку 87,5 відс. скарг суб’єктів ЗЕД на винесені територіальними органами ППР залишала без змін. Суди загальної юрисдикції в цей період більшість позивних заяв було розглянуто на користь контролюючих органів, однак за сумою це становило лише 26,3 відсотка. При цьому винесено остаточне рішення на користь ДФС щодо 17,1 відс. проваджень за кількістю і лише 4,0 відс. за сумою, тоді як на користь суб’єктів ЗЕД винесено остаточне рішення щодо 9,1 відс. проваджень за кількістю, 35,2 відс. за сумою, що свідчить про прийняття судами рішень за справами зі значними сумами на користь суб’єктів ЗЕД. При цьому суди в окремих випадках приймали протилежні рішення з однотипних питань, що призвело до втрат бюджету у сумі понад 0,9 млн гривень.

3. СТАН ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ САНКЦІЙ

3.1. Аналіз застосування спеціальних санкцій Міністерством економічного розвитку і торгівлі України та взаємодія з державними органами

Статтею 37 Закону № 959 встановлено, що за порушення цього або пов’язаних з ним законів України до суб’єктів ЗЕД та іноземних СГД можуть бути застосовані спеціальні санкції, а саме: штрафи; індивідуальний режим ліцензування; тимчасове зупинення ЗЕД (додаток 4).

За поясненнями Мінекономрозвитку, **накладення штрафів**, передбачених цією статтею, до суб’єктів ЗЕД не здійснювалося через відсутність відповідних подань. Разом з тим аудитом встановлено, що Міністерством не розроблено відповідного механізму застосування цих штрафів.

Крім того, частинами сорок третьою та сорок четвертою статті 16 Закону № 959 визначено, що здійснення суб’єктами ЗЕД зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій тягне за собою накладення штрафу згідно зі статтею 37 цього Закону у сумі **10 відсотків** вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних

³⁵ За повідомленнями ГУ ДФС у Донецькій і Луганській областях від 11.04.2018 № 15806/10/05-99-14-02-19 і № 2418/9/12-32-14-02-09 відповідно до запиту Рахункової палати.

валют, установленим НБУ на день здійснення такої операції. Штрафи стягуються органами доходів і зборів на підставі відповідних рішень ЦОВВ з питань економічної політики у порядку, визначеному Податковим кодексом.

Аудитом встановлено, що законодавчими та нормативно-правовими актами не визначено порядок застосування та стягнення таких штрафів, а також процедури отримання Мінекономрозвитку від контролюючих органів інформації про здійснення суб'єктами ЗЕД зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій.

За поясненнями Мінекономрозвитку, накладання таких штрафів не здійснювалося, оскільки інформація, зокрема про відсутність разової (індивідуальної) ліцензії, від контролюючих органів не надходила.

Довідково. Мінекономрозвитку розроблено проект Закону України „Про внесення змін до Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”, який листом від 16.01.2018 № 4102-02/1758-01 направлено на розгляд до Кабінету Міністрів України. Зокрема, ним запропоновано виключити частину сорок третю та сорок четверту статті 16 Закону № 959. При цьому обґрунтувань такого виключення в пояснювальній записці до законопроекту не надано.

Протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року Мінекономрозвитку за поданням ДФС і правоохоронних органів (СБУ та Національної поліції) застосовувало спеціальні санкції у вигляді індивідуального режиму ліцензування та тимчасового зупинення ЗЕД. Подання про застосування цих санкцій від органів Держаудитслужби, Антимонопольного комітету України, Нацкомфінпослуг, НБУ або за рішенням суду в періоді, охопленому аудитом, не надходили.

Так, Мінекономрозвитку отримано подань про застосування спеціальних санкцій у 2016 році до **1 999** СГД та 2017 році – **1 996** СГД, з них питома вага подань ДФС складала 72 і 64 відс. відповідно (таблиця б).

Аудитом встановлено, що в ДФС і Мінекономрозвитку систематизований облік суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД, щодо яких пропонувалось застосувати спеціальні санкції, не здійснювався. **Зазначене призвело до неузгодженості даних цих ЦОВВ, що унеможливило здійснення Мінекономрозвитку контролю за прийняттям рішень про застосування спеціальних санкцій.**

За даними ДФС, протягом 2016 року до Мінекономрозвитку направлено пропозицій для застосування спеціальних санкцій щодо **2 142** СГД (961 суб'єкт ЗЕД і 1 181 іноземний СГД)³⁶, що в **1,5** рази більше, ніж за даними Мінекономрозвитку, у 2017 році – **2 875** СГД (1 339 суб'єктів ЗЕД і 1536 іноземних СГД), що в **2,2** рази більше відповідно.

³⁶ Зведені дані трьох підрозділів ДФС: Департаменту аудиту, Департаменту організації митного контролю та Департаменту податків і зборів з фізичних осіб, які направляли до Мінекономрозвитку подання кожний сам від себе відповідно до Порядку взаємодії Міністерства економіки України та ДПА з питань застосування спеціальних санкцій, затвердженого спільним наказом Мінекономіки, ДПА від 09.11.2006 № 340/672, та Порядку взаємодії Державної митної служби України та Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України з питань застосування спеціальних санкцій, затвердженого спільним наказом Мінекономіки, Держмитслужби від 26.12.2003 № 914/380.

Кількість суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД, щодо яких Мінекономрозвитку отримано та опрацьовано подання держаних органів про застосування спеціальних санкцій

Державні органи	Тимчасове зупинення ЗЕД		Індивідуальний режим ліцензування		Загальна кількість СГД, щодо яких направлені подання		
	суб'єкти ЗЕД	іноземні СГД	суб'єкти ЗЕД	іноземні СГД	Всього	суб'єкти ЗЕД	іноземні СГД
2016 рік							
ДФС	87	83	655	609	1434	742	692
правоохоронні органи	59	454	28	24	565	87	478
всього	146	537	683	633	1999	829	1170
2017 рік							
ДФС	81	28	540	632	1281	621	660
правоохоронні органи	122	539	36	18	715	158	557
всього	203	567	576	650	1996	779	1217
I квартал 2018 року							
ДФС	0	0	0	0	0	0	0
правоохоронні органи	4	67	0	0	71	4	67

Вибірковим аналізом даних ДФС встановлено, що протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року з 2 750 суб'єктів ЗЕД щонайменше **456 СГД** неодноразово **зазначені у поданнях** до Мінекономрозвитку для застосування спеціальних санкцій.

Довідково. За даними ДФС, підставами для надання повторних пропозицій для застосування спеціальних санкцій до суб'єктів ЗЕД були: незастосування Мінекономрозвитку запропонованих спеціальних санкцій; встановлення під час наступних перевірок нової суми простроченої дебіторської заборгованості за здійсненими розрахунками або такої заборгованості з іншими нерезидентами; отримання повторних повідомлень уповноважених банків про порушення строків розрахунків за іншими контрактами та/або датами здійснення зовнішньоекономічних операцій ніж ті, за якими було надано подання; зміна виду спеціальної санкції (з індивідуального режиму ліцензування на тимчасове зупинення ЗЕД чи навпаки).

За результатами опрацювання подань ДФС та правоохоронних органів Мінекономрозвитку **видавались накази**, в яких зазначалися порушені норми законодавства, матеріали, на підставі яких видавався наказ, реквізити суб'єктів ЗЕД, до яких застосовувались санкції, та дата початку дії, **вид санкції**.

Пунктом 4.3 глави 4 Положення про порядок застосування до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальних санкцій, передбачених статтею 37 Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”, затвердженого наказом Міністерства економіки України (далі – **Мінекономіки**) від 17.04.2000 № 52³⁷ (далі – **Порядок № 52**), встановлено, що відповідальність за недостовірність інформації, зазначеної в поданнях щодо застосування (скасування, зміни виду, тимчасового зупинення дії) санкцій, на підставі яких видаються відповідні накази Мінекономрозвитку, несе ініціатор подання у порядку, передбаченому законом.

Разом з тим механізму підготовки та правовий статус такого подання, у тому числі із встановленням чітких критеріїв для визначення державними органами виду спеціальної санкції, не розроблено. При цьому відмінність між видами спеціальних санкцій для суб'єктів ЗЕД є суттєвою: тимчасове зупинення ЗЕД здійснюється на три місяці, при застосуванні індивідуального

³⁷ Зареєстрованим у Мін'юсті 05.05.2000 за № 260/4481.

режиму ліцензування СГД мають можливість провадити ЗЕД за умови отримання індивідуальної ліцензії.

Довідково. Статтею 37 Закону № 959 визначено, що у разі порушення цього Закону або пов'язаних з ним законів України тимчасове зупинення ЗЕД застосовується у випадках проведення дії, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки, а індивідуальний режим ліцензування – у випадках, що встановлюють певні заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Отже, невизначеність таких критеріїв (наприклад, розмір та періодичність виникнення дебіторської заборгованості, податкова сумлінність СГД) призводила до неефективного застосування спеціальних санкцій, зокрема застосування різних спеціальних санкцій за однотипними порушеннями.

У листі ДПА від 15.11.2004 № 22280/7/23-5217 зазначено, що у разі надходження до податкових органів інформації від уповноважених банків щодо наявності заборгованості у суб'єктів ЗЕД, які на момент отримання такої інформації відсутні за місцем реєстрації та знаходяться у розшуку, направляються пропозиції для застосування спеціальної санкції у вигляді тимчасового зупинення ЗЕД.

Водночас, аналізуючи подання, направлені до Мінекономрозвитку, встановлено, що ДФС вказану рекомендацію, зокрема, у 2017 році, було дотримано лише щодо 7 відс. таких випадків (60 пропозицій). При цьому сума простроченої дебіторської заборгованості суб'єктів ЗЕД, що на той час знаходилися у розшуку, за підрахунками Рахункової палати становила щонайменше 2 252,8 млн дол. США, 1 502,8 млн грн, 349,2 млн рос. руб., 14,5 млн євро, 3,2 млн польск. злотих.

Довідково. За даними ДФС, у 2017 році до подань про застосування спеціальних санкцій включено 861 суб'єкт ЗЕД, який знаходиться у розшуку (64,2 відс. усіх поданих на застосування спеціальних санкцій суб'єктів). При цьому дані щодо простроченої дебіторської заборгованості 345 резидентів відсутні. Найбільша сума простроченої дебіторської заборгованості за ТОВ „Флінт” (код ЄДРПОУ 32050010) – 1 008,7 млн дол. США. У 2016 році у розшуку знаходилися 416 суб'єктів ЗЕД, або 43,3 відс. суб'єктів, щодо яких надані подання про застосування спеціальних санкцій.

Отже, існує високий ризик неповернення зазначених коштів в Україну.

Відповідно до пунктів 4.10 і 4.11 глави 4 Порядку № 52 наказ Мінекономрозвитку щодо застосування (скасування, зміни виду, тимчасового зупинення дії) санкцій у триденний термін доводиться до відома, зокрема: органу, який увійшов з поданням; ДФС, НБУ та структурних підрозділів обласної, Київської міської державних адміністрацій за місцем реєстрації суб'єкта ЗЕД, які доводять їх до відома таких суб'єктів. З метою інформування суб'єктів ЗЕД інформація щодо застосування (скасування, зміни виду, тимчасового зупинення дії) санкцій до українських суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД розміщується на офіційному ВЕБ-сайті Мінекономрозвитку за адресою: <http://www.me.gov.ua> в мережі інтернет.

Аудитом встановлено, що ні в ДФС, ні в Мінекономрозвитку не ведеться систематизований облік зазначеної в наказах інформації, зокрема у розрізі суб'єктів ЗЕД. Відсутність точних даних про застосовані (скасовані,

тимчасово зупинені) до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД спеціальні санкції призвела до неузгодженості даних, наданих для аудиту (таблиця 7).

За даними Мінекономрозвитку, укладання угоди про інформаційне співробітництво між ДФС і Мінекономрозвитку, якою, зокрема, передбачаються умови інформаційного обміну щодо застосування (скасування, зміни виду, тимчасового зупинення дії) до суб'єктів ЗЕД або іноземних СГД спеціальних санкцій, перебуває на етапі узгодження. При цьому питання інформаційного співробітництва з іншими державними та правоохоронними органами Мінекономрозвитку не відпрацьовувались.

Таблиця 7

Розбіжності даних ДФС і Мінекономрозвитку щодо застосування спеціальних санкцій

Період	Індивідуальний режим ліцензування				Тимчасове зупинення ЗЕД			
	суб'єкти ЗЕД		іноземні суб'єкти		суб'єкти ЗЕД		іноземні суб'єкти	
	МЕР	ДФС	МЕР	ДФС	МЕР	ДФС	МЕР	ДФС
2016 рік	762	729	615	670	158	92	541	90
2017 рік	540	495	436	457	177	59	469	30
I квартал 2018 року	378	377	358	370	41	31	175	9

Довідково. Листом від 24.05.2018 № 750/05 Мінекономрозвитку повідомлено про активізацію у 2017 році роботи з удосконалення сервісу „Спеціальні санкції” офіційного веб-сайта за програмою Open Data відповідно до змін у законодавстві, яким також передбачається створення та розвиток мережі інформаційної бази спеціальних санкцій з можливостями взаємодії з відповідними державними органами.

Законодавчими та нормативно-правовими актами **не визначено чітких строків направлення подань про застосування спеціальних санкцій до Мінекономрозвитку та підготовки ним відповідних наказів.**

Аудитом для дослідження строків направлення подань і застосування спеціальних санкцій вибірково визначено п'ять суб'єктів ЗЕД, щодо яких державними органами встановлено прострочену дебіторську заборгованість за зовнішньоекономічними контрактами (додаток 5).

Встановлено, що від дати акта перевірки суб'єктів ЗЕД, що досліджувалися, до видання Мінекономрозвитку наказу про застосування спеціальних санкцій **минало від 4 до 7 місяців**, а саме:

– направлення інформації про застосування спеціальних санкцій територіальними органами ДФС до центрального апарату ДФС – **від одного до двох місяців** від дати акта перевірки;

– направлення ДФС до Мінекономрозвитку подань про застосування спеціальних санкцій – **від одного з половиною до п'яти місяців** (з урахуванням повторного) від дати отримання інформації від територіальних органів ДФС;

– видання відповідних наказів Мінекономрозвитку – **від одного до шести місяців.**

Так, незважаючи на те, що Офісом ВПП (лист від 09.02.2017) одночасно запропоновано застосування санкцій до трьох досліджуваних СГД, ДФС направлено подання до Мінекономрозвитку у різний час (27.03.2017 і 22.06.2017).

Частиною четвертою статті 37 Закону № 959 визначено, що застосуванню спеціальних санкцій до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД **може передувати офіційне попередження ЦОВВ** з питань економічної політики.

За інформацією Мінекономрозвитку, у разі висловлення державними органами – ініціаторами застосування спеціальних санкцій пропозицій щодо винесення суб'єктам господарювання відповідних попереджень, а також на виконання домовленостей, досягнутих під час зустрічей робочих груп високого рівня з питань економічного співробітництва та взаємної торгівлі з Австрійською, Німецькою, Польською, Білоруською сторонами, Міністерством виносились офіційні попередження про можливість застосування спеціальних санкцій.

З метою лібералізації механізму спеціальних санкцій **керівництвом Мінекономрозвитку прийнято рішення про обов'язкове винесення з серпня 2017 року офіційного попередження** за вчинені порушення законодавства у сфері ЗЕД, що передуватиме застосуванню спеціальних санкцій до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД, за винятком порушень, пов'язаних із проведенням дій, які можуть зашкодити національним економічним інтересам України. Зазначене надало змогу не застосовувати спеціальні санкції до 15 відс. суб'єктів ЗЕД, оскільки ними надано матеріали, які підтверджували усунення допущених порушень або свідчили про вжиття практичних заходів, направлених на усунення таких порушень. При цьому такі попередження прискорили усунення допущених порушень.

Як вже зазначалось, відповідно до статті 37 Закону № 959 у разі порушення суб'єктом ЗЕД порядку здійснення діяльності, встановленого цим Законом або іншими законами України, до нього може бути застосовано індивідуальний режим ліцензування. За видачу разових (індивідуальних) ліцензій³⁸ на здійснення зовнішньоекономічних операцій відповідно до статті 16 Закону № 959 **справляється державний збір** у національній валюті України **у розмірі 0,2 відс. вартості товарів** (продукції, робіт, послуг) згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.04.1998 № 524 „Про державний збір за видачу разових (індивідуальних) ліцензій із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що порушили Закон УРСР „Про зовнішньоекономічну діяльність” (далі – **Постанова № 524**), кошти від якого **зараховуються до державного бюджету**.

Разом з тим вказана норма статті 16 Закону № 959 і Постанова № 524 не узгоджуються з нормами статей 3, 5 і 11 Закону України від 06.09.2012 № 5203 „Про адміністративні послуги” (далі – **Закон № 5203**), згідно з якими надання адміністративних послуг здійснюється відповідно до цього Закону з урахуванням особливостей, визначених законами, які регулюють суспільні відносини у відповідних сферах, зокрема, Законом України „Про ліцензування видів господарської діяльності”. Виключно законами, які регулюють суспільні відносини щодо надання адміністративних послуг, зокрема, встановлюються:

³⁸ Ліцензія разова (індивідуальна) – це разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом ЗЕД на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції (абзац тридцять четвертий статті 1 Закону № 959).

суб'єкт надання адміністративної послуги та його повноваження щодо надання адміністративної послуги; перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги; платність або безоплатність надання адміністративної послуги. Розмір плати за надання адміністративної послуги (адміністративного збору) і порядок справляння визначаються законом з урахуванням її соціального та економічного значення. Плата за надання адміністративної послуги (адміністративний збір) зараховується до державного або відповідного місцевого бюджету, крім випадків, встановлених законом.

Відповідно до статі 8 Закону № 5203³⁹ Мінекономрозвитку наказом від 11.06.2013 № 621 затвердило інформаційну картку **адміністративної послуги з видачі разової (індивідуальної) ліцензії**⁴⁰, у розділі 7 якої щодо актів законодавства, що регулюють порядок та умови надання цієї адміністративної послуги зазначено, зокрема, Постанову № 524.

Водночас пунктом 3 наказу Мінекономіки від 17.04.2000 № 47 „Про затвердження Положення про порядок видачі разових (індивідуальних) ліцензій”⁴¹ право оформлення та видачі разових (індивідуальних) ліцензій також делеговано відповідним управлінням, зокрема управлінням обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій та Міністерству економіки Автономної Республіки Крим (за їх згодою). При цьому порядок оформлення та видачі цих ліцензій вказаними управліннями не визначено.

Аудитом встановлено, що при отриманні суб'єктами ЗЕД разової (індивідуальної) ліцензії **державний збір протягом періоду, що досліджувався, зараховувався до місцевого бюджету за ККДБ 22011800 „Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності” незалежно від того, ким видавалися ліцензії** (таблиця 8).

Таблиця 8

Кількість виданих разових (індивідуальних) ліцензій та сума сплаченого збору

	Мінекономрозвитку			Структурні підрозділи обласної, Київської міської державних адміністрацій		
	2016 рік	2017 рік	I квартал 2018 р.	2016 рік	2017 рік	I квартал 2018 р.
Видано ліцензій (од.)	480	563	117	3569	2331	349
Сплачено збір, за видачу ліцензії до бюджету (тис. грн):						
- державного	–	–	–	–	–	–
- місцевого	4548,9	3 388,0	901,8	3 070,8	2 511,6	402,1

Так, протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року, за даними Мінекономрозвитку, видано 1 160 разових (індивідуальних) ліцензій (або 15,7 відс. загальної кількості виданих у цьому періоді), за видачу яких суб'єктами ЗЕД перераховано 8,8 млн грн., або 59,6 відс загальної суми надходжень за ККДБ 22011800 до місцевого бюджету.

Казначейство на запит Рахункової палати щодо визначення ККДБ для зарахування коштів від здійснення плати за отримання адміністративної

³⁹ „Про затвердження інформаційних карток деяких адміністративних послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що надаються Міністерством економічного розвитку і торгівлі України”.

⁴⁰ На кожну адміністративну послугу затверджуються інформаційна і технологічна картки.

⁴¹ Зареєстрованим у Мін'юсті 05.05.2000 за № 259/4480.

послуги, яка надавалась саме Мінекономрозвитку, повідомило, що відповідно до листа цього Міністерства зазначені кошти обліковувались із застосуванням відомчої ознаки „11” за ККДБ 22011800. При цьому, за даними Казначейства, протягом вказаного періоду за цією ознакою до місцевого бюджету надійшло 9,5 млн грн, що перевищує показник Мінекономрозвитку на 0,7 млн гривень.

Довідково. На запит Мінекономрозвитку щодо визначення ККДБ для здійснення плати за отримання адміністративних послуг з 01.01.2014, зокрема щодо видачі разової (індивідуальної) ліцензії відповідно до Закону № 959 і Постанови № 524, Мінфін листом від 11.01.2014 № 31-08230-12-5/371 повідомив, що відповідно до абзацу другої частини другої статті 4 Бюджетного кодексу України, якщо іншим нормативно-правовим актом бюджетні відносини визначаються інакше, ніж у цьому Кодексі, застосовуються норми цього Кодексу. До доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, згідно з частиною першою статті 69 цього Кодексу належить плата за ліцензії, яка обліковується за ККДБ 22011800 „Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності”.

Протягом 2016–2017 років та I кварталу 2018 року державний збір за здійснення адміністративної послуги (видачу разової (індивідуальної) ліцензії), що надавалася безпосередньо Мінекономрозвитку, всупереч нормам статей 3, 5, 11 Закону № 5203 надходив лише до місцевого бюджету. При цьому неоднозначним є тлумачення статусу вказаного збору в частині класифікації за ККДБ, визначення змісту цього терміна та процедури зарахування до бюджету. У зв'язку з цим Постанова № 524 потребує відповідного правового врегулювання.

Слід зазначити, що чинним законодавством передбачено застосування Мінекономрозвитку спеціальної санкції у вигляді індивідуального режиму ліцензування як до суб'єктів ЗЕД, так і до іноземних СГД, хоча разові (індивідуальні) ліцензії видаються виключно суб'єктам ЗЕД. Механізму правового регулювання застосування до іноземних СГД індивідуального режиму ліцензування у випадках порушення ними Закону № 959 та/або пов'язаних з ним законів України не визначено.

Аудитом встановлено, що іноземні СГД, до яких застосовані вказані санкції, продовжують здійснювати окремі зовнішньоекономічні операції з українськими суб'єктами ЗЕД, до яких не застосовано спеціальних санкцій, за умови отримання останніми разової (індивідуальної) ліцензії.

Так, для здійснення ЗЕД з іноземним СГД Ресурсно-забезпечуючим республіканським унітарним підприємством (РОРУП) „Белжелдорснаб” (Республіка Білорусь), щодо якого діяла спеціальна санкція – індивідуальний режим ліцензування, застосована наказом Мінекономрозвитку від 11.08.2016 № 1331⁴², за заявами 26 українських суб'єктів ЗЕД протягом 2016–2017 років та 4 місяців 2018 року (станом на 05.05.2018) надано 135 разових (індивідуальних) ліцензій на загальну суму 4,6 млн дол. США.

⁴² За матеріалами СБУ від 28.04.2016 № 05/890ДСК до РОРУП „Белжелдорснаб” застосовано спеціальну санкцію (тимчасове зупинення ЗЕД) за порушення статті 482 Митного кодексу „Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем” (наказ Мінекономрозвитку від 23.05.2016 № 864).

Законодавчими та нормативно-правовими актами не визначено механізму надання індивідуальних ліцензій суб'єктам ЗЕД, до яких не застосовано спеціальних санкцій, з метою здійснення такими суб'єктами ЗЕД зовнішньоекономічних операцій з іноземними СГД, до яких застосовано індивідуальний режим ліцензування, та не встановлено критеріїв оцінки діяльності іноземних СГД (зокрема, системність застосування спеціальних санкцій, судова практика тощо), за якими Міністерством мають прийматися рішення щодо видачі або відмови у видачі таких ліцензій.

Для аудиту Міністерством не надано повного переліку суб'єктів ЗЕД (не є порушниками у сфері ЗЕД), які отримували разові індивідуальні ліцензії для здійснення зовнішньоекономічних операцій з іноземними СГД, до яких застосовано санкцію – режим індивідуального ліцензування, що унеможливило аналіз стану здійснення ЗЕД такими іноземними СГД. За поясненням Мінекономрозвитку, система електронного документообігу Міністерства (АСКОД) не має функціональних та технічних можливостей для формування (виокремлення) такого переліку.

Відповідно до частини шостої статті 37 Закону № 959 тимчасове зупинення ЗЕД діє до моменту усунення порушень законодавства України або застосування практичних заходів, що гарантують виконання цього Закону та/або пов'язаних з ним законів України, **але не більше трьох місяців** з дати винесення відповідного рішення ЦОВВ з питань економічної політики. Після зазначеного терміну, у разі незабезпечення усунення порушень, суб'єкти ЗЕД або іноземні СГД переводяться на індивідуальний режим ліцензування.

Встановлено, що **Мінекономрозвитку не здійснювався контроль за дотриманням строків при переведенні суб'єктів ЗЕД на індивідуальний режим ліцензування**, що призвело до видання наказів про переведення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на індивідуальний режим ліцензування зовнішньоекономічної діяльності з порушенням термінів, зокрема наказ Міністерства від 22.07.2016 № 1205, яким зупинено дію наказу від 01.03.2016 № 364 у частині застосування спеціальної санкції – тимчасового зупинення ЗЕД (затримка 22 дні), та від 21.07.2017 № 1045, яким зупинено дію наказів від 13.11.2015 № 1446 (затримка **1 рік 4 місяці**) і від 11.10.2016 № 1721 (затримка **5 місяців**).

Відповідно до Закону № 959 у 2016 році на підставі клопотань ДФС і правоохоронних органів було скасовано спеціальні санкції 66 суб'єктам ЗЕД і 33 іноземним СГД, змінено вид санкції одному іноземному СГД та тимчасово зупинено дію санкції шести суб'єктам ЗЕД; у 2017 році скасовано спеціальні санкції 68 суб'єктам ЗЕД і 65 іноземним СГД, тимчасово зупинено дію санкції двом суб'єктам ЗЕД.

Таким чином, **Мінекономрозвитку та ДФС протягом періоду, що досліджувався, не здійснювали систематизованого обліку суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД, що подавались для застосування спеціальних санкцій, та відповідно не володіли об'єктивною інформацією щодо кількості таких СГД.**

Мінекономрозвитку:

– не встановлено механізму підготовки та правового статусу подань державних органів, у тому числі із визначенням чітких критеріїв для виду спеціальної санкції, що призводить до застосування різних видів санкцій за подібні порушення. Нормативно-правовими актами не визначено строків направлення державними органами подань про застосування цих санкцій (від дати встановлення порушення до строків підготовки Міністерством відповідних наказів), що призводить до виникнення ризиків втрати часу для забезпечення належного контролю за несумлінними СГД та збільшення сум безнадійної заборгованості;

– видавались разові (індивідуальні) ліцензії за відсутності механізму їх надання суб'єктам ЗЕД, до яких не застосовано спеціальних санкцій, з метою здійснення ними зовнішньоекономічних операцій з іноземними СГД, до яких застосовано індивідуальний режим ліцензування, а також визначених критеріїв оцінки діяльності іноземних СГД та критеріїв для відмови у видачі разових (індивідуальних) ліцензій;

– порушувалися визначені частиною шостою статті 37 Закону № 959 строки переведення суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД після тимчасового зупинення ЗЕД на індивідуальний режим ліцензування.

Збір за видачу разової (індивідуальної) ліцензії всупереч Закону № 5203 та вимогам Постанови № 524 зараховувався лише до місцевого бюджету.

3.2. Стан видачі висновків щодо продовження строків розрахунків в іноземній валюті

Відповідно до статті 6 Закону № 185 строки, зазначені у статтях 1 і 2 цього Закону або встановлені НБУ згідно зі статтями 1 і 2 цього Закону, можуть бути продовжені ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, у разі виконання резидентами операцій за договорами виробничої кооперації, консигнації, комплексного будівництва, тендерної поставки, гарантійного обслуговування, поставки складних технічних виробів і товарів спеціального призначення, зокрема на підставі відповідного висновку вказаного органу.

Строк проведення розрахунків за такими операціями визначено Порядком продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2007 № 1409 (далі – **Порядок № 1409**), пунктом 3 якого передбачено, що визначений у висновку строк розрахунків може бути продовжений у встановленому порядку за умови подання обґрунтування необхідності такого продовження та підтвердних документів. Порядок розгляду Мінекономрозвитку документів, необхідних для отримання висновку щодо продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями (далі – **Висновок**), і визначених пунктом 4 Порядку № 1409, а також підстави для відмови у видачі Висновку встановлює Положення про порядок видачі висновків щодо продовження строків розрахунків за

зовнішньоекономічними операціями, затверджене наказом Мінекономіки від 18.01.2008 № 15⁴³ (далі – **Положення № 15**).

За даними Мінекономрозвитку, протягом періоду, що досліджувався, від суб'єктів ЗЕД надійшло 3 665 звернень (документів) для отримання Висновків, **видано 2 722, або 74,3 відс.** (таблиця 9)

Таблиця 9

Кількість виданих висновків та відмов у їх видачі

Період	Всього звернень	За результатами розгляду:			
		видано висновків	відс.	направлено лист-відмову у видачі висновків	відс.
2016 рік	1 887	1 467	77,7	420	22,3
2017 рік	1 487	1 074	72,2	413	27,8
I квартал 2018 року	291	181	62,2	110	37,8
Разом	3 665	2 722	74,3	943	25,7

Основною підставою для відмови Міністерством (943 відмови) у видачі Висновку було **подання суб'єктами ЗЕД неповного пакета документів**. У разі усунення недоліків суб'єкти ЗЕД повторно подавали документи Мінекономрозвитку та отримували Висновки.

Довідково. Пунктом 11 Положення № 15 передбачено, що у видачі Висновку може бути відмовлено у разі подання резидентом документів з порушенням вимог, зазначених у пункті 4 Порядку № 1409; або, що містять недостовірну інформацію; а також у разі невідповідності поданих резидентом документів законодавству.

Водночас чинним законодавством не визначено термінів, що обмежують надання Мінекономрозвитку Висновків щодо продовження строків розрахунків за однією і тією ж зовнішньоекономічною операцією; порядку здійснення обов'язкових перевірок стану іноземних СГД; взаємодії з державними органами щодо проведення необхідних перевірок при підготовці Міністерством таких Висновків.

Для прикладу: за зверненням ПрАТ „Росава” Мінекономрозвитку видано сім Висновків, якими продовжено строки розрахунків майже на 5 років за наявності дебіторської заборгованості у сумі 52,65 млн дол. США.

Тривале продовження строків розрахунків за наявності дебіторської заборгованості і невжиття заходів для забезпечення повернення коштів (товарів, робіт, послуг) можуть призвести до сплину терміну позовної давності, визнання такої заборгованості безнадійною та списання з балансу суб'єкта господарювання.

Таким чином, **нормативно не визначено термінів, що обмежують надання Мінекономрозвитку Висновків на продовження строків розрахунків в іноземній валюті за однією і тією ж операцією; порядку здійснення обов'язкових перевірок іноземних СГД; взаємодії державних органів щодо проведення необхідних перевірок при підготовці таких Висновків.**

⁴³ Зареєстрованим у Мін'юсті 09.02.2008 за № 115/14806.

4. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПРИЙНЯТИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЩОДО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Результати аудиту засвідчили, що система контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства у 2016–2017 роках і I кварталі 2018 року була неактуалізованою, нормативно неврегульованою та неефективною.

Неприйняття ефективних управлінських рішень НБУ та ДФС щодо налагодження інформаційного співробітництва, взаємодії та належного декларування суб'єктами ЗЕД валютних цінностей не дає змоги **точно визначити суму простроченої заборгованості нерезидентів перед українськими суб'єктами ЗЕД за експортними та імпортними операціями.**

Так, за даними НБУ, наданими Мінекономрозвитку, станом на 01.04.2018 сума такої заборгованості (непідтверджена перевіркою) становила **8,7 млрд дол. США** та зросла порівняно з аналогічним показником на початок 2016 року на 14,5 відсотка. За даними ДФС, підтверджена в ході проведення перевірок сума простроченої заборгованості нерезидентів перед суб'єктами ЗЕД становила **3,4 млрд дол. США**, що менше за показник НБУ у **понад 2,5 рази**. Водночас задекларована в ДФС сума заборгованості за експортно-імпортними, бартерними та іншими зовнішньоекономічними контрактами з порушенням законодавчо встановлених термінів розрахунків станом на 01.04.2018 – **2,1 млрд дол. США**.

Слід зазначити, що з 105 тис. зареєстрованих суб'єктів ЗЕД таку декларацію до ДФС⁴⁴ подавали лише **9,2 відс.** (юридичних осіб і ФОП) за даними звітів про декларування.

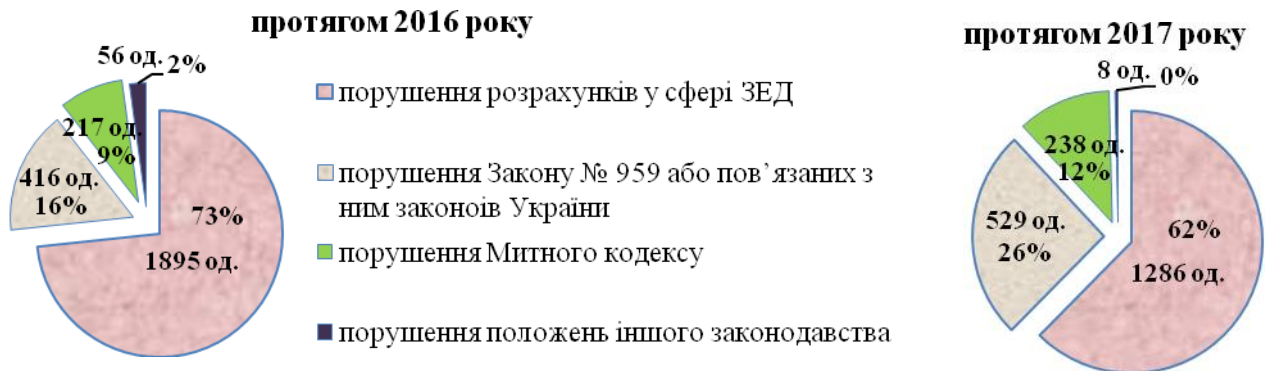
За результатами матеріалів документальних перевірок, проведених ДФС у періоді, що досліджувався, нараховано пені та штрафів за вчинені порушення на суму **5 576,8 млн грн**, проте забезпечено надходження до державного бюджету лише **13,0 відс.** нарахувань. Протягом 2016–2017 років та I кварталу 2018 року **борг за ККДБ 21081000** (без урахування списаного безнадійного боргу) **збільшився в 2,2 рази** та досяг 2 620,7 млн гривень.

Протягом 2016 і 2017 років Мінекономрозвитку застосовано **спеціальних санкцій** на загальну суму простроченої заборгованості **2,9 млрд дол. США**. За період дії санкцій **погашено 53,6 відс. такої заборгованості (1,5 млрд дол. США)**.

Неефективність контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства підтверджується, зокрема, системними порушеннями статей 1 і 2 Закону № 185: до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД було застосовано спеціальних санкцій біля 62 і 73 відс. відповідно. При цьому за порушення Закону № 959 або пов'язаних з ним законів у частині проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки, – 16 і 26 відс. (діаграма 1).

⁴⁴ На запит Рахункової палати НБУ не надано інформації щодо стану декларування суб'єктами ЗЕД простроченої заборгованості нерезидентів перед українськими суб'єктами ЗЕД за експортними, імпортними операціями.

Діаграма 1. Застосування санкцій до суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД у розрізі встановлених ДФС та правоохоронними органами порушень чинного законодавства



Стан взаємодії державних органів під час виконання функцій забезпечення контролю у сфері ЗЕД пропонується розглянути на прикладі ПрАТ „Росава” (далі – Товариство, додаток 5).

Так, у березні 2011 року Товариством укладено контракт з іноземним СГД „Bridgholm Commercial LLP” (Велика Британія) на постачання обладнання для виробництва автомобільних шин, на виконання якого протягом 2011 року Товариством проведено попередню оплату у розмірі 59,9 млн дол. США. Протягом квітня–червня 2013 року „Bridgholm Commercial LLP” повернуто Товариству кошти у розмірі 7,25 млн дол. США. Починаючи з вересня 2011 року, Товариство зверталось до Мінекономрозвитку щодо отримання Висновків про продовження строків розрахунків за вказаним контрактом, обґрунтовуючи це необхідністю доопрацювання обладнання іноземним СГД.

За відсутності врегульованого чинним законодавством покрокового механізму надання Висновків Мінекономрозвитку не здійснювалися заходи, направлені на підтвердження правомірності дій Товариства та компанії „Bridgholm Commercial LLP”. При цьому на підставі звернень Товариству надано сім Висновків, за якими **продовжено строки розрахунків з нерезидентом на період з 27.09.2011 до 30.06.2016 (на 4 роки та 9 місяців).**

Незважаючи на значні строки розрахунків, нерезидентом не було поставлено обладнання або повернено кошти та, починаючи з 01.07.2016, у Товариства рахується прострочена дебіторська заборгованість у розмірі 52,65 млн дол. США.

Відповідно до частини третьої статті 6 Закону № 185 Мінекономрозвитку інформувало НБУ та ДФС про видані ПрАТ „Росава” Висновки, проте **НБУ не було забезпечено виконання функцій здійснення валютного контролю уповноваженим банком АТ „Банк „Фінанси та Кредит”.**

Як наслідок, у порушення вимог абзацу першого пункту 5.1 та пункту 5.9 глави 5 Інструкції № 136 уповноваженим банком не було поінформовано Офіс ВПП⁴⁵ про порушення встановлених законодавством термінів надходження продукції за імпортними операціями після здійснення платежів ПрАТ „Росава” з 01.07.2016.

⁴⁵ ПрАТ „Росава” перебуває на обліку в Офісі ВПП з 01.01.2016.

Довідково. На запит Рахункової палати (лист від 13.03.2018 № 16-503) НБУ не надано інформації щодо виконання повноважень у частині контролю за дотриманням вимог валютного законодавства АТ „Банк „Фінанси та Кредит” і застосування до нього належних заходів.

Разом з тим Офісом ВПП на підставі листа Головного управління контррозвідувального захисту інтересів держави у сфері економічної безпеки СБУ проведено документальну позапланову перевірку Товариства, за результатами якої підтверджено прострочену дебіторську заборгованість у сумі 52,65 млн дол. США станом на 22.05.2017 і нараховано 1 274,7 млн грн пені та 1 360 грн⁴⁶ штрафних санкції за порушення вимог декларування валютних цінностей та майна, що належать резиденту України та знаходяться за її межами. При цьому нарахування пені здійснено за період з 01.07.2016 по 21.05.2017 (325 днів) до дати **направлення** Товариством клопотання до Арбітражного інституту Торгової палати м. Стокгольм (далі – АІТП) про стягнення заборгованості з нерезидента.

Відповідно до повідомлення від 31.05.2017 АІТП розпочато арбітражний розгляд по Арбітражу № V2017/085.

Довідково. Згідно з частиною третьою статті 4 Закону № 185 у разі прийняття до розгляду судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання нерезидентом строків, передбачених експортно-імпортними контрактами, строки, передбачені статтями 1 і 2 цього Закону або встановлені НБУ відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, зупиняються і пеня за їх порушення в цей період не сплачується.

Водночас в ухвалі ВАСУ від 07.10.2015 у справі № 1170/2а-427/12 зазначено, що умовою звільнення суб'єкта господарювання від відповідальності у вигляді пені відповідно до вимог Закону № 185 є факт прийняття до розгляду судом позову резидента про стягнення з нерезидента заборгованості та подальше ухвалення судом рішення про задоволення позову; при цьому нарахування пені зупиняється саме з дати прийняття позову судом.

Отже, за умови чіткого дотримання норм Закону № 185, лише у випадку з ПрАТ „Росава” різниця між сумою нарахованої пені на дату подання клопотання до суду та пенею, що могла бути нарахована до дати прийняття такого клопотання до розгляду судом, розрахунково становила 33 млн гривень.

Встановлений частиною другою статті 37 Закону № 959 термін застосування спеціальних санкцій протягом трьох років з дня виявлення порушення призводить до затягування прийняття рішень державними органами щодо їх застосування. Так,

– ДФС направлено подання до Мінекономрозвитку **про застосування спеціальної санкції** – індивідуальний режим ліцензування до ПрАТ „Росава” та нерезидента „Bridgeholm Commercial LLP” **через три місяці (13.11.2017)** після пропозиції Офісу ВПП (лист від **11.08.2017**);

– Мінекономрозвитку застосовано⁴⁷ запропоновану спеціальну санкцію до компанії „Bridgeholm Commercial LLP” **через три місяці після отримання подання від ДФС.**

⁴⁶ ППР від 27.07.2017 № 0005521402 і № 0005531402 відповідно.

⁴⁷ Наказ Мінекономрозвитку від 15.02.2018 № 2013.

Довідково. До ПрАТ „Росава” вже було застосовано спеціальну санкцію у вигляді індивідуального режиму ліцензування ЗЕД в травні 2015 року за порушення строків розрахунків за іншими зовнішньоекономічними контрактами (наказ Мінекономрозвитку від 25.05.2015 № 533, далі – **Наказ № 533**).

Одночасно, керуючись статтею 37 Закону № 959, Товариство протягом 2015–2017 років сім разів зверталось до Мінекономрозвитку з клопотаннями про скасування (тимчасове зупинення) дії застосованої спеціальної санкції.

За відсутності встановленої нормативно-правовими актами обов’язкової вимоги уточнення інформації щодо діяльності суб’єкта ЗЕД при розгляді таких клопотань з державними органами, що забезпечують контроль у сфері ЗЕД, валютний контроль, та дієвої взаємодії між ними, за результатами розгляду цих клопотань Товариства Мінекономрозвитку сім разів тимчасово зупиняло дію спеціальної санкції.

Встановлено, що застосований Наказом № 533 до Товариства індивідуальний режим ліцензування в період з 25.05.2015 до 01.06.2017 **фактично діяв лише 28 календарних днів**. Товариству була надана можливість здійснювати ЗЕД без придбання індивідуальної ліцензії, а отже, без сплати державного збору, незважаючи на наявність простроченої дебіторської заборгованості у розмірі 58,1 млн рос. руб., 44,6 тис. євро за контрактами попередніх років і 52,65 млн дол. США за контрактом з „Bridgholm Commercial LLP”.

ППР від 27.07.2017 № 0005521402, прийняте Офісом ВППі про визначення суми грошового зобов’язання, а саме 1 274,7 млн грн пені, Товариством оскаржено до Окружного адміністративного суду м. Києва (далі – **ОАС м. Києва**).

Довідково. ОАС м. Києва винесено ухвалу від 29.12.2017 у справі № 826/17473/17 про прийняття позовної заяви ПрАТ „Росава” до розгляду та відкриття провадження у справі про визнання протиправним та скасування ППР, а також ухвалу від 01.02.2018 про закриття підготовчого провадження та призначення справи до розгляду по суті на судовому засіданні 01.03.2018. Відповідно до даних Єдиного реєстру судових рішень станом на 11.06.2018 будь-які інші рішення судом не ухвалювались.

Водночас, за даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, ПрАТ „Росава” з 02.05.2018 знаходиться у стані припинення, що у разі прийняття судом рішення на користь ДФС значно ускладнює стягнення заборгованості зі сплати нарахованої Офісом ВППі пені та створює ризик недонадходження до державного бюджету **1 274,7 млн гривень**.

Отже, суперечливі норми системи контролю у сфері ЗЕД, відсутність механізмів і порядків щодо забезпечення контролю за дотриманням суб’єктами ЗЕД валютного законодавства, ефективної взаємодії та інформаційного співробітництва між державними органами, уповноваженими на його здійснення, не сприяли зменшенню правопорушень у сфері ЗЕД, а навпаки, створили ризики виникнення безнадійної дебіторської заборгованості та недонадходження до державного бюджету нарахованої пені за порушення строків розрахунків в іноземній валюті.

17 березня 2018 року Президентом України до Верховної Ради України було внесено проект Закону України „Про валюту і валютні операції” (реєстр.

№ 8152)⁴⁸, метою якого є встановлення режиму валютного регулювання, який передбачає вільне проведення валютних операцій їх суб'єктами, спрощення проведення таких операцій, покращення інвестиційного клімату та інвестиційної привабливості України, а також реалізація завдань, прийнятих Україною згідно з Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, зокрема запровадження принципів регулювання руху капіталу Європейського Союзу (за Директивою Ради ЄЕС від 24.06.1988 № 88/361/ЄЕС).

Зазначений законопроект націлений, зокрема, на удосконалення законодавчої бази, приведення у відповідність з європейськими практиками про вільне переміщення капіталу, створення сприятливих умов для інвестування капіталу в українську економіку та міжнародних відносин, запровадження заходів з лібералізації діючої системи валютного контролю відповідно до зобов'язань України за Угодою про асоціацію з ЄС.

Законопроектом № 8152 діючу систему валютного контролю запропоновано змінити на **валютний нагляд** – систему заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій та уповноваженими установами валютного контролю. При цьому здійснення такого нагляду за дотриманням резидентами та нерезидентами (крім уповноважених установ) вимог валютного законодавства у вигляді тимчасових заходів захисту граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями (застосування санкцій у вигляді пені) покладено на державний орган, що реалізує державну податкову і митну політику. Статтю 37 Закону № 959 виключено в цілому.

Довідково. Крім того, до Верховної Ради України внесено низку законопроектів, направлених на скасування статті 37 Закону № 959 або окремих її спеціальних санкцій, а саме законопроектом: „На захист українських експортерів!” (про внесення змін до Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”) (реєстр. № 7365 від 06.12.2017) пропонується скасувати індивідуальний режим ліцензування; „Про внесення змін до Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність” (реєстр. № 8200 від 26.03.2018) – скасувати накладення штрафів та запроваджувати тимчасове призупинення ЗЕД виключно у випадках проведення суб'єктами ЗЕД та/або іноземними СГД зовнішньоекономічних операцій на тимчасово окупованій території України поза митним контролем митних органів України або дій, наслідком яких є фінансування незаконних збройних формувань чи постачання їм зброї.

Надзвичайно важливим у процесі проведення валютної лібералізації є послідовний підхід, оскільки швидка її реалізація може призвести до макроекономічних ускладнень, зокрема відтоку валютних коштів з України, переважання попиту на іноземну валюту, що створить ризики цінової та фінансової нестабільності. Одним із кроків, направлених на попередження здійснення правопорушень суб'єктами ЗЕД, може бути доступність для використання при укладенні зовнішньоекономічних контрактів переліку іноземних **компаній, які застосовують до України обмежувальну ділову**

⁴⁸ Закон України „Про валюту і валютні операції” прийнято Верховною Радою України та підписано Президентом України 21.06.2018,

практику або несумлінно виконують зобов'язання перед Україною та українськими партнерами.

Завдання щодо ведення обліку таких іноземних компаній покладено на Мінекономрозвитку підпунктом 179 пункту 4 Положення про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 459.

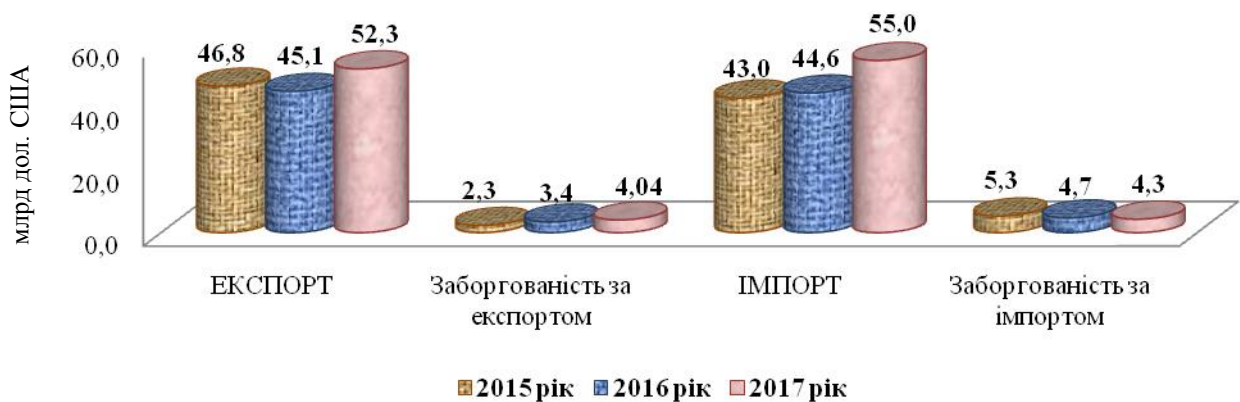
За інформацією Мінекономрозвитку, на сьогодні перелік таких іноземних компаній нараховує 13 814 од. і складається з іноземних СГД, які допустили порушення податкового, митного, валютного законодавства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій з суб'єктами ЗЕД або проводили дії, що можуть зашкодити національним економічним інтересам, та до яких застосовані спеціальні санкції відповідно до статті 37 Закону № 959.

Проте сформований у такий спосіб перелік за відсутності порядку обміну інформацією з державними органами та компетентними органами іноземних країн, моніторингу стану усунення порушень законодавства України або застосування практичних заходів, що гарантують його виконання, є необ'єктивним.

Як вже зазначалось, стан розрахунків в іноземній валюті в Україні погіршується. Заборгованість іноземних СГД перед суб'єктами ЗЕД протягом 2016–2017 років **за експортними операціями** в доларовому еквіваленті зросла у 1,8 раза⁴⁹ (діаграма 2, у тому числі безнадійна – 2,4 раза); **за імпортними операціями** прострочена заборгованість зменшилась на 18,9 відс. (1 млрд дол. США), проте безнадійна – зросла у 1,5 раза (з 2,1 до 3,2 млрд дол. США).

За даними Держстату, обсяг експорту товарів та послуг України у 2017 році становив 52,3 млрд дол. США та збільшився на 16 відс. проти обсягу 2016 року і на 12 відс. проти обсягу 2015 року. Імпорт товарів, робіт, послуг у 2017 році становив 55,0 млрд дол. США та збільшився на 23,3 відс. проти обсягу 2016 року і на 27,8 відс. проти обсягу 2015 року.

Діаграма 2. Стан експорту/імпорту товарів і послуг в Україні та простроченої заборгованості за експортом/імпортом товарів і послуг



⁴⁹ До 4,04 млрд дол. США, станом на 01.04.2018 – до 4,4 млрд дол. США.

Серед товарів, робіт, послуг, експортованих до різних країн світу у 2017 році, частка країн ЄС становила 48,1 та зросла проти обсягів 2016 року на 3,3 відс., на 4,9 відс. проти 2015 року. Частка імпорту складала 54,4 відс. і зменшилась на 1 відс. проти обсягів 2016 року, на 2,6 відс. проти 2015 року.

Довідково. Слід зазначити, що країни Центральної та Східної Європи здійснили лібералізацію валютного законодавства ще у середині 2000-х років.

Наприклад, у Франції процес лібералізації ЗЕД розпочався на початку 80-х та відбувався поступово. Зазначене сприяло пом'якшенню вимог щодо проведення валютних операцій, при цьому головний акцент зроблено на удосконалення законодавства та методів боротьби з легалізацією злочинно отриманих капіталів.

У Британії головним органом валютного контролю є Казначейство, яке повністю делегувало свої повноваження Банку Англії, що разом з уповноваженими банками, митними органами, органами акцизів також є органом валютного контролю. Отже, в країні існує система валютного контролю у вигляді обмежень у сфері обігу валюти, система органів, яка здійснює контроль за інвестиціями та рухом іноземної валюти через кордони, а також ведеться боротьба з легалізацією злочинних доходів.

Найбільш наближеною до системи валютного регулювання в Україні є політика валютного регулювання Польщі, яка визначається Національним банком та реалізується через механізм валютних обмежень і валютного контролю. Валютним законодавством Польщі передбачено відповідальність за його порушення. Національний банк Польщі є головним органом валютного контролю, який забезпечує виконання уповноваженими банками функцій здійснення валютного контролю. При порушенні такого контролю відповідні санкції застосовують Національний банк або його регіональні управління.

Таким чином, система здійснення контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД розрахунків у сфері ЗЕД, вимог валютного законодавства у періоді, що досліджувався, була нормативно неврегульованою та неефективною. За відсутності дієвих управлінських рішень НБУ, Мінфіну (ДФС) і Мінекономрозвитку щодо розроблення та затвердження покрокових механізмів і порядків забезпечення такого контролю, а також ефективної взаємодії та інформаційного співробітництва між цими державними органами, заборгованість іноземних СГД перед українськими суб'єктами ЗЕД за експортними операціями мала стійку тенденцію до збільшення.

В порушення вимог Постанови № 1044 Мінекономрозвитку не забезпечило щоквартального інформування Кабінету Міністрів України щодо стану розрахунків за зовнішньоекономічними операціями резидентів.

ВИСНОВКИ

1. Міністерством економічного розвитку і торгівлі України та Державною фіскальною службою України протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року не забезпечено виконання на належному рівні повноважень щодо здійснення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) строків проведення розрахунків в іноземній валюті та вимог валютного законодавства; повноти і своєчасності нарахування (застосування) пені та штрафних санкцій за порушення законодавства у вказаних сферах. При цьому Національний банк України, Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України не сприяли покращенню дієвості відповідного контролю.

1.1. Протягом останніх семи років спостерігається постійна тенденція до відтоку валютних коштів за межі України через неповернення їх суб'єктами ЗЕД при здійсненні експортно-імпортних операцій: у структурі задекларованих ними валютних цінностей прострочена заборгованість за такими операціями збільшилася в **4,2** рази (з 0,5 до 2,1 млрд дол. США). При цьому територіальними органами ДФС за результатами перевірок у 2016 і 2017 роках додатково встановлено незадекларовану прострочену дебіторську заборгованість майже на 1 млрд дол. США у понад 2 тис. суб'єктів ЗЕД. Протягом цих років і I кварталу 2018 року збільшилася на 39 відс. кількість осіб, які здійснюють операції з товарами (до 105,7 тис. осіб), але кількість осіб, які декларують валютні цінності, доходи та майно, що знаходяться за межами України, зменшилася в 1,6 рази (до 2,3 тис. осіб). Сума задекларованих валютних цінностей у доларовому еквіваленті залишається майже незмінною (10,1 млрд дол. США).

1.2. НБУ не надає ДФС і Мінекономрозвитку даних щодо порушення резидентами встановлених законодавством термінів розрахунків в іноземній валюті під час здійснення експортних операцій і термінів надходження продукції за імпортними операціями після здійснення платежів у розрізі таких резидентів, а також відмовляється (вважає недоцільним) від проведення звірок даних ДФС з його даними стосовно заборгованості за експортно-імпортними операціями в розрізі суб'єктів ЗЕД та неякісно контролює надання таких даних (у вигляді повідомлень) територіальним органам ДФС уповноваженими банками. За даними НБУ, прострочена заборгованість за експортними та імпортними операціями протягом періоду, що досліджувався, збільшилася з 7,6 до 8,7 млрд дол. США, тоді як, за даними ДФС, підтвердженими за результатами перевірок, – з 2,3 до 3,4 млрд дол. США.

1.3. Зволікання Кабінетом Міністрів України у 2016 році з прийняттям розпорядження щодо зняття мораторію на проведення органами ДФС перевірок 33 суб'єктів ЗЕД, які, за повідомленнями уповноважених банків, порушили законодавчо встановлені строки розрахунків за експортно-імпортними операціями, за якими у цьому році минав строк давності, визначений статтею 102 Податкового кодексу України, призвело до неможливості застосування до вказаних суб'єктів пені в разі підтвердження таких порушень під час проведення документальних перевірок у наступних роках. За даними ДФС, відносно **5 595** суб'єктів ЗЕД, щодо яких надійшло **10 134** повідомлення, контрольно-перевірочні заходи у 2016 році не здійснювалися у зв'язку з дією мораторію на проведення перевірок суб'єктів господарювання з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік. При цьому кількість суб'єктів, щодо яких надійшли повідомлення уповноважених банків, але які були відсутніми за місцем реєстрації (перебували в розшуку), за період, що досліджувався, зросла з **697** до **5 155** суб'єктів ЗЕД (у 7,4 рази).

1.4. Протягом періоду, що досліджувався, мало місце зменшення надходжень до державного бюджету за ККДБ 21081000 „Пеня за

порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за невиконання зобов'язань та штрафні санкції за порушення вимог валютного законодавства”, які у 2016 році становили 410,1 млн грн, у 2017 році – 323,7, а в I кварталі 2018 року – лише 57,1 млн грн, що пов'язано із:

- мораторієм у 2016 році на проведення перевірок суб'єктів господарювання з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік;

- зростанням боргу за ККДБ 21081000, який з урахуванням списаних **628,2 млн грн безнадійного боргу (втрати бюджету)** загалом збільшився у **2,8 рази** та станом на 01.04.2018 становив 2 620,7 млн грн, у тому числі 1 093,4 млн грн – борг платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство та/або прийнято рішення суду про призупинення його стягнення;

- постійною тенденцією до оскаржень у судах нарахованих (застосованих) пені та штрафів за вчинені порушення, що надходять за ККДБ 21081000, та прийняття судами рішень на користь суб'єктів ЗЕД через наявні прогалини у законодавстві (особливо за значними сумами нарахованих (застосованих) пені та штрафів). При цьому суди приймали протилежні рішення щодо однотипних питань.

Судами остаточне рішення на користь контролюючих органів протягом періоду, що досліджувався, винесено щодо 17,1 відс. проваджень за кількістю і лише 4,0 відс. за сумою (101,7 млн грн), тоді як на користь суб'єктів ЗЕД такі рішення винесено щодо 9,1 відс. проваджень за кількістю та 35,2 відс. за сумою (**898,3 млн грн, що є втратами бюджету**).

2. Нормативно-правова база у сфері контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства є недосконалою (відсутні чіткі формулювання і визначення окремих положень, повноважень державних органів, залучених до процесу валютного контролю), обтяжливою (налічує понад 100 регуляторних нормативно-правових актів), не вносилися зміни до окремих її норм після прийняття нових законодавчих актів, що не сприяє забезпеченню якісного контролю за справами до державного бюджету пені за порушення термінів розрахунків у сфері ЗЕД і штрафних санкцій за порушення вимог валютного законодавства. Зокрема:

- у Господарському кодексі України та Законі України „Про зовнішньоекономічну діяльність” надано різне тлумачення терміна „зовнішньоекономічна діяльність”, а переліки суб'єктів ЗЕД не узгоджуються між собою. При цьому вимога перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою у понятті зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання є недоцільною, оскільки експорт (імпорт) товарів може здійснюватися без фактичного їх вивезення за межі митної території (ввезення на митну територію) України; предметом зовнішньоекономічної операції можуть бути роботи, послуги, фінансові активи тощо; є можливим вступ у зовнішньоекономічні відносини не тільки суб'єктів господарювання, а й негосподарюючих суб'єктів;

- у законодавстві України відсутня процедура підтвердження постійного місця проживання, що застосовано у Законі України „Про зовнішньоекономічну діяльність” як критерій визначення суб'єкта ЗЕД – фізичної особи;

– визначені статтею 11 цього Закону принципи оподаткування суб'єктів ЗЕД України, згідно з якими, по-перше, Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів ЗЕД України, по-друге, стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років, не узгоджуються з вимогами статті 93 Конституції України щодо суб'єктів законодавчої ініціативи за першим принципом та статті 4 Податкового кодексу України, згідно з якою податки та збори, їх ставки, податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року, за другим принципом;

– статтею 2 Закону України „Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” не визначено умов завершення імпорتنих операцій у разі ввезення товару на територію України, відсутнє чітке визначення поняття дати імпорту товарів для цілей валютного контролю, що призводить до оскарження суб'єктами ЗЕД рішень контролюючих органів;

– стаття 5 Закону України „Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” не містить визначення суб'єкта правових відносин, який зобов'язується направляти до Державного бюджету України позитивну курсову різницю, що виникає внаслідок продажу уповноваженим банком на міжбанківському валютному ринку України придбаної резидентом валюти у разі порушення ним строків її продажу, а також органу, який має здійснити контроль за дотриманням цієї норми, виду відповідальності за її невиконання, механізму стягнення неспрямованої до бюджету належної до перерахування суми платежу та розміру застосованої санкції. Як наслідок, вказана норма виконується лише окремими суб'єктами ЗЕД, а органами ДФС протягом періоду, що досліджувався, не застосовано штрафних санкцій до 19 суб'єктів ЗЕД, які не перерахували до державного бюджету таку курсову різницю, зокрема, до ПАТ „Дніпровський завод мінеральних добрив” і ТОВ НВП „Сістар” на загальну суму **1,6 млн грн**;

– підпунктом 19¹.1.8 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу України передбачена функція контролюючих органів щодо забезпечення достовірного та повного обліку, зокрема, суб'єктів ЗЕД. Проте жодна інша стаття цього Кодексу не визначає положень такого обліку;

– НБУ не встановлено порядку і термінів декларування валютних цінностей та іншого майна резидентів, яке перебуває за межами України, передбаченого пунктом 1 статті 9 Декрету Кабінету Міністрів України „Про систему валютного регулювання і валютного контролю”. Відповідно до розділу III форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, затвердженої наказом Мінфіну від 25.12.1995 № 207, декларуванню підлягають товари (роботи, послуги) тощо, за які на звітну дату не надійшли в установлені законодавством терміни валютні кошти на валютний рахунок резидента в уповноваженому банку, що є обмеженням вимог пункту 1 статті 9 зазначеного Декрету, згідно з якими валютні цінності та інше майно резидентів, яке перебуває за межами України, підлягають обов'язковому декларуванню;

– наказ Мінфіну від 25.12.1995 № 207 не передбачає подання суб'єктами ЗЕД уточненої декларації;

– Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями, затверджена постановою Правління НБУ від 24.03.1999 № 136, не враховує положень Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”, які набрали чинності з 01.01.2017, у частині вилучення функції державних податкових інспекцій щодо контролю за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті;

– у Положенні про Державну фіскальну службу України, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, окремим рядком не визначена функція ДФС щодо здійснення фінансового контролю за валютними операціями, що провадяться резидентами і нерезидентами на території України.

Мінекономрозвитку всупереч Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність” не накладало на суб’єктів ЗЕД штрафів, визначених частиною першою статті 37 цього Закону, і не надсиало до органів доходів і зборів рішення про стягнення штрафів згідно з частинами сорок третьою та сорок четвертою статті 16 цього Закону, оскільки не розробило відповідних механізмів їх застосування.

Крім того, після проведення в Україні адміністративної реформи центральних органів виконавчої влади не урегульовано Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”, Декрету Кабінету Міністрів України „Про систему валютного регулювання і валютного контролю”, а також не узгоджено між собою вказаний Декрет і Указ Президента України „Про врегулювання порядку одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів та застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства” в частині визначення державних органів, які мають право застосовувати штрафні санкції.

3. Протягом 2016–2017 років і I кварталу 2018 року Мінекономрозвитку не приймалися ефективні управлінські рішення щодо забезпечення виконання повноважень, визначених статтею 37 Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”.

Відсутність розроблених ним законодавчих пропозицій, а також затверджених порядків (механізмів) щодо:

– підготовки та правового статусу подань державних органів про застосування спеціальних санкцій, у тому числі із встановленням чітких критеріїв для визначення ними виду спеціальної санкції;

– строків підготовки Мінекономрозвитку наказів про застосування спеціальних санкцій;

– термінів обмеження надання висновків на продовження строків розрахунків в іноземній валюті;

– взаємодії з державними органами щодо обміну інформацією з метою проведення всебічних перевірок суб’єктів ЗЕД – резидентів при підготовці висновків на продовження термінів розрахунків в іноземній валюті;

– надання індивідуальних ліцензій суб’єктам ЗЕД, до яких не застосовано спеціальні санкції, але вони здійснюють зовнішньоекономічні операції з іноземними суб’єктами господарської діяльності (далі – СГД),

щодо яких застосовано індивідуальний режим ліцензування, та визначення критеріїв оцінки діяльності іноземних СГД, за якими Мінекономрозвитку мають прийматися рішення щодо видачі або відмови у видачі таких ліцензій,

призвела до застосування різного виду спеціальних санкцій за одні і ті самі порушення, неефективності їх застосування через значний проміжок часу від дати виникнення порушення до дати застосування таких санкцій, призупинення терміну дії застосованих спеціальних санкцій, надання висновків на продовження строків розрахунків в іноземній валюті, що давало можливість СГД безперешкодно здійснювати ЗЕД за наявності не повернених в Україну валютних коштів.

Як наслідок, безнадійна заборгованість іноземних СГД за експортними операціями в гривневому еквіваленті протягом двох років зросла у 2,4 раза і становила станом на 01.01.2018 17,5 млрд грн, за імпорнтними – в 1,8 раза і становила 89,2 млрд гривень.

Міністерством не забезпечено ведення систематизованого обліку суб'єктів ЗЕД та іноземних СГД, що подавались для застосування спеціальних санкцій і до яких такі санкції були застосовані, а тому загальна інформація про кількість таких СГД в Україні відсутня.

Через неврегульованість питання спрямування до державного бюджету державного збору, визначеного постановою Кабінету Міністрів України від 21.04.1998 № 524 „Про державний збір за видачу разових (індивідуальних) ліцензій (із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що порушили Закон УРСР „Про зовнішньоекономічну діяльність”, який сплачується при отриманні суб'єктами ЗЕД разової (індивідуальної) ліцензії, що видавалась Мінекономрозвитку, такий збір зараховувався до місцевого бюджету за ККДБ 22011800 „Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності” як адміністративна послуга. Недонадходження до державного бюджету цього збору за 2016–2017 роки та I квартал 2018 року становили 9,5 млн гривень.

У порушення вимог постанови Кабінету Міністрів України, Національного банку України від 26.12.1995 № 1044 „Про заходи щодо забезпечення контролю за зовнішньоекономічною діяльністю та валютного контролю” Мінекономрозвитку не забезпечило щоквартального інформування Кабінету Міністрів України про стан розрахунків за зовнішньоекономічними операціями резидентів.

4. ДФС не забезпечено створення:

– **достовірної системи обліку декларацій про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, за даними звітів про результати декларування резидентами таких цінностей**, які щокварталу до 25 числа другого місяця, наступного за звітним кварталом, надсилалися до ДФС її територіальними органами за формою, затвердженою наказом Міндоходів від 29.11.2013 № 727 „Про затвердження форм звітів”. Показники цих звітів щодо кількості поданих декларацій в 1,5–1,7 раза менші, ніж за даними ІС „Податковий блок” (без задвоєнь). При цьому програмними засобами ІС „Податковий блок” не передбачено

автоматичного відсортування помилкових декларацій, що призводить до неможливості отримання достовірних даних на базі цієї системи без ручного їх коригування (зокрема, станом на 01.01.2018 172 суб'єкти ЗЕД подали 257 повторних декларацій);

– **автоматизованої системи контролю повноти та своєчасності опрацювання територіальними органами повідомлень уповноважених банків щодо порушень суб'єктами ЗЕД строків розрахунків в іноземній валюті.** На нормативному рівні не визначено жодного строку, протягом якого необхідно опрацювати такі повідомлення, зокрема, станом на 01.04.2018 не опрацьовано територіальними органами ДФС 3,9 з 11,2 тис. повідомлень банків, з яких майже 43,6 відс. (1,7 тис. повідомлень) – понад 90 днів. Повідомлення уповноваженими банками подаються лише поштою в паперовому вигляді, що унеможлиблює повну автоматизацію на даний час системи такого контролю;

– **системи показників, які б давали можливість аналізувати результати проведених документальних (планових і позапланових) перевірок, здійснених територіальними органами за повідомленнями уповноважених банків про порушення строків розрахунків в іноземній валюті фізичними особами – підприємцями.** Відповідний проект наказу розроблено ДФС після проведення аудиту Рахунковою платою.

5. ДФС не забезпечено повноти і своєчасності надходжень до державного бюджету пені за порушення строків здійснення розрахунків в іноземній валюті і штрафних санкцій за порушення вимог валютного законодавства, застосованих до суб'єктів ЗЕД за результатами документальних (планових і позапланових) перевірок. Кожна п'ята планова перевірка, а також 90 відс. позапланових перевірок суб'єктів ЗЕД були результативними (встановлені порушення). Загалом за результатами документальних перевірок за ККДБ 21081000 суб'єктам ЗЕД – юридичним особам і фізичним особам – підприємцям нараховано (застосовано) пені та штрафів за вчинені порушення на суму 5 576,8 млн грн, узгоджено 2 669,9 млн грн (47,9 відс.), але надійшло до бюджету 725,4 млн грн, що становило лише 27,2 відс. узгоджених сум (13 відс. застосованих). Недонадходження до державного бюджету таких платежів протягом періоду, що досліджувався, становили 1 944,5 млн грн узгоджених сум.

При цьому ДФС не володіє даними щодо вжитих її територіальними органами заходів, спрямованих на погашення заборгованості. Натомість аудитом у головних управліннях ДФС встановлено, що борг зі сплати пені та штрафів за вчинені порушення на 80 відс. обліковується за економічно неактивними підприємствами та підприємствами – банкрутами. Отже, є ризики недоотримання державним бюджетом сум боргу банкрутів зі сплати надходжень пені і штрафів за вчинені порушення на загальну суму понад 1 000 млн гривень.

Також у 2016–2017 роках і I кварталі 2018 року спостерігалось зниження результативності позапланових перевірок, що пов'язане, зокрема, з

неможливістю перевірки тих суб'єктів ЗЕД, яких після відміни мораторію на перевірки неможливо знайти за місцем їх податкової реєстрації.

Під час аудиту встановлені випадки незастосування штрафу територіальними органами ДФС за невчасну сплату узгодженої суми грошового зобов'язання за порушення у сфері ЗЕД. Зокрема, через незастосування ГУ ДФС у Дніпропетровській області такого штрафу лише щодо одного суб'єкта ЗЕД втрати бюджету становили, за розрахунками, 31,2 тис. гривень.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень державними органами щодо забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог валютного законодавства поінформувати Верховну Раду України, а також Комітет Верховної Ради України з питань фінансової політики і банківської діяльності та рекомендувати розглянути це питання на його засіданні.

2. Відомості про результати аудиту у формі рішення Рахункової палати надіслати Кабінету Міністрів України і рекомендувати доручити:

– вирішити питання, у тому числі до введення в дію Закону України „Про валюту і валютні операції”, проект якого (реєстр. № 8152 від 19.03.2018) прийнято Верховною Радою України та підписано Президентом України 21.06.2018, щодо розроблення та запровадження механізмів, які були б спрямовані на запобігання негативним наслідкам, а також щодо:

запровадження обов'язкового декларування валютних цінностей та іншого майна резидентів, яке перебуває за межами України, із зазначенням сум заборгованості (поточної та простроченої);

визначення поняття дати імпорту (завершення імпортової операції) товарів для цілей валютного контролю;

зарахування до державного бюджету позитивної курсової різниці, що виникає внаслідок продажу уповноваженим банком на міжбанківському валютному ринку України придбаної резидентом валюти в разі порушення ним строків її продажу, з обов'язковим визначенням суб'єкта правових відносин (уповноважений банк чи СГД – резидент), якого буде зобов'язано спрямовувати до державного бюджету таку курсову різницю, а також органу, який має здійснити контроль за дотриманням цієї норми, виду відповідальності за її невиконання та механізму стягнення до бюджету належної до перерахування, але не сплаченої в установленому порядку суми платежу;

визначення граничного строку, протягом якого центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, має право надавати висновок щодо продовження строків розрахунків в іноземній валюті за однією операцією;

ведення обліку іноземних суб'єктів господарської діяльності, які застосовують до України обмежувальну ділову практику або несумлінно виконують зобов'язання перед Україною та українськими партнерами, і

оприлюднення цих даних на офіційному веб-сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України;

правомірності спрямування до місцевого бюджету збору за видачу разових (індивідуальних) ліцензій, які надаються безпосередньо Міністерством економічного розвитку і торгівлі України.

Крім того, у зв'язку із виключенням зазначеним вище Законом статті 37 Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”, розглянути питання забезпечення державою дієвих засобів впливу на суб'єктів господарювання, які загрожують національним інтересам України та підривають її економічну стабільність (виводять валютні кошти, не сплачують податків, фінансують тероризм), що надасть можливість оперативно реагувати на їх протиправні дії;

– доручити:

Міністерству економічного розвитку і торгівлі України спільно із заінтересованими державними органами розробити і подати на розгляд Кабінету Міністрів України:

законопроект щодо узгодження між собою положень Господарського кодексу України та Закону України „Про зовнішньоекономічні операції” у частині термінологічних понять „зовнішньоекономічна діяльність”, „учасники зовнішньоекономічних відносин”, „суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності”;

законопроект щодо внесення змін до Закону України „Про зовнішньоекономічні операції” з метою приведення його у відповідність з Конституцією України та іншими законодавчими актами (зокрема, Податковим і Митним кодексами України), а також у зв'язку із проведеною в Україні адміністративною реформою в частині визначення органів, що здійснюють контроль за здійсненням зовнішньоекономічних операцій;

проект постанови Кабінету Міністрів України щодо порядку надання Міністерством економічного розвитку і торгівлі України висновків для продовження строків розрахунків в іноземній валюті.

3. Надіслати рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту Міністерству економічного розвитку і торгівлі України та рекомендувати:

– вжити заходів щодо усунення встановлених під час аудиту недоліків і порушень в частині виконання повноважень із здійснення контролю за додержанням суб'єктами ЗЕД вимог валютного законодавства;

– забезпечити прийняття організаційно-розпорядчих актів для врегулювання питання обміну інформацією з відповідними державними органами, необхідною для виконання повноважень у сфері контролю ЗЕД.

4. Надіслати рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту Державній фіскальній службі України та рекомендувати:

– вжити заходів щодо усунення встановлених під час аудиту недоліків і порушень в частині забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД строків здійснення розрахунків у сфері ЗЕД та вимог валютного законодавства;

– удосконалити порядок подання та облік декларацій про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, з метою коректного відображення повторно наданих суб'єктами господарювання декларацій за один і той самий період з тотожними або різними показниками;

– поліпшити роботу з опрацювання отриманих повідомлень уповноважених банків про порушення строків розрахунків суб'єктами ЗЕД: створити автоматизовану систему контролю за повнотою і своєчасністю опрацювання повідомлень; встановити строки, протягом яких необхідно опрацювати повідомлення уповноважених банків; визначити показники для аналізу результатів документальних перевірок територіальних органів за повідомленнями уповноважених банків про порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД фізичними особами – підприємцями;

– забезпечити контроль за сплатою суб'єктами ЗЕД до державного бюджету узгодженої суми грошового зобов'язання за допущені порушення у сфері ЗЕД і валютного законодавства та застосування відповідних штрафів, визначених пунктом 126.1 статті 126 Податкового кодексу України, за несвоєчасну сплату узгодженого грошового зобов'язання.

5. Надіслати рішення Рахункової палати Національному банку України та рекомендувати:

– спільно з Державною фіскальною службою України опрацювати механізм обміну інформацією з використанням електронного документообігу в частині інформування Національним банком України та уповноваженими банками ДФС і її територіальних органів про порушення суб'єктами ЗЕД строків розрахунків в іноземній валюті;

– внести зміни до глави 5 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 24.03.1999 № 136, у частині обміну інформацією з Державною фіскальною службою України;

– запровадити комунікаційний зв'язок між Національним банком України та Рахунковою палатою в частині надання інформації та матеріалів, необхідних для виконання здійснення Рахунковою палатою своїх повноважень.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

Додатки

Стан нормативно-правового регулювання системи валютного контролю



Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Визначені статтею 3 Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність”

фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і **постійно проживають на території України**

юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних СГД

об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність

структурні одиниці іноземних СГД, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України

спільні підприємства за участю СГД України та іноземних СГД, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України

інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України

Визначені статтею 378 Господарського кодексу України

Суб'єкти господарювання, зазначені в пунктах 1, 2 частини другої статті 55 цього Кодексу

господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку

громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці

У зовнішньоекономічній діяльності можуть брати участь також зовнішньоекономічні організації, що мають статус юридичної особи, утворені в Україні відповідно до закону органами державної влади або органами місцевого самоврядування

Органи та їх функції щодо державного регулювання ЗЕД, визначені Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»

Додаток 3



Міри відповідальності (фінансові санкції) до резидентів, нерезидентів, винних у порушенні правил розрахунків в іноземній валюті, валютного контролю та у сфері ЗЕД

Додаток 4

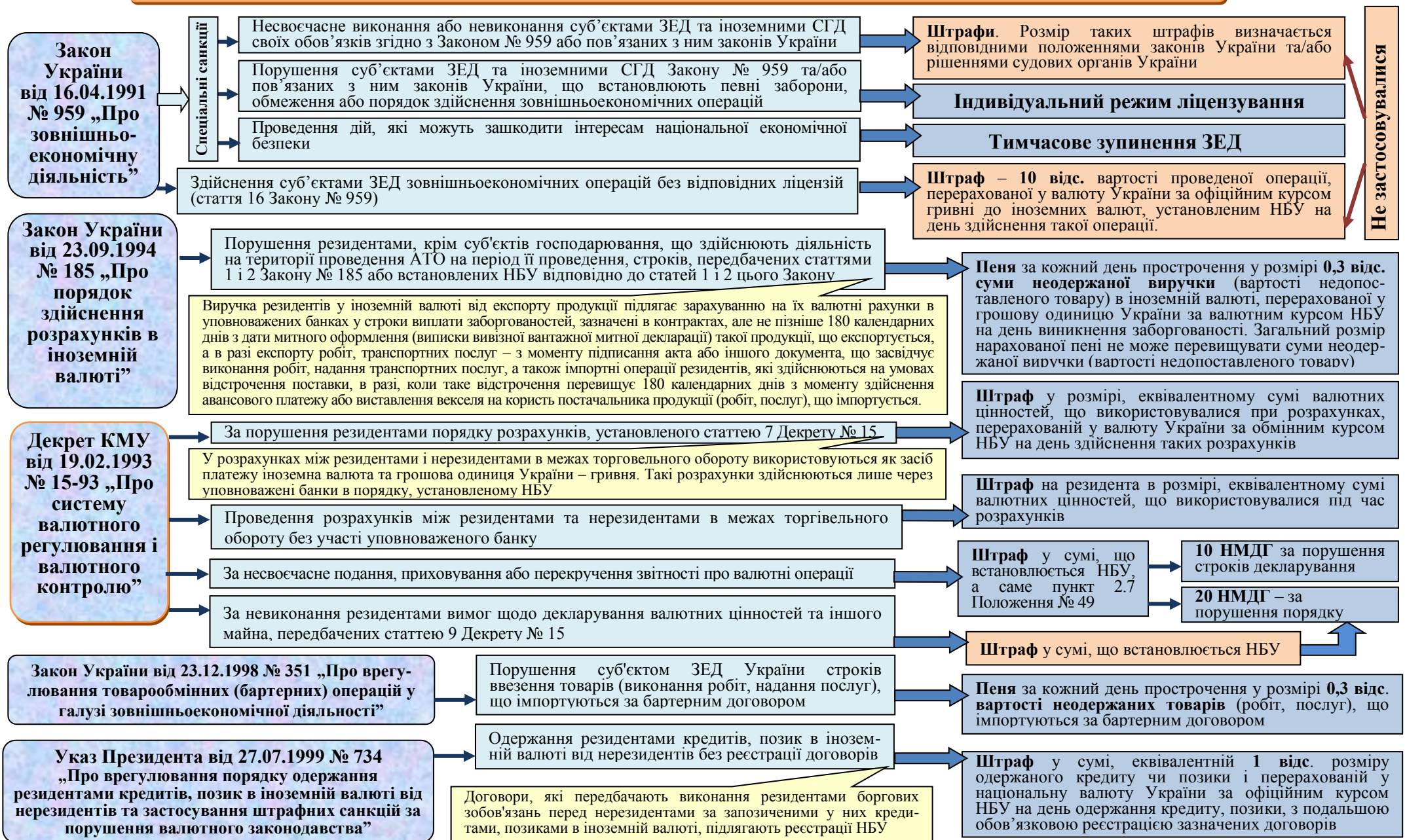
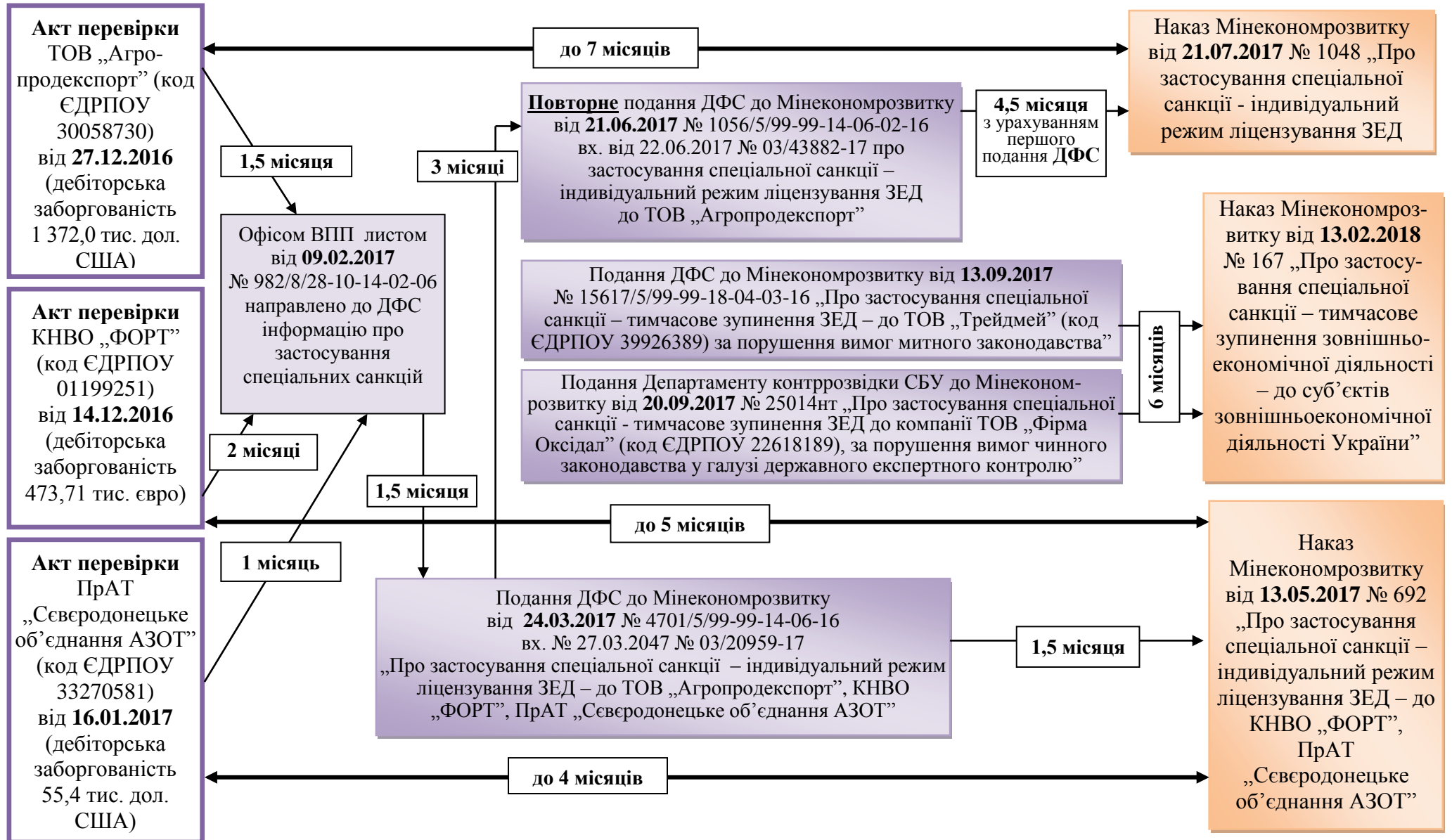


Схема руху інформації (подань) про застосування спеціальних санкцій Мінекономрозвитку та прийняття ним відповідних наказів



ПрАТ „Росава” (код ЄДРПОУ 30253385)
дебіторська заборгованість за поставку обладнання для виробництва автомобільних шин:
з 2011 року - 59,9 млн дол. США з 2013 року - 52,65 млн дол. США
згідно контракту з компанією „Bridgeholm Commercial LLP” (Велика Британія)

Відповідно до пункту 1 наказу санкція застосовується у 40 – денний строк з дня набрання чинності цим наказом

