

УДК 336.226.322

**ВЗАЄМОУЗГОДЖЕНІСТЬ ПОДАТКОВОГО, МИТНОГО
ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА
ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ІМПОРТНИХ ТОВАРІВ**

**COHERENCE OF TAX, CUSTOMS AND ACCOUNTING
LEGISLATION REGARDING THE TAXATION
OF VALUE ADDED TAX ON IMPORTED GOODS**

Давискіба К.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри митної справи та оподаткування,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Карпова В.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри митної справи та оподаткування,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Ревенко О.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри митної справи та оподаткування,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Стаття присвячена дослідженню проблеми визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо імпортованих товарів під час їх ввезення на митну територію України та подальшого продажу на території України в аспекті виявлення та аналізу наявної взаємоузгодженості та протиріч між нормами податкового, митного та бухгалтерського законодавства.

Ключові слова: податок на додану вартість, база оподаткування, мінімальна база оподаткування, імпортовані товари, ціна придбання.

Статья посвящена исследованию проблемы определения минимальной базы налогообложения налогом на добавленную стоимость относительно импортных товаров при их ввозе на таможенную территорию Украины и дальнейшей продаже на территории Украины в аспекте выявления и анализа существующей взаимосогласованности и противоречий между нормами налогового, таможенного и бухгалтерского законодательства.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, база налогообложения, минимальная база налогообложения, импортные товары, цена приобретения.

The article is devoted to the study of the problem of determining the minimum tax base for value added tax relative to imported goods when they are imported into the customs territory of Ukraine and their further sale on the Ukraine territory, in the aspect of identifying and analyzing of the existing consistencies and contradictions between the standards of tax, customs and accounting legislation.

Key words: value added tax, tax base, minimum tax base, imported goods, acquisition price.

Постановка проблеми. Ефективність розвитку соціально-економічних процесів в Україні, безперечно, сильно залежить від податкової політики, зокрема практичних аспектів оподаткування як суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність в Україні, так і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Нестабільність організаційно-правових умов адміністрування як податків загалом, так і податку на додану вартість зокрема, наявна

Нестабільність організаційно-правових умов адміністрування як податків загалом, так і податку на додану вартість зокрема, наявна

певна неузгодженість норм чинного податкового, митного та бухгалтерського законодавства вимагають комплексного підходу до дослідження сучасних аспектів оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) товарів, ввезених на митну територію України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження сутності, функцій, механізму справляння податку на додану вартість проводять зарубіжні вчені, такі як Є. Аткинсон, Д. Бодін, Л. Єбріл, Д. Коаді, Д. Куней, Д. Стігліц, Р. Харіс.

Проблематиці сучасних теоретичних та практичних аспектів оподаткування податком на додану вартість, присвячували свої роботи вітчизняні економісти-науковці, серед яких слід назвати таких, як В. Андрущенко, З. Варналій, В. Вишневський, О. Данилов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, П. Мельник, В. Мельник, А. Соколовська.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні праці, присвячені дослідженню теорії та практики стягування податку на додану вартість, сьогодні залишається значна кількість проблемних та суперечних питань оподаткування податком на додану вартість. Серед них є також проблемне питання, пов'язане з визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо товарів, ввезених на митну територію України, на вирішення якого справляють значний вплив наявні протиріччя та суперечності норм податкового, митного та бухгалтерського законодавства щодо цього.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою роботи є дослідження проблеми визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо товарів, ввезених на митну територію України в аспекті виявлення наявної взаємоузгодженості та протиріч між нормами податкового, митного та бухгалтерського законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Безсумнівним є той факт, що серед непрямих податків податок на додану вартість є одним зі значимих інструментів як зовнішньоекономічної діяльності, так і оподаткування діяльності суб'єктів господарювання на території України. При цьому податок на додану вартість, будучи одним з найбільш значущих джерел податкових надходжень до державного бюджету, характеризується найскладнішою системою адміністрування, застосування якої на практиці призводить до значної кількості проблемних ситуацій. Саме тому вирішення вищезазначеного проблемного питання, спрямоване на вдосконалення справляння податку на додану вартість щодо товарів, ввезених на митну територію України, з урахуванням норм податкового, митного та бухгалтерського законодавства, сприятиме, по-перше, підвищенню ефективності надходжень до державного бюджету, по-друге, підвищенню ефективності ведення податкового

обліку платників податку на додану вартість, а саме суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Дослідження проблеми визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо товарів, ввезених на митну територію України, умовно розмежуємо на дві частини. Перша частина стосуватиметься визначення бази оподаткування податком на додану вартість імпортованих товарів під час їх ввезення на митну територію України, а друга – під час їх подальшого продажу на митній території України.

Отже, під час ввезення товарів на митну територію України в режимі імпорту вони, згідно з абз. «в» п. 185.1 Податкового кодексу України [1] (далі – ПКУ), оподатковуються податком на додану вартість. При цьому під терміном «імпорт» (випуск для вільного обігу), згідно зі ст. 74 Митного кодексу України (далі – МКУ), розуміється митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, а також виконання усіх необхідних митних формальностей, випускаються для вільного обігу на митній території України [2].

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, згідно з п. 190.1 ПКУ [1], є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розд. III МКУ [2], з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті під час митного оформлення.

Тобто під час оподаткування податком на додану вартість товарів під час їх ввезення на митну територію України, якщо їх митна вартість, що зазначена у митній декларації, з урахуванням мита та акцизного податку буде вище, ніж договірна вартість, зазначена в зовнішньоекономічному контракті, розрахунок бази оподаткування ПДВ буде базуватися саме на митній вартості. Отже, мінімальна база оподаткування податком на додану вартість щодо імпортованих товарів під час їх ввезення на митну територію України дорівнює їх митній вартості, яка визначена на основі норм розд. III МКУ, з урахуванням мита та акцизного податку.

Це свідчить про те, що під час визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо імпортованих товарів під час їх ввезення в Україну обов'язково застосовуються норми як митного, так і податного законодавства, зокрема норми МКУ застосовуються задля визначення митної вартості товару та мита; норми ПКУ – задля визначення акцизного податку та загального правила розрахунку мінімальної бази податку на додану вартість.

Проаналізуємо подальше оподаткування податком на додану вартість імпортованих товарів вже під час їх продажу на території України, а також виявимо, які проблемні моменти при цьому з'являються, як враховуються норми податкового, митного та бухгалтерського законодавства задля їх вирішення.

Слід відзначити, що загалом база оподаткування податком на додану вартість раніше придбаних товарів під час їх подальшого продажу визначається з огляду на їх договірну вартість, але не нижче ціни їх придбання згідно з абз. 2 п. 188.1 ПКУ [1].

Тобто мінімальною базою оподаткування податком на додану вартість раніше придбаних товарів (зокрема, раніше ввезених на митну територію України) під час їх подальшого продажу на території України є ціна їх придбання.

Винятками при цьому є певні види операцій, а саме постачання товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню (що зазначені в Законі України «Про ціни і ціноутворення» від 21 червня 2012 р. № 5007-VI [3], Законі України «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру» від 17 червня 1999 р. № 758-XIV [4], Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24 червня 2004 р. № 1877-IV [5], Законі України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР [6], Постанові Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і медичні вироби» від 17 жовтня 2008 р. № 955 [7], Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження обсягів формування державного інтервенційного фонду у 2015/16 маркетинговому періоді» від 2 грудня 2015 р. № 1003 [8]), а також постачання газу для потреб населення.

Тобто під час оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки на митній території України раніше придбаних товарів, зокрема імпортованих, слід орієнтуватись на договірну ціну продажу цих товарів, однак в разі, коли вона менше ціни придбання, необхідно донараховувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість.

Отже, згідно з нормами Податкового кодексу України, одним із базових термінів під час визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки в Україні товарів, раніше ввезених на митну територію України, є термін «ціна придбання».

Слід зауважити, що нормами як податкового, так і митного та бухгалтерського законодавства не визначено, що розуміється під терміном «ціна придбання товарів» з метою застосування норм абз. 2 п. 188.1 ПКУ [1]. Тому спробуємо визначити мінімальну базу оподаткування ПДВ щодо імпортованих товарів під час їх першого продажу на території України, спираючись на визначення терміна «ціна придбання» окремо за нормами бухгалтерського та податкового законодавства, а також з урахуванням дослідження наявних між ними неузгодженостей та протиріч.

Отже, якщо визначення ціни придбання імпортованих товарів засновувати на нормах бухгалтерського обліку, то ціна придбання пови-

нна дорівнювати повній собівартості проданого товару, за якою він обліковується в бухгалтерському обліку згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [9]. Оскільки, згідно з нормами бухгалтерського обліку, а саме п. 9 П(С)БО 9 «Запаси», ціною придбання імпортованих товарів є їх первісна (балансова) собівартість, яка враховує:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Тобто в бухгалтерському обліку собівартість запасів, придбаних за плату, включає в себе як ціну придбання у постачальника, так і інші витрати, пов'язані з їх придбанням. З цього випливає, що терміни «ціна придбання товарів» та «собівартість товарів» є нерівнозначними, а найчастіше собівартість товарів за величиною є більшою, ніж ціна їх придбання.

Однак слід відзначити, що з огляду на правила ведення бухгалтерського обліку необхідно розмежовувати визначення терміна «ціна придбання» окремо для товарів, раніше ввезених на митну територію України, та для товарів, придбаних в Україні.

Так, для товарів, придбаних в Україні, ціну придбання доцільно розраховувати з огляду на їх повну собівартість, тому що:

- за даними бухгалтерського обліку визначити окремо ціну придбання для цих товарів можна лише за допомогою методу ідентифікованої собівартості, що застосовується досить рідко;
- у бухгалтерському обліку є значні складності з виокремленням складових вартості реалізованого товару, тому що відображається лише загальна собівартість товару, тобто сума, що значиться за дебетом субрахунку 281.

А щодо товарів, раніше ввезених на митну територію України, тобто імпортованих товарів, облік яких зазвичай ведуть за особливим порядком на окремих субрахунках, у розрізі отриманих партій товару, то можливим є застосування іншого варіанта визначення ціни придбання, який детально розглянемо нижче.

Так, ціну придбання імпортованих товарів під час їх подальшого продажу на території Укра-

їни визначають за договірною ціною, сплаченою постачальнику-нерезиденту (кореспонденція Дт 281 Кт 632). Тобто тоді під час визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання імпортованих товарів на території України треба орієнтуватися лише на ціну, що зазначена в зовнішньоекономічному договорі на придбання товару.

Тобто згідно з нормами податкового законодавства та роз'ясненнями Державної фіскальної служби України [10–15] ціна придбання для товарів, раніше ввезених на митну територію України, визначається як вартість майна, за якою таке майно набуто у власність, тобто ціна, зазначена в зовнішньоекономічному договорі (контрактна вартість). Відповідно, мінімальною базою оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання імпортованих товарів на території України є договірна вартість, тобто ціна, зазначена у зовнішньоекономічному договорі, складеному між резидентом і нерезидентом, на підставі якого здійснюється придбання товару у нерезидента.

Отже, під час визначення ціни придбання імпортованих товарів та, відповідно, мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість з постачання імпортованих товарів на території України доцільно базуватись на нормах податкового законодавства та додатково враховувати роз'яснення Державної фіскальної служби України щодо цього.

Однак слід відзначити, що в такому разі залишається невирішеним певний проблемний момент, а саме неврахування під час визначення ціни придбання, окрім сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику-нерезиденту, інших складових первісної вартості товарів, що враховуються в бухгалтерському обліку, наприклад транспортно-заготівельні витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням імпортованих товарів. Адже інколи імпортований товар реалізується за ціною, яка вище ціни придбання його у нерезидента, однак нижче первісної вартості, що включатиме, зокрема, ввізне мито, транспортно-заготівельні та інші витрати. А в роз'ясненнях Державної фіскальної служби відсутня будь-яка інформація про

те, чому в розрахунку мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість, що здійснюється згідно з нормами податкового обліку, не враховуються інші можливі складові собівартості реалізованих товарів, за якими резидент-платник ПДВ має право відображати податковий кредит з податку на додану вартість.

Отже, для визначення ціни придбання імпортованих товарів та, відповідно, мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість з постачання імпортованих товарів на території України необхідно враховувати наявну неузгодженість та певні протиріччя між нормами податкового та бухгалтерського обліку щодо цього.

Висновки. Проведене дослідження комплексного застосування норм податкового, митного та бухгалтерського законодавства під час оподаткування податком на додану вартість імпортованих товарів дало змогу виявити:

– взаємоузгодженість митного та податкового законодавства під час визначення мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість щодо імпортованих товарів під час їх ввезення на митну територію України;

– неузгодженість та протиріччя між нормами податкового та бухгалтерського обліку під час визначення ціни придбання імпортованих товарів та, відповідно, мінімальної бази оподаткування податком на додану вартість з постачання імпортованих товарів на території України.

Задля усунення виявлених протиріч між податковим та бухгалтерським обліком необхідно, по-перше, уточнити значення терміна «ціна придбання товарів» з метою застосування норм абз. 2 п. 188.1 ПКУ, розмежовуючи його окремо для товарів, придбаних на митній території України, та для товарів, раніше ввезених на митну територію України; по-друге, в податковому обліку передбачити можливість врахування під час визначення ціни придбання товарів, раніше ввезених на митну територію України, окрім сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику-нерезиденту, інших складових первісної вартості цих товарів, що враховуються в бухгалтерському обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Митний кодекс України від 13 лютого 2012 р. № 4495-V. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
3. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21 червня 2012 р. № 5007-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
4. Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру: Закон України від 17 червня 1999 р. № 758-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/758-14>.
5. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24 червня 2004 р. № 1877-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.
6. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>.
7. Про затвердження обсягів формування державного інтервенційного фонду у 2015/16 маркетинговому періоді: Постанова Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2015 р. № 1003. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1003-2015-%D0%BF>.

8. Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і медичні вироби: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 р. № 955. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/955-2008-%D0%BF>.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
10. Лист Державної фіскальної служби України від 2 жовтня 2015 р. № 20952/6/99-95-42-01-16-01. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64188.html>.
11. Лист Державної фіскальної служби України від 11 лютого 2016 р. № 2878/6/99-99-19-03-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66857.html>.
12. Про розгляд листа: Лист Державної фіскальної служби України від 13 квітня 2016 р. № 8220/6/99-99-19-03-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-67970.html>.
13. Про розгляд листа: Лист Державної фіскальної служби України від 27 квітня 2016 р. № 9614/6/99-99-15-03-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/68154.html>.
14. Лист Державної фіскальної служби України від 18 жовтня 2016 р. № 22481/6/99-95-42-01-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70023.html>.
15. Лист Державної фіскальної служби України від 15 листопада 2016 р. № 24601/6/99-95-42-01-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70330.html>.