

**Соколов В. В.,**  
*аспірант кафедри фінансового права*  
*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

## ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В МИТНИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

### PECULIARITIES OF VALUE ADDED TAX IN CUSTOMS LEGAL RELATIONS

Стаття присвячена оподаткуванню податку на додану вартість у митних правовідносин, оскільки через широку поширеність зовнішньоекономічних договорів дана сфера набуває актуальності. В стаття аналізується норми податкового законодавства, що стосуються податку на додану вартість. Виділяють випадку оподаткування податків та послуг у разі надання відповідних послуг. Роз'яснена процедура збільшення ліміту та необхідність правильності оформлення митних документів. Визначені об'єкт і база оподаткування податку на додану вартість і наведені консультації податкових органів, що додатково визначають база оподаткування, за для уникнення певних проблем у разі практичного застосування норм податкового законодавства. Крім того, наведена позиція щодо необхідності сплати податку на додану вартість навіть у випадку відсутності реєстрації платником даного податку для суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Особливість також становить момент виникнення податкових зобов'язань, законодавством і практикою, за загальним правилом застосовується правило першої події, що передбачає сплату податку одразу після ввезення товару, проте при сплаті ПДВ раціональніше використовувати момент митної декларації для оформлення товарів як момент виникнення зобов'язань зі сплати ПДВ.

Визначені підстави отримання податкового кредиту, а саме: придбання товарів/послуг, що підтверджені митними деклараціями, що належним чином оформлені і відповідають процедурі їх подання. Проаналізовано таку особливість оподаткування, як надання знижки постачальником після ввезення товару на митну територію України, внаслідок чого зроблений висновок про відсутність підстав складення розрахунку коригування, проте за відсутності зміни вартості товару у митній декларації. Окрім надання знижок, також висвітлено авансову оплату, особливості її оподаткування та складність вирішення даного питання, оскільки необхідно з'ясувати не тільки базу оподаткування, місце постачання товарів, ай дату списання коштів з поточного рахунку постачальника та дату надходження коштів на рахунок отримувача товарів.

**Ключові слова:** *податок на додану вартість, податок на додану вартість та його особливості в митних правовідносин, податковий кредит при розмитненні товару, сплата податку на додану вартість після поставки товарів та послуг, місце постачання послуг та товарів і його значення для оподаткування податком на додану вартість.*

The article is devoted to the taxation of value added tax in customs relations, as due to the widespread use of foreign economic agreements, this area is becoming relevant. The article analyzes the norms of tax legislation relating to value added tax. There are cases of taxation of taxes and services in the case of providing relevant services. The procedure for increasing the limit and the need for correct registration of customs documents are explained. The object and base of value added tax base are defined and the consultations of tax authorities are given, which additionally determine the base of taxation, in order to avoid certain problems in case of practical application of the norms of tax legislation. In addition, there is a position on the need to pay value added tax even in the absence of registration by the payer of this tax for businesses and individuals. The peculiarity is also the time of occurrence of tax liabilities, legislation and practice, as a general rule, the rule of the first event, which provides for payment of tax immediately after importation of goods, but when paying VAT it is more rational to use the moment of customs declaration. pay VAT. The grounds for obtaining a tax credit have been identified, namely: the purchase of goods / services, confirmed by customs declarations, duly executed and in accordance with the procedure for their submission. The peculiarity of taxation, such as the provision of a discount by the supplier after the import of goods into the customs territory of Ukraine, resulted in the conclusion that there are no grounds for calculating the adjustment, but in the absence of changes in the value of goods in the customs declaration. In addition to discounts, advance payment, peculiarities of its taxation and the complexity of this issue are also covered, as it is necessary

to find out not only the tax base, place of supply of goods, but also the date of debiting the current account of the supplier and the date of receipt.

**Key words:** value added tax, value added tax and its features in customs relations, tax credit for customs clearance of goods, payment of value added tax after delivery of goods and services, place of supply of services and goods and its significance for value added tax.

**Постановка проблеми.** Багатогранність оподаткування податку на додану вартість вимагає дослідження у всіх сферах його застосування. Через загальну поширеність зовнішньоекономічних правовідносин, митні особливості податку на додану вартість можуть породжувати прогалини та колізії у застосування. Через це, підвищується рівень невизначеності податкового законодавства і як наслідок, платники податків не можуть визначити наслідки застосування тієї чи іншої норми, що регулює податкові відносини. Через це, митні особливості оподаткування податку на додану вартість вимагають детального дослідження та наукового обґрунтування внесення змін, для покращення стану невизначеності, що провокує негативні наслідки для суб'єктів підприємницької діяльності.

**Аналіз останніх досліджень.** Наукове дослідження функціонування податку на додану вартість досліджували такі вчені, як М. Кучеренко, Г. Бех, В. І. Дмитрів, С. Пепеляев, Н. Світлюк та ін. Проте, зважаючи на високий стан недосконалості та невизначеності оподаткування митних правовідносин, дана сфера залишається актуальною для наукового дослідження та вимагає покращень.

**Невирішені раніше проблеми** стосуються прогалин та колізій, з якими можна стикнутися на практиці при застосуванні норм податкового законодавства.

**Метою статті** є аналіз вітчизняного законодавства, виділення проблемних питань та розробка практичних рекомендацій з удосконаленням законодавства у даній сфері.

**Виклад основного матеріалу.** Функціонування держави вимагає постійного а стійного фінансування. До основоположних надходжень слід віднести сплату податків та зборів платникам. Серед всіх податків, податок на додану вартість займає значне становище оскільки за допомогою нього до державного бюджету надходить більшість коштів. До сфер сплати даного податку безпосередньо належить зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання.

Відповідно до законодавства, за загальним правилом всі товари, що ввозяться на територію України, підлягають сплаті податку на додану вартість (далі – ПДВ). До винятків слід віднести товари, що звільнені від оподаткування даного податку. Перелік цих товарів визначає стаття 197 Податкового кодексу України. Товар, імпортований на територію України також підлягає обліку. Відповідно до процедури сплати, податок на додану вартість сплачується до державного бюджету за допомогою рахунку суб'єкта підприємницької діяльності, проте особливість становить те, що він не відображається в інтегрованих картках платника ПДВ, проте він не втрачає право збільшення податкового кредиту, оскільки сума сплаченого податку відображається у митній декларації та у системі електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ), що і збільшують ліміт на податкове відшкодування. Органи Державної фіскальної служби додатково роз'яснюють процедуру збільшення ліміту бюджетного відшкодування у індивідуальних податкових консультації та підзаконних нормативно – правових актах. Відповідно до листа /Державної фіскальної служби від 15.12.2014, № 15182/7/99-99-19-03-02-17, в якому зазначається необхідність зазначення в податковій декларації коду ЄДРПОУ [1].

Об'єктом оподаткування є імпортовані на територію України товари, на які, відповідно до законодавства стягується податок у розмірі 20% від їх вартості. Виключення становлять товари, вартість яких не перевищує еквівалентну 150 євро суму. Дані товари не підлягають оподаткування ПДВ.

База оподаткування для товарів, ввезених на територію України уточнюється в ІПК ДФС від 20.04.2018, № 1737/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, в якій зазначено, що база оподаткування є контрактною, проте вона має бути встановленою не менше ніж митна вартість товарів, що складається також з митного та акцизного податків. Крім того, у випадку, якщо товари були куплені в кредит, то відсотки, що сплачу-

ються нерезиденту, не змінюють базу оподаткування [2].

Слід також зазначити, що суб'єкт підприємницької діяльності, який не зареєстрований як платник ПДВ, якщо за зовнішньоекономічними договорами передбачена поставка товарів в Україну, то даний суб'єкт також зобов'язаний сплатити ПДВ, незважаючи на відсутність реєстрації. Окрім виключень з неоподаткованих товарів, законодавство передбачає повне або часткове звільнення від оподаткування окремих категорій імпортованих товарів. Особливість також становить момент виникнення податкових зобов'язань, законодавством і практикою, за загальним правилом застосовується правило першої події, що передбачає сплату податку одразу після ввезення товару, проте при сплаті ПДВ раціональніше використовувати момент митної декларації для оформлення товарів як момент виникнення зобов'язань зі сплати ПДВ. Дане правило зумовлене відсутністю обов'язку скласти та реєструвати податкову накладну на імпортовані в Україну товари в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Податковий кодекс України відносить для отримання податкового кредиту відносить суми ПДВ, сплачені за такі типи операцій: придбання товарів/послуг, що підтверджені митними деклараціями. А тому, підставою отримання податкового кредиту в звітному періоді є належним чином оформлена митна декларація. Особливість становить сплата ПДВ за договором дорученням відповідним брокером, адже для віднесення сум ПДВ до податкового кредиту ПДВ має бути сплачений до моменту розмитнення товару, що також має підтверджуватися митною декларацією. Дане твердження також стосується і інших договорів, що можуть передбачати представництво або розмитнення через посередника, в такому випадку для отримання податкового кредиту необхідно також власника товарів у податковій накладній. ПДВ, сплачений за імпортовані товари, може враховуватися у попередній звітний період шляхом зменшення зобов'язань зі сплати податку у таких випадках: 1) якщо у разі сплати податку на додану вартість виникає від'ємне значення; 2) якщо на момент реєстрації податкової декларації є залишок реєстраційного ліміту; 3) якщо в інтегрованій

картці платника податку наявний податковий борг за минулий звітний період. Проте дані положення є лише виключенням із правила зі включення сум ПДВ на підставі митної декларації до звітного періоду, в якому вони були сформовані, адже датою віднесення сум податкового кредиту слугує дата сплата ПДВ. Проте на практиці можуть виникнути проблеми з даним питанням. Наприклад, в індивідуальній податковій консультації від 31.08.2021, № 3187/ППК/99-00-21-03-02-06, суб'єктом підприємницької діяльності було поставлено питання про коригування сплачених сум ПДВ, внаслідок отримання знижки від постачальника [3]. Дане питання регулює стаття 192 Податкового кодексу України, в якому вказано на необхідність складання розрахунку коригування на податкову накладну, проте правила коригування, що сформовані у зазначеній статті не поширюють свою дію на імпортерів. Крім того, документом, що засвідчує право на отримання податкового кредиту на підставі сплачених сум ПДВ є належним чином складена митна декларація, а тому необхідність коригування сум ПДВ внаслідок отриманої знижки залежить лиш від факту зміни митної вартості у митній декларації. А тому, податкові органи зазначили, що у разі надання постачальника знижки на поставлений товар після митного оформлення товарів, а також сплати ПДВ, не існує підстав для складання розрахунку коригування. Ще одна особливість дати виникнення податкових зобов'язань зазначена у Листі Державної податкової служби від 29.04.2020, № 1749/6/99-00-07-03-02-06/ППК [4]. Відповідно до якого, якщо нерезиденту суб'єкту підприємницької діяльності був наданий аванс на надання послуг за допомогою іноземних коштів і платіжне доручення, і списання коштів відбулося в один календарний день, проте фактично банк надіслав іноземні кошти датою, що не збігається з датою виписки платіжного доручення, то датою виникнення податкових зобов'язань податкові органи будуть вважати дату фактичного списання коштів з банківського рахунку в рахунок оплати послуг, а не дата отримання коштів. Дане питання регламентується Податковим кодексом України, в якому зазначено, що оскільки база оподаткування є договірною

вартість послуг та постачання, то за датою постачання визначається момент виникнення податкових зобов'язань [5].

Також слід зазначити щодо постачання товарів якщо їх місце постачання знаходиться не на території України. Наприклад, якщо нерезидент постачає товари резидентів не на територію України і за міжнародним договором поставки передбачає лише обов'язок відвантаження товару покупцю щодо транспортування предмету договору і резидент наймає брокера для розмитнення товарів на території іноземної країни з компенсацією йому вартості розмитнення товарів, то вважається, що брокер надав посередницькі послуги, і в такому випадку резидент не зобов'язаний сплачувати податку на понесені нерезидентом витрати. В даному випадку також досить важливим питанням є місце надання послуги. Податковий кодекс України виходить з того, що місцем постачання послуг, що пов'язані з нерухомим майном – місцезнаходження такого майна, місце фактичного постачання послуг у разі транспортної діяльності, проведення експертиз, оцінок, виконання ремонтних робіт та ін., проте якщо неможливо встановити місце надання послуги за правилами, встановленими у податковому законі, то воно вважається місцем реєстрації постачальника. В даному випадку, місце реєстрації та інші критерії пов'язують з іноземною країною, а тому, витрати, понесені нерезидентом на території іноземної країни, не входять до об'єкту оподаткування податку на додану вартість. В даному випадку також слід з'ясувати питання місця надання послуг з іноземним елементом. Податковий кодекс України встановлює, що операції з надання будь-яких послуг є об'єктом оподаткування податком на додану вартість тільки у випадку надання їх на території України. При цьому, встановлює у статті 186.3 варіанти визначення місця надання послуг. На практиці може виникнути ситуація з неможливістю визначення місця постачання послуг за правилами, встановленими в основному законі. В тому випадку слід спеціальне правило – місце реєстрації постачальника. Тобто наданням послуг буде визначатися місце державної реєстрації постачальника, проте, якщо додати до цього іноземний елемент у формі постачальника нерезидента, то

можна дійти висновку про відсутність об'єкта оподаткування у зазначеній вище ситуації [6].

Для оподаткування податку на додану вартість, існує дві основні та важливі дати: 1) дата виникнення зобов'язань; 2) дата віднесення сум до податкового кредиту. Як було зазначено, перша визначається за датою подання митної декларації з деякими особливостями в певних випадках. Друга – за датою сплати податку на додану вартість по обов'язкам, які виникли внаслідок належним чином оформленої митної декларації, що і слугує підставою віднесенням сум податку до податкового кредиту. Відповідно до законодавства, сума, що підлягає сплату по зобов'язанням визначається різницею між сумою зобов'язань податку на додану вартість в звітному періоді та сумою податкового кредиту відповідного періоду. У випадку, якщо розраховане значення становить від'ємну суму, першочергово вона направляється на зменшення податкового боргу за минулі звітні періоди, проте, якщо вони погашені, то вона може бути зарахована або до наступного звітного періоду або вона може бути нарахована платнику податків за допомогою процедури бюджетного відшкодування, до якої включаються суми від'ємного значення за всі попередні звітні періоди. А тому, якщо відповідні товари були імпортовані на митну територію України, суми податку на додану вартість, що були сплачені, підлягають бюджетному відшкодуванню з урахуванням від'ємних сум у минулих звітних періодах.

Для визначення особливостей податку на додану вартість у митних правовідносинах, доцільним буде також проаналізувати специфіку оподаткування послуг, що постачаються на територію України. Слід першочергово зазначити, що оподаткування послуг має відмінності від оподаткування постачання товарів. Основна відмінність полягає у тому, що деякі товари оподатковують 0% єдиною ставкою, в той час як для надання послуг нерезидентам законодавство не встановлює таку можливість. Податковий кодекс України розрізняє 3 моделі оподаткування послуг, серед них: 1) оподаткування звільнене від сплати ПДВ: настає у разі знаходження місця надання послуг за межами митної території України, а тому відсутній об'єкт оподаткування податку на додану

вартість; 2) 20% ставка, що слугує загальним правилом оподаткування надання послуг, місце поставки яких знаходиться в межах митної території України; 3) спеціальне правило, що встановлює 0% ставку для таких категорій послуг: а) договори про обслуговування повітряного транспорту (використовується суб'єктами підприємницької діяльності, що здійснюють підприємництво у сфері вантажного та пасажирського повітряного перевезення; б) послуги, що безпосередньо пов'язані з обслуговуванням та роботою щодо рухових об'єктів, які були попередньо ввезені на митну територію України відповідною стороною договору; в) сфера міжнародних перевезень будь-яким видом транспорту як пасажирського, так і багажу [7].

Як зазначалося, основним критерієм оподаткування є місце надання послуги в межах митної території України, проте даний критерій не визначальним, через те, що Податковий кодекс України визначає категорії послуг, що передбачають місце надання послуг місце реєстрації постачальника або отримувача. Серед них: рекламні послуги, послуг, пов'язані зі здійсненням прав на створення та пов'язані з майновими правами об'єкта авторського права, договори, що передбачають надання в оренду або лізин майна, за виключенням транспортних засобів та банківських сейфів, послуги, пов'язані з кінематографічною сферою. Крім того, дані норми, що класифікують послуги, мають свої особливості, оскільки називають загальні типи послуг. Наприклад, якщо надання послуг перевезення багажу або пасажирів, пов'язане з транзитним перетином митного кордону України, то об'єкт оподаткування не виникне, проте якщо відповідні послуги перевезення надаються на території України нерезидентів, то такі правовідносини будуть об'єктом оподаткування податком на додану вартість [8]. Такий саме приклад можна навести і щодо правовідносин з переробкою сировини, які можуть оподатковуватися як за 0% ставкою, так і за 20% ставкою у разі, якщо предметом договору є рухоме майно. До оподаткування за 20% ставкою належать послуги, які надаються нерезиденту на території України і стосуються рухомого майна, мистецтва, культур, спорту та ін. З даного можна зробити висновок про важливість критерію місця надання послуг, адже

він впливає як на оподаткування чи не оподаткування податку на додану вартість, так і на ставки оподаткування відповідного податку. Через це, законодавство окремо приділяє уваги місцезнаходження нерухомого майна, через що об'єкти нерухомості, що знаходяться на митній території України, оподатковуються за 20% ставкою. Відповідно, якщо об'єкт нерухомості знаходиться за кордоном, він не буде об'єктом оподаткування за даним податком. Це саме правило стосується й інших послуг. Зокрема, оскільки основний податковий закон наводить три прив'язки визначення місця надання послуг: 1) фактичного надання послуг; 2) місце реєстрації постачальника; 3) місце реєстрації отримувача послуг, то на практиці можуть виникати складнощі, оскільки щодо деяких видів третьої категорії послуг досить складно визначити місце реєстрації отримувача через інтелектуальну особливість. Щодо цього питання можна навести Постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 19.12.2019, у судовій справі №520/5691/19, в якій суб'єкт підприємницької діяльності надавав нерезиденту послуги, пов'язані з інтелектуальною власністю і керуючись Податковим кодексом України визначив місце їх надання як місце реєстрації отримувача послуг, тобто виключив дані послуги з об'єкту оподаткування податку на додану вартість [9]. На це апеляційний суд вказав, що оскільки даний господарюючий суб'єкт не набуває майнових прав інтелектуальної власності в процесі надання послуг, відповідно до змісту договору, хоча назва договору передбачала надання послуг з використання об'єктів інтелектуальної власності, то він не може передавати отримувачу майнові права на відповідний об'єкт. А тому, платник податку хибно визначив застосування спеціального правила місця надання послуг, оскільки необхідно було застосовувати загальне правило, яке передбачає місце надання послуг як місце реєстрації постачальника. З наведеного можна зробити висновок про специфічність кожної категорії послуг, які передбачають законодавство, та необхідності детального аналізу норм при оподаткуванні. Окрім цього, за наведеного судового рішення впливає необхідність правильності з'ясування змісту договору та визначення його назви, адже це може вплинути на

оподаткування. Також податкові органи в індивідуальних податкових консультаціях зазначають, що найбільше значення має суть договору, а не його форма, оскільки саме її фіктивність впливає на систему оподаткування, а якщо фактичним обставинам не відповідає зміст договору, то відповідно до законодавства, даний договір буде вважатися фіктивним.

**Висновок.** Як було продемонстровано, оподаткування податку на додану вартість у митних правовідносинах є досить складним та комплексним поняттям, внаслідок чого зростає необхідність внесення змін до Податкового кодексу України. Наведена класифікація товарів та послуг, відповідно до якої здійснюється оподаткування не забезпечує формування сталої індивідуально правозастосовної практики через наявні особливості правовідносин

кожного виду товарів та послуг. Податкові та судові органи намагаються забезпечити єдність практики, проте для належного регулювання необхідне формулювання законодавчих норм з належною юридичною технікою. Крім того, складність законодавства також породжує невизначеність законодавства, оскільки норми, що в ньому висвітлені, не враховують також суспільні особливості. Внаслідок чого суб'єкти підприємницької діяльності не можуть передбачити застосування тієї чи іншої податкової норми, що безпосередньо стосується питання права приватної власності. На необхідності подолання невизначеність наголошую і Венеційська Комісія, яка визначила правову визначеність як головну вимогу верховенства права, та току, що може забезпечити сталість розвитку суспільних відносин.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Щодо відображення у митних деклараціях податкових номерів платників ПДВ: лист Державної фіскальної служби України від 15.12.2014 р., №15182/7/99-99-24-02-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/listi/63717.html> (дата звернення: 10.12.2021).
2. Щодо оподаткування ПДВ відсотків, що сплачуються нерезиденту за товарним кредитом: лист Державної фіскальної служби України від 20.04.2018 р., № 1737/6/99-99-15-03-02-15/ПК. URL: <https://sci-consulting.com.ua/blog/ostanni-roz-yasnennya-kontrolyuyuchih-organiv-z-pitan-buhgalterskogo-obliku-i-opodatkovannya-korotko-p-id355.html> (дата звернення: 10.12.2021).
3. Індивідуальна податкова консультація Державної податкової служби України від 31.08.2021 р., № 3187/ПК/99-00-21-03-02-06. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK20843> (дата звернення: 11.12.2021).
4. Індивідуальна податкова консультація Державної податкової служби України від 29.04.2020 р., № 1749/6/99-00-07-03-02-06/ПК. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK14307> (дата звернення: 11.12.2021).
5. Ганас Л. М., Дорош О. І., Муқан. О. В., Ноджак Л. С., Трухан С.М. Особливості митного оформлення міжнародних вантажів в митному режимі «імпорт». *Ефективна економіка*. 2014. Вип. № 1528. Ст. 1–8. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3\\_2019/47.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2019/47.pdf) (дата звернення: 12.12.2021).
6. Оніщак Ю.В. Правова конструкція «митні платежі»: проблеми сучасності. *Вісник АПСВТ*. 2015. Вип. 3–4. Ст. 23–29. URL: [https://www.socosvita.kiev.ua/sites/default/files/Visnyk\\_3\\_4-2016-23-28\\_Onischyk.pdf](https://www.socosvita.kiev.ua/sites/default/files/Visnyk_3_4-2016-23-28_Onischyk.pdf) (дата звернення: 13.12.2021).
7. Жмурко Н. В., Купровська Л. Р. Мито в системі регулювання зовнішньоекономічних відносин. *Гроші, фінанси і кредит*. 2017. Вип. № 1(06). Ст. 114–118. URL: [http://www.easterneurope-bm.in.ua/journal/6\\_2017/22.pdf](http://www.easterneurope-bm.in.ua/journal/6_2017/22.pdf) (дата звернення: 13.12.2021).
8. Митне регулювання в ЄС та Україні: порівняльно – правове дослідження: науково-практичний посібник / Мороха В. та ін.; під заг. ред. А. В. Мазура. Київ: ТОВ «Ніка-Прінт», 2005. 832 с. URL: <https://just.odessa.gov.ua/files/upload/files/19.pdf> (дата звернення: 15.12.2021).
9. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 19 грудня 2019 р., судова справа № 20/5691/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86458260> (дата звернення: 15.12.2021).