

Тема 5. Загальнодержавні податки у сфері зовнішньоекономічної діяльності

План

1. Види та функції податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
2. Сутність та порядок нарахування митних податків (податку на додану вартість (ПДВ), мита, акцизного збору) у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
3. Особливості оподаткування залежно від митного режиму. Порядок відшкодування ПДВ при експорті.
4. Проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ і шляхи їх вирішення.
5. Операції, які звільняються від стягнення ПДВ.
6. Єдиний збір, що стягується у пунктах пропуску через митний кордон.
7. Відображення митних платежів у вантажній митній декларації (ВМД).
8. Особливості оподаткування імпорту послуг.
9. Порядок визначення митної вартості зовнішньоекономічного контракту купівлі-продажу товарів.

1. Види та функції податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Одним із найважливіших джерел наповнення Державного бюджету є податки, що сплачуються при перетині товарів, робіт, послуг кордону, та які у економічній літературі отримали назву митних платежів. Вони є одним із найважливіших інструментів регулювання зовнішньої торгівлі, яка у свою чергу в великій мірі залежить від митної політики, що проводиться державою та спрямована на активізацію експортних операцій, стимулювання підприємницької діяльності. Усі ці питання ефективно вирішуються шляхом використання фіскальних інструментів (податків) та їх складових елементів - ставок, обсягами пільг та преференцій, механізмом розрахунку.

Головними функціями, що виконують податки у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

- фіскальна, оскільки податки є джерелом наповнення бюджету країни;
- стимулююча, оскільки їх раціональна система сприяє розвитку національного виробництва;
- регулятивна, оскільки завдяки розкиду ставок формують обсяг та структуру експорту, імпорту, споживання.

На етапі становлення економічних відносин, як правило домінує фіскальна функція митних податків та зборів, але у міру формування ринкової економіки митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економічних відносин.

Види митних платежів, порядок їх нарахування і сплати, випадки надання митних і тарифних пільг та інше, пов'язане з цими питаннями, регламентується законодавчими актами, головні з яких: Митний кодекс України, Податковий кодекс України (ПКУ), Закон України "Про митний тариф України", Наказ ДМСУ "Про затвердження Класифікатора видів податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших бюджетних надходжень" тощо.

Відповідно до вітчизняного законодавства в Україні запроваджено наступні види митних платежів, які представлені у таблиці.

Відповідно до таблиці, основними платежами, що нараховуються митними органами є:

- платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу;
- різні види митних зборів;
- акцизний збір;
- податок на додану вартість;
- платежі на видачу ліцензій на здійснення діяльності у сфері митно-тарифних відносин;
- платежі, пов'язані з проблемами порушення митного законодавства.

Таблиця ОСНОВНІ ВИДИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ

№ з/п	Код виду	Вид митного платежу
	Митні збори	
	001	Митний збір за перебування товарів та інших предметів під митним контролем
1.	003	Митний збір за митне оформлення товарів та інших предметів у зонах митного контролю на територіях та у приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, установленим митницею
	010	Митний збір за митне оформлення товарів та інших предметів
	012	Митний збір за митне оформлення товарів відповідно до режиму тимчасового ввезення (вивезення)
	015	Митний збір за митне оформлення товарів відповідно до режиму митного складу
	065	Додатковий митний збір за митне оформлення нафтопродуктів, що імпортуються на митну територію України й підлягають обкладенню митним збором
2.	Ввізне мито	
	020	Мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	021	Мито на нафтопродукти, які підлягають обкладенню акцизним збором, транспортні засоби, які підлягають обкладенню акцизним збором та шини до них, які раніше згідно законодавства обкладалися акцизним збором, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	Антидемпінгове мито	
3.	023	Антидемпінгове мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	043	Антидемпінгове мито на товари, що вивозяться з території України суб'єктами підприємницької діяльності
	Вивізне мито	
4.	040	Мито на товари, що вивозяться з території України суб'єктами підприємницької діяльності
	Акцизний збір	
5.	027	Акцизний збір з товарів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	071	Акцизний збір з транспортних засобів та нафтопродуктів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	Податок на додану вартість	
6.	028	Податок на додану вартість з товарів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
7.	Єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України	
	070	Єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України

За способом митного регулювання митні платежі можна класифікувати на тарифні та нетарифні засоби. Платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу, - це єдиний вид тарифного регулювання, нарахування ж за акцизним збором, ПДВ, митними зборами - це види нетарифного регулювання.

Таблиця КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ СИСТЕМИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

Класифікаційні ознаки	Елементи
Види податків	Мито; акцизний збір з імпортованих товарів; ПДВ на операції з ввезення імпортованих товарів
Спосіб стягнення	Непрямі
Суб'єкт податку	Юридичні особи, фізичні особи
Рівень влади	Загальнодержавні
Призначення	Загальні
Порядок зарахування до Держбюджету	Закріплені
Порядок введення	Обов'язкові
Джерело сплати податкових сум	Митна та фактурна вартість товару
Об'єкт оподаткування	Експортно-імпортовані операції
Тривалість	Момент митного оформлення
Метод нарахування	Прогресивні, адвалерні, специфічні, спеціальні, тверді
Форма розрахунків	Безготівковий, готівковий, вексельна форма

Митні платежі встановлюються найвищими органами державної влади і тому за рівнем запровадження належать до загальнодержавних податків, тобто, правила їх стягнення та розміри ставок є єдиними на всій території країни незалежно від форм власності, організації господарської діяльності й територіального розташування.

При сплаті суми платежів перераховуються в національну валюту України за офіційними курсом Національного банку України, встановленого на день подання ВМД до митного оформлення (ПДВ та акцизу та день митного оформлення). Сплата платежів проводиться, шляхом їх перерахування за безготівковим розрахунком на рахунок митної установи, або внесення сум готівкою до каси митниці, або через каси "Аваль".

При безготівковому розрахунку сплатою вважається фактичне зарахування сум платежів на рахунок митниці.

Пільги зі сплати платежів надаються лише у визначених законодавством випадках. При наданні пільг нарахування платежів у графі 47 ВМД проводиться "умовно" із зазначенням ходу способу платежу "06". При цьому у графі 36 ВМД зазначається код преференції з мита акцизу чи ПДВ, а у графі 44 (розділ 7) реквізити законодавчих актів, на підставі яких надано пільги з кожного виду платежів.

**2. Сутність та порядок нарахування митних податків
(податку на додану вартість (ПДВ), мита, акцизного збору)
у сфері зовнішньоекономічної діяльності**

Митні збори є різновидом митних платежів, що стягуються при перетині товарів через митний кордон України із експортера чи імпортера на користь митних органів при проведенні митного оформлення товарів та інших предметів за вантажною митною декларацією. Основні види митних зборів та їх величина наведена у таблиці.

Нарахування митних зборів проводиться у 47 графі митної декларації. Вони підлягають сплаті у валюті України чи у іноземній валюті першої групи Класифікатора валют НБУ до або на момент проведення митного оформлення. Митні збори можуть бути сплачені на рахунок митної установи у безготівковій формі або готівкою шляхом її внесення до каси митної установи.

Таблиця КЛАСИФІКАТОР ТА ВЕЛИЧИНА МИТНИХ ЗБОРІВ

№ з/п	Код збору	Вид митного збору	Величина збору, доларів США
		За митне оформлення товарів та інших предметів при митній вартості:	
		- до 100 доларів США	Не справляється
		- від 100 до 1000 доларів США	5
1.	010	- більше 1000 доларів США	0,2% митної вартості товарів, але не більше 1000 доларів США
		За митне оформлення експорту брухту та відходів чорних чи кольорових металів при митній вартості:	
		- до 100 доларів США	Не справляється
		- від 100 до 1000 доларів США	25
		- більше 1000 доларів США	1,0% митної вартості товарів, але не більше 5000 доларів США
2.	012	За митне оформлення тимчасово ввезеного (вивезеного) майна під зобов'язання про його зворотне повернення:	
		- за кожною вантажною митною декларацією	30
		- за кожним додатковим аркушем до неї	15
		За митне оформлення товару при транзиті:	
3.	070	- за кожною вантажною митною декларацією	7
		- за кожним додатковим аркушем до неї	3
4.	015	За митне оформлення товарів у разі ввезення на митний ліцензійний склад:	
		- за кожною вантажною митною декларацією	30
		- за кожним додатковим аркушем до неї	15
		За перебування товарів та інших предметів під митним контролем за кожен день перебування:	

		- за перші 15 календарних днів	Не справляється
		- за кожен наступний день	0,05% митної вартості товару
5.	001	За перебування під митним контролем брухту та відходів чорних чи кольорових металів, які експортуються, за кожен день перебування:	
		- за перші 15 календарних днів	Не справляється
		- за кожен наступний день	0,25% митної вартості товару
6.	003	За митне оформлення товарів та інших предметів у зонах митного контролю та на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, встановленим для митниці (за одну годину роботи одного працівника митниці)	
		- у робочий час	20
		- у позаробочий час, суботу, неділю	40
		- у святкові дні	50
		За митне оформлення брухту та відходів чорних і кольорових металів у зонах митного контролю та на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, встановленим для митниці (за одну годину роботи одного працівника митниці)	
		- у робочий час	100
		- у позаробочий час, суботу, неділю	200
		- у святкові дні	250

Порядок нарахування мита визначено Наказом ДСМУ від 12.01.2006 № 5 "Про затвердження Порядку справляння мита, податку на додану вартість і акцизного податку при митному оформленні товарів і транспортних засобів, що переміщуються громадянами через митний кордон України".

Етапи нарахування мита

1. Визначення бази нарахування: митна вартість товару, що перетинає митний кордон України, заявлена декларантом, або визначена митним органом, на момент перетину такими товарами митного кордону у разі застосування адвалерної митної ставки; фізична величина товару у разі застосування специфічної ставки мита.

2. Визначення країни походження товару. Країною походження товарів вважається країна, де товари було повністю вироблено або піддано достатній переробці чи обробці. Повністю виробленими в певній країні вважаються такі товари (ст.38. МКУ):

1) корисні копалини, добуті з надр цієї країни, в її територіальних водах або на її морському дні;

2) продукція рослинного походження, вирощена або зібрана в цій країні;

3) живі тварини, що народилися та вирощені в цій країні;

4) продукція, одержана від живих тварин у цій країні;

5) продукція, одержана в результаті мисливського або рибальського промислу в цій країні;

6) продукція морського рибальського промислу та інша продукція морського промислу, одержана судном цієї країни або судном, що орендоване (зафрахтоване) цією країною;

7) продукція, одержана на борту переробного судна цієї країни виключно з продукції, зазначеної у пункті 6 цієї статті;

8) продукція, одержана з морського дна або з морських надр за межами територіальних вод цієї країни, за умови, що ця країна має виключне право на розробку цього морського дна або цих морських надр;

9) брухт та відходи, одержані в результаті виробничих або інших операцій з переробки в цій країні, а також вироби, що були у вжитку, зібрані в цій країні та придатні лише для переробки на сировину (утилізації);

10) електроенергія, вироблена в цій країні;

11) товари, вироблені в цій країні виключно з продукції, зазначеної у пунктах 1-10.

Товари вважаються достатньо переробленими у вільних митних зонах, якщо (ст.39 МКУ):

1) товари, що декларуються, класифікуються в тарифній позиції іншій, ніж матеріали чи вироби, що походять з третіх країн і були використані для їх виготовлення;

2) у вартості товарів, що декларуються, частка доданої вартості становить не менш як 50 %.

У разі якщо у виробництві товару беруть участь дві або більше країн, країною походження товару вважається країна, в якій були здійснені останні операції з переробки, достатні для того, щоб товар отримав основні характерні риси повністю виготовленого товару, що відповідають критеріям достатньої переробки (ст.40 МКУ);, а саме:

1) виконання виробничих або технологічних операцій, за результатами яких змінюється класифікаційний код товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;

2) зміна вартості товару в результаті його переробки, коли відсоткова частка вартості використаних матеріалів або доданої вартості досягає фіксованої частки у вартості кінцевого товару (правило адвалерної частки);

3) виконання виробничих та/або технологічних операцій, які в результаті переробки товару не ведуть до зміни його класифікаційного коду згідно з УКТ ЗЕД або вартості згідно з правилом адвалерної частки, але з дотриманням певних умов вважаються достатніми для визнання товару походженням із тієї країни, де такі операції мали місце.

3. Визначення товарної групи та ставки мита, яка визначена для цього товару митним тарифом, із врахуванням митних пільг, передбачених для цього товару.

4. Визначається величина *мита*:

- для адвалерних митних ставок:

$$M = MB \cdot ACM$$

де: M - сума мита;

MB - митна вартість;

АСМ - адвалерна митна ставка.

- для специфічних митних ставок:

$$C = H \cdot Ct \cdot Ke,$$

де C - сума мита;

H - кількісна або фізична характеристика товару в натуральному вираженні;

Cт - ставка мита в євро за одиницю товару;

Кє - курс євро, установлений Національним банком України на день подання митної декларації.

- для комбінованих митних ставок:

$$M = (MB \cdot Ct) / 100\%, \text{ але не менше ніж } H \cdot Ct' \cdot Kє,$$

де MB - митна вартість;

Cт - ставка мита, установлена у відсотках від митної вартості товару;

H - кількісна або фізична характеристика товару в натуральному вираженні;

Cт' - ставка мита в євро за одиницю товару;

Кє - курс євро, установлений Національним банком України на день подання митної декларації.

Акцизний збір - це непрямий податок на споживачів окремих товарів, визначених законом як підакцизні, стягнутий з них при здійсненні оборотів із продажу таких товарів, виготовлених на митній території України, або при імпортуванні таких товарів на митну територію України

До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли (ст.215. ПКУ).

Перелік підакцизних товарів та ставки акцизного збору встановлюються Верховною Радою України та може корегуватися залежно від економічної ситуації в країні.

Платниками акцизного збору при експорті є вітчизняні виробники підакцизної продукції, в тому числі на давальницьких умовах. При імпорті такої продукції платниками податку виступають фізичні та юридичні особи, що ввозять підакцизні товари на митну територію України для власних виробничих потреб або з метою продажу, реалізації на умовах комісії, а також реекспорту. Об'єктом оподаткування акцизним збором виступає або митна вартість підакцизного товару, або його кількісні показники.

Для підакцизних товарів, що залучаються у зовнішньоторговельний оборот можуть застосовуватися або адвалерні або специфічні ставки акцизного збору. При використанні адвалерних ставок сума акцизного збору визначається як:

$$A3 = MB \cdot Ct_{A3} / 100 \%,$$

де: A3 - сума акцизного збору;

MB - митна вартість товару;

CтA3 - адвалерна ставка акцизного збору.

У разі застосування специфічної ставки сума акцизного збору обчислюється шляхом множення кількості (фізичного вимірника) підакцизного товару на встановлену ставку податку:

$$A3 = Kт \cdot Ca,$$

Kт - кількість товару (фізичний вимірник);

Ca - специфічна ставка акцизного збору.

Податок на додану вартість (ПДВ) - непрямий податок, включений у ціну товару, що являє собою частину приросту вартості, що створюється на всіх стадіях виробництва і

надання послуг, або після митного оформлення. Об'єктом оподаткування ПДВ виступають операції по ввезенню (пересиланню) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), які надаються нерезидентами для їх використання (споживання) на митній території України, в тому числі операції по ввезенню (пересилці) майна за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки. В окремих випадках ПДВ можуть оподатковуватися товари, що вивозяться для подальшого споживання за межами митної території України.

Відповідно до Податкового кодексу товари, що ввозяться на територію України оподатковуються за базовою ставкою ПДВ, яка становить до 31 грудня 2013 року 20%; з 1 січня 2014 року - 17%. При вивезенні товарів за межі митної території України застосовується 0% ставка податку. Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті.

Платниками податку є :

- особи, у яких обсяг оподатковуваних операцій за продаж товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

- особи, які ввозять товари на митну територію України для їх використання на території України (виняток складають фізичні особи, що ввозять товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню);

- особи, які здійснюють на території України підприємницьку діяльність торгівлею за наявні грошові кошти або роблять послуги з транзиту пасажирів або вантажів через митну територію України тощо

Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша за митну вартість, зазначену у митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження і страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, комісійних та інших угод, акцизного збору, мита та інших обов'язкових платежів за винятком податку на додану вартість(ст.188.1 ПКУ). Слід зазначити, що у випадку, коли фактурна вартість більша митної, то базою оподаткування є фактурна вартість.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Розрахунок суми податку на додану вартість здійснюється за такою формулою (Наказ ДСМУ від 12.01.2006 №5):

$$C_{\text{пдв}} = (MB - C - Ca) \cdot C_{\text{т}}$$

де: Спдв - сума податку на додану вартість;

МВ - митна вартість товарів та транспортних засобів;

С - сума мита;

Са - сума акцизного податку;

Ст - ставка податку на додану вартість.

Платниками податку виступають особи, що здійснюють ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або отримують від нерезидента роботи чи послуги для їх споживання або використання на митній території України, за винятком фізичних

осіб, що не зареєстровані платниками ПДВ при умові, що такі особи ввозять товари в обсягах, які не підлягають оподаткуванню.

При ввезенні товарів на митну територію України суми податку, нараховані митним органом, підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання митної декларації безпосередньо на єдиний казначейський рахунок за винятком операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування.

У разі ввезення товарів на митну територію України залежно від митного режиму, у який розміщуються ці товари, оподаткування здійснюється у такому порядку(ст.20б.2 ПКУ):

- митних режимах імпорту та реімпорту податок сплачується у повному обсязі;
- митних режимах транзиту та відмови на користь держави податок не сплачується;
- у митних режимах митного складу, знищення або руйнування, магазину безмитної торгівлі застосовується повне умовне звільнення від оподаткування;
- у митних режимах тимчасового ввезення (вивезення) застосовується умовне звільнення від оподаткування

Єдиний збір встановлюється щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, і справляється за здійснення у пунктах пропуску митного кордону при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами

України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

Ставки єдиного збору встановлюються у євро і справляється у національній валюті України за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України на день сплати цього збору. Порядок розрахунку єдиного збору представлено у таблиці

Таблиця. РОЗРАХУНОК ЄДИНОГО ЗБОРУ

Вид транспортного засобу	Місткість або загальна маса	Формула, що використовується для розрахунку суми єдиного збору
1. Автобус	Від 10 до 30 місць включно	$2 \cdot 0,02 \cdot L$
	Понад 30 місць	$5 \cdot 0,02 \cdot L$
2. Вантажний автомобіль (або без причепа та тягача) або без напівпричепа	До 20 тонн включно	$5 - 0,02 \cdot T$
	Від 20 до 40 тонн включно	$10 - 0,02 \cdot T$
3. Великоваговий авто-транспортний засіб	Від 40 до 44 тонн включно	$10 - 0,1 \cdot L$
	Від 44 до 52 тонн включно	$10 - 0,2 \cdot L$
	Від 52 до 60 тонн включно	$2 \cdot 0,02 \cdot L$
	Понад 60 тонн (за кожні наступні 10 тонн)	$10 - 0,27 \cdot L - (M - 60) \cdot 10^{-0,78} \cdot L$; якщо $(M - 60) \cdot 10^{-1}$
4. Великоваговий авто-транспортний засіб з перевищенням установленого осьового навантаження	До 5 % включно	$10 \cdot 0,05 \cdot L$
	Від 5 до 10 % включно	$+0,1 \cdot T$
	Від 10 до 20 % включно	$+0,27 \cdot L$
	Понад 20 % (за кожні наступні 5%)	$+0,27 \cdot L - (O - 20) \cdot 5 \cdot 0,15 \cdot L$; якщо $(O - 20) \cdot 5 \geq 1$
5. Великогабаритний авто-транспортний засіб з перевищенням установленої ширини, висоти, довжини	За кожний параметр	$10 \cdot 0,03 \cdot N \cdot L$
6. Залізничний вагон, контейнер		$2 \cdot V$; $2 \cdot K$

- L - протяжність маршруту;
- M - фактична маса великовагового автотранспортного засобу;
- O - фактичне осьове навантаження, що перевищує максимальне згідно із законодавством;
- N - кількість параметрів з перевищенням габаритних розмірів згідно із законодавством для певного виду транспорту;
- V - кількість залізничних вагонів;
- K - кількість контейнерів

Єдиний збір може бути сплачений:

- власником транспортного засобу та вантажу;
- перевізником вантажу;
- іншою особою, уповноваженою власником або перевізником.

Для автомобільних транспортних засобів та контейнерів, які перетинають державний кордон України без вантажів, ставка єдиного збору за здійснення визначеного Законом контролю встановлюється у розмірі 20 відсотків ставки для відповідного автомобільного транспортного засобу та контейнеру. При цьому плата за проїзд автомобільними дорогами України (за кожен кілометр проїзду), у тому числі за перевищення встановлених розмірів загальної маси осевих навантажень та (або) габаритних параметрів, справляється повністю. У разі перетинання державного кордону України залізничними вагонами без вантажів єдиний збір не справляється.

Єдиний збір з транспортних засобів не справляється: у випадку транзиту вантажу, що не підлягає пропуску через митний кордон України та перевантажується на інший транспортний засіб у зоні митного контролю пункту пропуску, який є одночасно пунктом в'їзду та виїзду цього вантажу, - з транспортних засобів, якими перевозяться вантажі гуманітарної допомоги, якщо товаросупровідні документи оформлені на отримувачів гуманітарної допомоги в Україні, що внесені до Єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Слід зазначити, що існує ціла група платежів, які пов'язані з відповідальністю суб'єктів господарювання за порушення правових норм у сфері митного законодавства. Це, насамперед, штрафи за порушення митних правил; доходи від реалізації конфіскованих або прийнятих на зберігання предметів; безпосередньо конфіскована валюта, а також валюта, що конфіскована після закінчення строку зберігання; доходи від реалізації конфіскованих цінностей; національна валюта, заборонена до ввезення.

3. Особливості оподаткування залежно від митного режиму. Порядок відшкодування ПДВ при експорті

Сплата податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввезення на митну територію України (імпорт)

При ввезенні товарів та транспортних засобів на митну територію України декларант обов'язково повинен сплатити податки та збори, передбачені чинним законодавством з урахуванням пільг та особливостей щодо певних товарів:

- ПДВ, датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення (ст.187.8 ПКУ).
- мито, відповідно до ставок Митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації.
- акцизний збір, сплачується за ставками, чинними на день подання вантажної митної декларації.

Сплата податків і зборів, якими обкладаються товари під час вивезення на митну територію України (експорт).

За митне оформлення ВМД справляються митні збори, вивізні (експортні) мито сплачується на загальних підставах за ставками, встановленими на експорт відповідними законами України, акцизний збір не сплачується при продажі товарів за валюту, ставка оподаткування при експорті товарів і супутніх такому експорту послуг становить 0 % від бази оподаткування відповідно до Податкового кодексу України.

Не вважаються експортом операції з поставки товарів або послуг за межі митного (або державного) кордону України, що не є об'єктом обкладення ПДВ, звільнені від ПДВ. Тобто такі операції не відображаються в декларації з ПДВ.

Для експортних операцій важливо визначити дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ (ст.187. ПКУ), а саме цією датою є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;

Експорт можливий і без фактичного вивезення товарів за територію України, проте конкретно з метою обкладення ПДВ такі операції не вважаються експортними, оскільки вони не передбачають складання ВМД, яка могла б підтвердити факт перетину митного кордону України. Це означає, що до цих операцій незастосовні правила оподаткування експортних операцій, а діють загальні правила обкладення ПДВ поставки товарів. Тобто ставка ПДВ застосовується залежно від місця поставки товарів (місце визначається згідно з ст.186 ПКУ). Можливі два різновиди таких "не вивізних" експортних операцій:

- товари передаються нерезиденту на митній території України. Оскільки місце поставки товарів знаходиться на території України, операція обкладається ПДВ за ставкою 20 % і відображається в рядку 1 декларації з ПДВ;

- товари придбано та передано нерезиденту за межами території України. У цьому випадку місце поставки знаходиться за межами митної території України, тому об'єкт оподаткування відсутній.

Для експортної частини бартерної операції застосовуються ті ж правила обкладення ПДВ, що і для експорту з грошовою формою розрахунків. А для зустрічної (імпортової) поставки товарів застосовуються такі правила оподаткування:

- базою оподаткування є митна вартість імпортованих товарів, перерахована в гривні за курсом НБУ на кінець операційного дня, у якому товар уперше потрапив під митний контроль. Базу оподаткування визначають митні органи (як правило, на практиці застосовується курс НБУ на дату оформлення ВМД);

- ставка оподаткування - 20 %;

- дата виникнення податкових зобов'язань - дата подання ВМД;

- дата виникнення податкового кредиту - дата сплати "імпортного" ПДВ. Така сума ПДВ відображається в рядку 12.1 у декларації за звітний період.

Реекспорт, реімпорт

Обидва режими передбачають повернення товарів на митну територію країни, з якої вони були ввезені: реімпорт - це повернення українських товарів з іншої держави, реекспорт - навпаки, зворотне вивезення іноземних товарів з України.

Проте оподатковуються ці режими так само, як і звичайні імпорт та експорт. А законодавством не передбачений розподіл сфер застосування імпорту та реімпорту, з одного боку, й експорту та реекспорту, - з іншого.

Порядок відшкодування ПДВ при експорті

При здійсненні операцій, що обкладаються ПДВ за нульовою ставкою відповідно, бюджетне відшкодування сум ПДВ здійснюється протягом місяця, що настає після подання декларації за звітний період, у якому були здійснені такі операції. Причому сума бюджетного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів по цьому податку або інших податках, зборах (обов'язкових платежах), які зараховуються до державного бюджету України. Платник податків може за рахунок суми

бюджетного відшкодування оплатити лише податковий вексель, виданий ним під час розмитнення імпортованих товарів.

Якщо платник податків зареєстрований як квартальний платник ПДВ, то при здійсненні експортних операцій він також має право на щомісячне відшкодування ПДВ з бюджету за підсумками результатів діяльності першого або двох перших місяців кварталу. Подана до органів податкової служби Податкова декларація підлягає попередній перевірці. У разі виявлення факту, що вона заповнена з порушенням установлених вимог, декларація повертається на доробку і при повторному здаванні після закінчення терміну подання звітності приймається як подана несвоєчасно із застосуванням адміністративних і фінансових санкцій.

Декларація, подана платником податків до органів податкової служби, підлягає перевірці з метою підтвердження суми, задекларованої до відшкодування. Така перевірка складається з декількох послідовних етапів і здійснюється податковим інспектором на підставі аналізу даних податкової декларації і додатків до неї без отримання від платника податків додаткових відомостей (за винятком окремих випадків) і без виходу на місце роботи (знаходження) платника податків. За результатами такої перевірки податковий інспектор може прийняти рішення про передачу податкової декларації до відділу документарних перевірок для проведення відповідної перевірки. Причому, якщо у податковій декларації вказана сума до відшкодування перевищує 10 тис. грн., то така декларація відразу передається до відділу документарних перевірок, і відшкодування суми ПДВ з бюджету здійснюється тільки за умови проведення обов'язкової попередньої документарної перевірки платника податків й зустрічних документарних перевірок основних постачальників такого платника податків. При цьому у першу чергу перевірці підлягають суми, подані для відшкодування на розрахунковий рахунок платника, а потім суми, зараховуються в рахунок наступних платежів, а також суми податкового кредиту, що викликають підозру, незалежно від виду відшкодування.

Зустрічні перевірки проводяться щодо постачальників - юридичних осіб з місячним обсягом придбаних товарів (робіт, послуг) на загальну суму ПДВ у розмірі 3 тис. грн. і більше та у фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності на загальну суму ПДВ понад 500 грн., яка зарахована платником податків до податкового кредиту. У випадку, якщо платник податків щомісяця подає звітні декларації на відшкодування ПДВ і має постійних постачальників, зустрічні перевірки таких постачальників проводяться один раз на півріччя.

У разі настання терміну подання висновку про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства до закінчення документарної перевірки з урахуванням зустрічних перевірок основних постачальників, державні податкові органи повинні подати висновки про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства у встановлений термін - не пізніше 5 робочих днів до закінчення терміну відшкодування ПДВ на підставі Податкової декларації, поданої до податкового органу, і акта документарної перевірки без урахування результатів зустрічних перевірок.

По новостворених підприємствах, у яких сплачений статутний фонд менший від суми, що підлягає відшкодуванню, подання висновків органам Державного казначейства до закінчення документарних перевірок з урахуванням зустрічних перевірок заборонене.

Якщо за результатами документарної перевірки буде встановлено завищення у податковій декларації суми ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету, і зазначені суми вже відшкодовані з бюджету, то завищена сума відшкодування ПДВ стягується у встановленому порядку, а платник податків визнається таким, що ухиляється від оподаткування, і до нього застосовуються санкції згідно із законодавством.

Якщо платник податків завищив суми бюджетного відшкодування, заявленого у податковій декларації, то орган державної податкової служби за результатами перевірки застосовує до нього фінансову санкцію у вигляді стягнення однократного розміру суми такого завищення, а у разі повторного порушення протягом року після порушення,

виявленого попередньою перевіркою, - у двократному розмірі суми завищення бюджетного відшкодування.

4. Проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ і шляхи їх вирішення

ПДВ як один із головних податків, на якому базується податкова система України, є предметом широких дискусій щодо доцільності його застосування та наслідків справляння для економічного розвитку і бюджету країни. Як свідчить податкова практика, попередньо запроваджені механізми адміністрування ПДВ виявилися неефективними. Наслідком цього стало щорічне поступове зменшення надходження коштів

Гострота та актуальність проблеми відшкодування податку в Україні не дозволяє дати остаточну відповідь на запитання щодо причин її виникнення та загострення. Більше того, окремі економісти та практики факт бюджетної заборгованості з ПДВ оцінюють як результат зловживань з боку держави, яка, для збереження збалансованого бюджету в умовах зменшення його доходів, спрямовує надходження від податку не на виконання своїх зобов'язань з відшкодування, а на фінансування видатків.

Іншою причиною бюджетної заборгованості з ПДВ може бути перевищення фактичним рівнем сальдо експортно-імпортних операцій його прогнозного рівня, внаслідок чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікуваних, які опосередковано враховані при визначенні планових надходжень ПДВ (шляхом коригування фактичного рівня надходжень у базовому році з урахуванням очікуваних темпів зростання експорту та імпорту).

Значною проблемою, яку необхідно вирішити найближчим часом, є створення дієвого механізму попередження незаконного повернення цього податку, адже застосування незаконних схем відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій породжує проблему виведення капіталу з економіки країни.

У результаті з'ясування причин бюджетної заборгованості з ПДВ пропонуємо шляхи розв'язання проблеми:

- посилення контролю за правомірністю заявок відшкодування, посилення контрольно-перевірочної роботи;
- удосконалення процедури реєстрації платників ПДВ;
- набуття прав на податковий кредит залежно від факту оплати;
- запровадити диференційований підхід до оподаткування експорту, тобто зберегти нульову ставку лише на експорт технологічної продукції з високою доданою вартістю та ввести оподаткування сировинного експорту за стандартною ставкою;
- заборона відшкодування ПДВ у разі продажу товарів (робіт, послуг) за цінами, які є значно нижчими від рівня звичайних цін;
- обмежити застосування нульової ставки при продажу товарів, робіт, послуг на внутрішньому ринку.

Стосовно пільг з податку на додану вартість то слід зазначити, що є необхідність приведення вітчизняного законодавства у відповідність з вимогами Шостої директиви ЄС, згідно якої будь-яке звільнення не повинно призводити до такого викривлення конкуренції, яке поставить у невігідне становище комерційні підприємства, що підпадають під ПДВ.

5. Операції, які звільняються від стягнення ПДВ

Відповідно до ст. 197 Податкового кодексу, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з:

1. Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

2. Постачання послуг навчальними закладами із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, у тому числі навчання аспірантів і докторантів.

3. Постачання товарів для інвалідів і пільгових категорій за переліком Кабінету Міністрів України.

4. Постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню на всіх етапах доставки до кінцевого споживача.

5. Постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів.

6. Постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів.

7. Постачання послуг з:

а) утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах;

б) утримання осіб у будинках-інтернатах для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинках-інтернатах, пансіонатах для ветеранів війни і праці, реабілітаційних установах, територіальних центрах соціального обслуговування;

в) харчування та облаштування на нічліг бездомних громадян;

г) харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я;

г) харчування, забезпечення майном, комунально-побутовими послугами осіб, які утримуються в установах пенітенціарної системи та реабілітаційних установах, територіальних центрах соціального обслуговування (надання соціальних послуг), установах, підприємствах, організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів та їх спілок, які займаються реабілітацією, оздоровленням та фізкультурно-спортивною діяльністю, центрах обліку та закладах соціального захисту для бездомних осіб, центрах соціальної адаптації осіб, звільнених з місць позбавлення волі, санаторіях для ветеранів та інвалідів, будинках-інтернатах для громадян похилого віку, інвалідів та дітей-інвалідів, психоневрологічних та спеціалізованих будинках-інтернатах, пансіонатах для ветеранів, геріатричних пансіонатах.

8. Постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються органами місцевого самоврядування.

9. Постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення.

10. Постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами.

11. Безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею іншим залізницям або підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності.

12. Безоплатної приватизації житлового фонду.

13. Постачання об'єктів житлового фонду, крім їх першого постачання.

14. Надання благодійної допомоги.

15. Безоплатної передачі в державну чи комунальну власність об'єктів усіх форм власності.

16. Безоплатного постачання товарів (послуг) власного виробництва підсобними господарствами і лікувально-виробничими трудовими майстернями (цехами, дільницями) соціальних закладів, за умови, що така передача здійснюється для задоволення власних потреб зазначених закладів.

17. Постачання державних платних послуг, включаючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита.

18. Надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами.

19. Постачання бібліотеками, які перебувають у державній або комунальній власності або у власності всеукраїнських громадських організацій інвалідів, платних послуг.

20. Постачання земельних ділянок, земельних паїв, крім тих, що розміщені під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості.

21. Оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт.

22. Безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III - IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій.

23. Постачання в сільській місцевості сільгосптоваровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я; надання допомоги (в межах одного НМДГ на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва; надання послуг з обробки землі школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я.

24. Постачання періодичних видань друкованих ЗМІ та книжок (крім видань еротичного характеру), учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва.

25. Передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним.

26. Постачання лікарських засобів, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

27. Постачання товарів/послуг у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету.

28. Безоплатної передачі у державну або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів, тролейбусів, автобусів.

29. Постачання та ввезення на митну територію України товарів/послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні.

30. Ввезення на митну територію України товарів морського промислу (риба, ссавці, мушлі, ракоподібні, водні рослини в охолодженому, солоному, мороженому, консервованому вигляді, перероблені на борошно або іншу продукцію), видобутих суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України.

31 . Постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів

32. Ввезення на митну територію України культурних цінностей, виготовлених 50 і більше років тому.

33 . Постачання послуг з перевезення пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України.

34. Постачання послуг, що надаються іноземним та вітчизняним суднам, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів та оплачуються портовими зборами.

35. Постачання послуг з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден, які здійснюють внутрішні, міжнародні та транзитні польоти в районах польотної інформації зони відповідальності України.

36. Ввезення на митну територію України майна як міжнародної технічної та гуманітарної допомоги.

37. Операції банків та інших фінансових установ з постачання майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності - приватними

підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу, у тому числі іпотеку.

38. Операції банків з продажу (передачі) або придбання зобов'язань за депозитами (вкладами).

39. Ввезення на митну територію України природного газу.

40. Постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти.

41. Ввезення на митну територію України:

- устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії;

- матеріалів, устаткування, комплектуючих, що використовуються для виробництва:

а) устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії;

б) матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;

в) енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;

г) засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.

42. Поставки на митній території України пально-мастильних матеріалів, що придбаваються нерезидентами для передання учасникам спільних з підрозділами Збройних Сил України військових навчань.

43. Операції з постачання Національному банку України:

- дорогоцінних металів, у т.ч. їх ввезення на митну територію України;

- послуг, пов'язаних з розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів та виготовлення банківських металів.

44. Ввезення на митну територію України фізичними особами товарів в обсягах, що не підлягають декларуванню.

Перехідними положеннями Податкового кодексу України встановлено окремий перелік операцій та термін, на який вони звільняються від оподаткування ПДВ.

Так, тимчасово, до 1 січня 2015 р., передбачений особливий порядок оподаткування ПДВ юридичних осіб при здійсненні ними операцій з постачання власної виробленої продукції (молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин (шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна), виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими підприємствами, іншими юридичними і фізичними особами, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва.

Тимчасово, до 1 січня 2019 р., звільняються від сплати податку на додану вартість операції з:

а) постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених Законом України "Про альтернативні види палива", на території України;

б) імпорту, техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалива і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалива, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні, а також технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, що працюють на біопаливі, якщо такі товари не виробляються в Україні.

Протягом дії міжнародних договорів України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки, але не пізніше 1 січня 2015р., звільняються від сплати ПДВ операції з:

а) ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту агрегатів, систем та їх комплектуючих для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем резидентами, які отримали ліцензію на право здійснення такої діяльності та беруть участь у реалізації таких міжнародних договорів;

б) постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються платниками податку за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України для фінансування ракети-носія "Циклон-4" на пусковому центрі Алкантара.

Тимчасово, до 1 січня 2015 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з виконання робіт та постачання послуг суб'єктами підприємницької діяльності - резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону. При цьому дохід такого платника, отриманий від видавничої діяльності, діяльності з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону, має становити не менше 100% від загальної суми його доходу за перший звітний (податковий) період з часу його створення або не менше 50% від загальної суми його доходу за попередній звітний (податковий) рік.

Тимчасово, до 1 січня 2015 р., звільняються від оподаткування ПДВ операції з виконання робіт та постачання послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження книжкової продукції, виробленої в Україні, операції з виробництва або постачання паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, крім видань рекламного та еротичного характеру.

Тимчасово, до 1 січня 2015 р., звільняються від оподаткування ПДВ операції з імпорту товарів видавництвам і підприємствам поліграфії на території України.

На період до 1 січня 2015 р. за нульовою ставкою ПДВ оподатковується постачання товарів та послуг, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50% середньооблікової чисельності штатних працівників і фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу витрат виробництва.

Тимчасово, до 1 січня 2016 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання послуг з демонстрування, розповсюдження або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених або субтитрованих державною мовою на території України.

Тимчасово, до 1 січня 2014 р. від оподаткування ПДВ звільняються операції з постачання на митній території України зернових та технічних культур, крім першого постачання таких культур сільськогосподарськими підприємствами - виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові та технічні культури у сільськогосподарських підприємств - виробників, а також крім постачання таких зернових та технічних культур Аграрним фондом у разі їх придбання з податком на додану вартість.

Тимчасово, до 1 січня 2014 р. від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання, у т. ч. операції з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів та деревини.

Тимчасово, на період виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, звільняються від оподаткування ПДВ операції з ввезення у митному режимі імпорту та постачання на митній території України товарів (крім підакцизних), якщо такі товари оплачуються за рахунок грантів (субгрантів), наданих відповідно до програм Глобального фонду.

Тимчасово, з 1 січня 2013 р. до 1 січня 2023 р., звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції.

Вітчизняні підприємства суднобудівної промисловості при ввезенні на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні, для використання у господарській діяльності, можуть за власним бажанням видавати митному органу податковий вексель на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість.

Строк погашення векселя настає на дату виникнення податкових зобов'язань по постачанню збудованого судна, для будівництва якого були ввезені устаткування, обладнання та комплектуючі, із застосуванням вексельної форми розрахунків з ПДВ.

У разі несвоєчасного погашення податкового векселя до платника податку, який видав податковий вексель, застосовуються штрафні санкції у розмірі 1% суми ПДВ, зазначеної у податковому векселі, за кожен день порушення строку, включаючи день погашення, але не більш як 50% суми векселя.

Максимально глибока деталізація опису операцій, звільнених від оподаткування, спрямована на покращання адміністрування ПДВ та перекриття шляхів ухилення від сплати податку за базовою ставкою.

6. Єдиний збір, що стягується у пунктах пропуску через митний кордон

Єдиний збір справляється з транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, визначених у статті 5 Закону України "Про запровадження єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України", які перетинають державний кордон, за здійснення у пунктах пропуску відповідно до законодавства митного (у разі транзиту вантажу і транспортного засобу), санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажу і транспортного засобу, за проїзд транспортного засобу автомобільними дорогами та за проїзд автомобільного транспортного засобу з перевищенням встановлених загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

Єдиний збір справляється одноразово незалежно від режиму переміщення (ввезення, транзит), виду, місткості або загальної маси транспортних засобів за єдиним платіжним документом.

За митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, встановленим для митних органів, митними органами із заінтересованих осіб справляється плата в порядку та у розмірах, встановлених Кабінетом Міністрів України.

7. Відображення митних платежів у вантажній митній декларації (ВМД)

Вантажна митна декларація (ВМД) — письмова заява встановленої форми, що подається митному органу й містить відомості про товари, які переміщуються через митний кордон України, та митний режим, у який вони заявляються, а також інформацію, потрібну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів.

Вантажна митна декларація (ВМД) є уніфікованим документом, сформованим відповідно до міжнародних стандартів аналогічних документів інших країн. Типова форма вантажної митної декларації розроблена Радою митного співробітництва на підставі бланку, прийнятого як уніфікований документ в ЄС, і вперше почала застосовуватись з 1 вересня 1989 р. З 1 січня 1993 р. ВМД використовується для декларування і митного оформлення товарів та інших предметів, які переміщуються через митний кордон України.

ВМД містить точні дані про мету переміщення через митний кордон товарів та інших предметів, про самі товари та інші предмети, про відправника, отримувача та декларанта вантажу, спосіб і порядок переміщення вантажів, умови поставки, спосіб розрахунків. Вносяться інші відомості, необхідні для митного оформлення, в тому числі і про нарахування митних та інших обов'язкових платежів. Одним з основних понять при декларуванні товару є самостійний вибір декларантом митного режиму.

Кабінет Міністрів України визначив коло товарів, декларування яких проводиться з заповненням вантажної митної декларації:

— на товари, що переміщуються через митний кордон України підприємствами й митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 100 євро;

— на товари, що підлягають державному експортному контролю;

— на товари, що переміщуються в митному режимі митного складу (див. статті 212—216);

— на підакцизні товари, що переміщуються через митний кордон України підприємствами;

— на товари, що безпосередньо ввозяться громадянами в супроводжуваному багажі або пересилаються в несупроводжуваному багажі, надходять на адреси громадян у вантажних відправленнях, міжнародних поштових відправленнях та міжнародних експрес-відправленнях і сумарна митна вартість яких перевищує 1000 євро та/або 100 кг, крім випадків, передбачених законодавством України;

— на товари, що безпосередньо вивозяться громадянами й сукупна митна вартість яких перевищує 200 євро, крім випадків, передбачених законодавством України;

— на товари незалежно від їх митної вартості в інших випадках, передбачених законодавством України.

Існують випадки, коли партія вантажу оформлюється по декільком деклараціям. Так, за окремими вантажними митними деклараціями форми МД-2 декларуються автомобілі та окремі номерні вузли до них, що ввозяться в Україну й підлягають реєстрації в органах ДАІ МВС України.

Окремі ВМД на товари, що входять до однієї партії, оформлюються незалежно від фактурної вартості цих товарів за наявності в партії:

• товарів, до яких застосовуються різні митні режими;

• товарів, за які в межах одного зовнішньоекономічного договору (контракту) передбачено розрахунки різних форм (наприклад, бартер та грошові розрахунки) чи в різній валюті, або якщо за частину товару розрахунки між сторонами договору (контракту) не здійснюються;

• товарів, що переміщуються за різними зовнішньоекономічними договорами (контрактами), у тому числі на виконання посередницьких договорів;

• товарів, що підлягають експортному контролю, і товарів, що не підлягають експортному контролю;

• товарів, визнаних відповідною Комісією з питань гуманітарної допомоги гуманітарною допомогою, і товарів, які не визнано гуманітарною допомогою.

Разом з цим необхідно відмітити, що в деяких випадках одна ВМД може бути оформлена на декілька партій товарів:

— при декларуванні відповідно до митного режиму транзиту товарів, що одночасно надходять на прикордонну станцію за місцем увезення товарів на митну територію України з однієї станції відправлення, розташованої за межами України, від одного вантажовідправника на адресу одного вантажоодержувача на одну станцію призначення, розташовану за межами України, незалежно від кількості залізничних накладних на дрібні, контейнерні чи повагонні відправлення;

— при декларуванні міжнародних поштових відправлень (МПВ) незалежно від кількості митних декларацій СІЧ 23 за умови, що в цих МПВ переміщуються товари

одного найменування одним відправником на адресу одного одержувача в одному митному режимі, пред'явлені одночасно до митного контролю;

— при декларуванні машин, обладнання, механізмів, установок, приладів тощо, які класифікуються за одним товарним кодом згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності як складений товар, але з урахуванням особливостей транспортування та монтажу ввозяться на митну територію України в розібраному стані на кількох транспортних засобах (за кількома товаротранспортними накладними) на адресу одного одержувача;

— при декларуванні однорідних товарів, що перевозяться залізничним транспортом, якщо перевезення цих товарів можна здійснити за однією накладною;

— при декларуванні консолідованих вантажів під час розміщення їх на митних ліцензійних складах транспортно-експедиційних організацій, включених до переліку підприємств — резидентів України, під час провадження якими зовнішньоекономічної діяльності застосовується режим сприяння;

— при випуску товарів з митних ліцензійних складів;

— при декларуванні товарів, проданих у магазині безмитної торгівлі.

Товари або майно, вартість яких перевищує 100 євро, декларуються митницею за умови наявності відомостей про нього у вантажній митній декларації. На товари, вартість яких нижча 100 євро, ВМД не заповнюється. Такий товар, крім підакцизних товарів, декларується на підставі відомостей про них у супровідних та інших документах.

ВМД заповнюється державною мовою за допомогою комп'ютера. Під час заповнення ВМД може застосовуватися іноземна мова, якщо переклад державною мовою назв суб'єктів або фірмового (комерційного) найменування товару є недоцільним та істотно не впливає на принцип здійснення заходів тарифного або нетарифного регулювання.

Разом з ВМД подається її електронна копія, яка використовується для прискорення проведення процедури митного оформлення товару і митної статистики зовнішньоекономічної діяльності. Інформація, внесена до електронної копії ВМД, повинна відповідати інформації, внесеній декларантом до оригіналу. Форма та структура електронної копії ВМД або ВМД, що подається тільки в електронному вигляді, кодування символів, засоби пересилання визначаються Державною митною службою.

Під час митного оформлення товарів у деяких випадках, а саме:

• при митному оформленні вантажів (товарів), що надійшли на митну територію України як гуманітарна допомога;

• при митному оформленні товарів у режим тимчасового ввезення (вивезення);

• при митному оформленні запасів, призначених для споживання, що поставляються на транспортні засоби;

• при митному оформленні товарів, що продані в магазині безмитної торгівлі протягом календарного місяця, та українських товарів, які перебувають у магазині безмитної торгівлі, що ліквідується;

• під час розміщення товару на митному ліцензійному складі, власником якого є транспортно-експедиційна організація, у режимі митного складу;

• при митному оформленні товарів та інших предметів, що передаються на тимчасове зберігання, — замість уніфікованого адміністративного документа форми МД-3 допускається застосування формуляра-специфікації форми МД-8.

Митна декларація приймається та реєструється митним органом у порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним органом. З моменту прийняття митної декларації посадовою особою митного органу з'являється виникнення зобов'язань декларанта по сплаті передбачених законодавством митних платежів, а також момент подання ним дозвільних документів відповідних державних органів, передбачених чинним законодавством. Тобто момент прийняття митної декларації означає одночасне набуття декларантом юридичної відповідальності за повноту та достовірність відомостей,

заявлених ним у митній декларації, та наявність документів, подання яких передбачене чинним законодавством України.

Складовими умовами, необхідними для прийняття митної декларації, є:

— декларування товарів та транспортних засобів, тобто заявлення декларантом за встановленою письмовою формою точних відомостей про товари і транспортні засоби, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення;

— подання разом з митною декларацією комерційних супровідних та інших необхідних документів щодо задекларованих товарів і транспортних засобів;

— встановлення митним органом факту, що митна декларація містить усі необхідні відомості і до митної декларації додані всі необхідні документи.

Слід зазначити, що перші дві умови є водночас обов'язками декларанта, незалежно від того, яка особа здійснює декларування товарів і транспортних засобів (підприємства та громадяни, яким належать дані товари і транспортні засоби, або інші уповноважені ними особи). Таким чином, декларант зобов'язаний вчинити дії, зміст та обсяг яких необхідні для прийняття митної декларації митним органом.

Таким чином, прийняття митної декларації є окремою операцією з митного оформлення, яка здійснюється до початку перевірки посадовою особою митного органу відомостей, заявлених декларантом у митній декларації. Фіксація дати і часу прийому митної декларації митним органом передбачає проставлення посадовою особою митного органу, що її прийняла, відміток на бланку митної декларації та відповідного запису (реєстрації) у документах митного органу.

8. Особливості оподаткування імпорту послуг

Крок 1. Визначаємо, чи буде імпорт послуги об'єктом оподаткування ПДВ

Не всі імпортовані послуги будуть об'єктом оподаткування ПДВ, а лише ті з них, місце постачання яких розташоване на митній території України. Отже, у разі отримання імпортованих послуг насамперед слід з'ясувати місце їх постачання. За загальним правилом, встановленим у п. 186.4 ПКУ, місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, за винятком операцій, зазначених у пунктах 186.2 та 186.3 ПКУ

Послуги, які отримані від нерезидента і не є об'єктом оподаткування ПДВ (тобто місцем постачання яких не буде митна територія України), не будуть відображені у декларації з ПДВ. Таку саму позицію посідають і фахівці ДПСУ. Зокрема, у ЄБПЗ на запитання: «Чи відображаються резидентом у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних та у декларації з ПДВ отримані від нерезидента послуги, місце постачання яких відповідно до ст. 186 ПКУ визначається за межами митної території України» податківці відповідають: «Операції з отримання резидентом послуг від нерезидента, місце постачання яких визначено за межами митної території України, відображенню у податковій декларації з ПДВ та у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних не підлягають».

Резидент для уникнення у майбутньому зайвих запитань під час податкових перевірок щодо неоподаткування ПДВ послуг, наданих нерезидентом за місцем поставки за межами України, повинен підтвердити, що такі послуги не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ. Для цього можна використати такі первинні документи, як угоди, акти виконаних робіт тощо (див., зокрема, лист ДПСУ від 25.12.2012 р. («ДК» №[6/2013](#)).

Якщо при імпорті послуг об'єкт оподаткування ПДВ з'явиться (див. таблицю), то у покупця «нерезидентських» послуг виникнуть свої особливості оподаткування ПДВ, незалежно від того, чи буде отримувач послуг платником ПДВ, чи ні (наприклад, «єдиноподатник» — неплатник ПДВ). Адже всі СПД — як юрособи, так і фізособи (включаючи «єдиноподатників» — неплатників ПДВ), — є особами, відповідальними за нарахування та сплату ПДВ до бюджету при отриманні послуг від нерезидентів та їхніх

представництв, які не зареєстровані платниками ПДВ, якщо місцем постачання таких послуг є митна територія України (п. 180.2 ПКУ).

Крок 2. Визначаємо дату виникнення ПЗ з імпорту послуг, що підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ

Дата виникнення ПЗ при імпорті послуг, якщо місцем їх надання є митна територія України, для платника ПДВ виникатиме за подією, що відбувається раніше:

1) або за датою списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг;

2) або за датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Дату виникнення ПЗ буде зафіксовано або у виписці банку, або в акті наданих послуг (залежно від того, яка подія відбулася першою). Саме на цю дату потрібно скласти ПН, про що мова піде далі.

Крок 3. Визначаємо базу оподаткування ПДВ отриманих від нерезидента послуг, місце постачання яких — митна територія України.

Крок 4. Складаємо ПН на вартість отриманих імпортних послуг, місце поставки яких — митна територія України.

Крок 5. Відображаємо ПЗ за такою операцією у декларації з ПДВ.

Крок 6. Відображаємо податковий кредит за отриманими імпортними послугами.

9. Порядок визначення митної вартості зовнішньоекономічного контракту купівлі-продажу товарів

Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладенню, проводиться на базі митної вартості, заявленої декларантом або визначеної митними органами на момент перетину товарами митного кордону України.

Митна вартість - це та вартість товару, яка використовується як вихідна розрахункова база для обчислення митних платежів.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.98 р. № 1598 затверджений "Порядок визначення митної вартості товарів та інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України".

У зв'язку з тим, що процедура визначення і контролю митної вартості пов'язана із зовнішньоторговельною діяльністю, особливого значення набуває уніфікація митного законодавства торгуючих сторін, трансформація національних законодавств щодо визначення митної вартості та організації її контролю на основі міжнародних принципів. Все це дозволяє значною мірою полегшити учасникам ЗЕД організацію експортно-імпортних операцій та спростити митне оформлення товарів.

Наявність загальнодоступної методики і встановлених правил визначення митної вартості ставить усіх учасників ЗЕД у рівні умови і дозволяє істотно підвищити ступінь визначеності при організації зовнішньоторговельних операцій, заздалегідь прорахувати всі необхідні економічні параметри укладених угод.

Схема процедури декларування митної вартості зображено на рис.

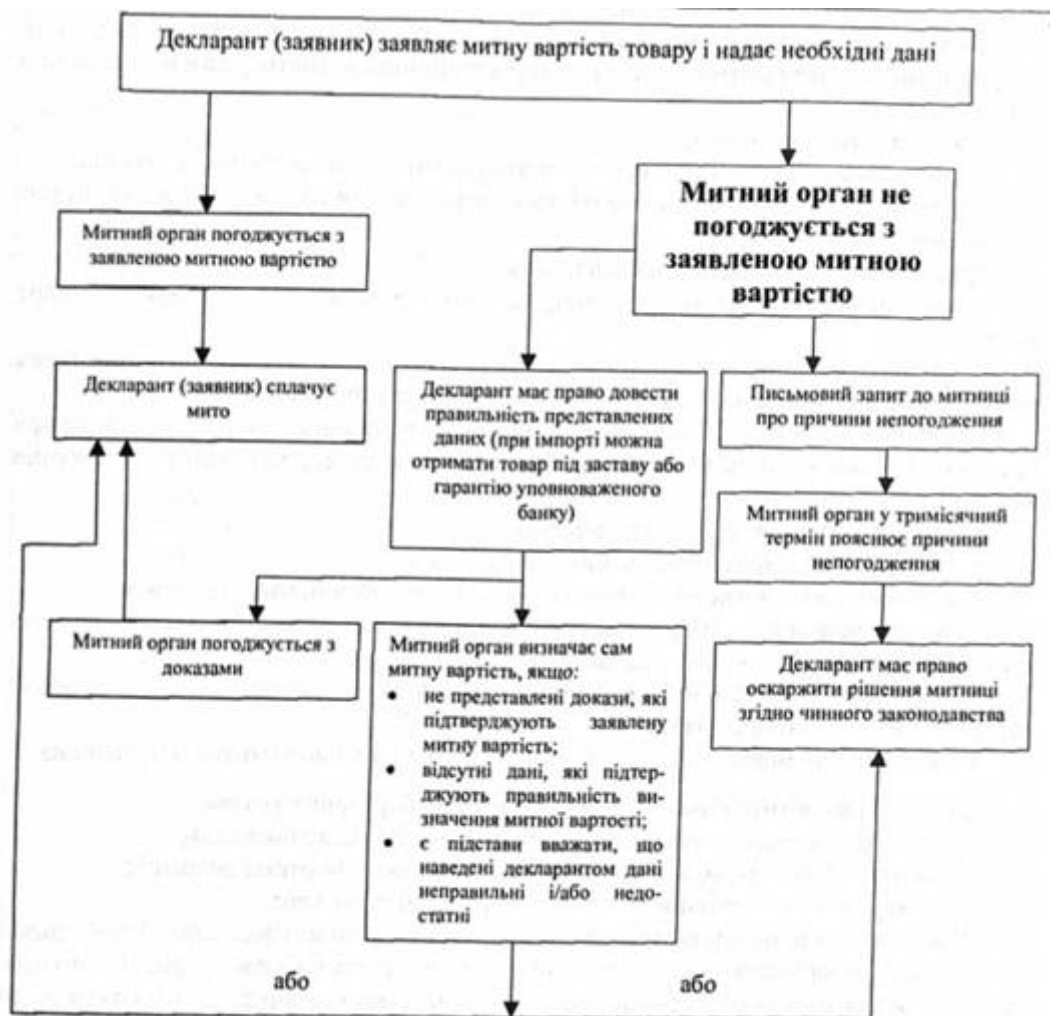


Рис. Блок-схема процедури декларування митної вартості (Посилання на Єршова)