

С. С. Терещенко, заслужений економіст України, начальник відділу проблем організації митної справи ДНДІ митної справи
Г. О. Хабло, науковий співробітник відділу організації митної справи ДНДІ митної справи

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗІСТАВЛЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ТА МИТНОГО КОДЕКСІВ

У статті розглянуто норми Податкового та Митного кодексів України з питань митної справи, зокрема митної вартості товарів. Результати дослідження дозволяють констатувати наявність неоднозначних тлумачень основних категорій і понять, які створюють підґрунтя для суб'єктивного тлумачення законодавчих норм і породжують адміністративні бар'єри для розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

В статье рассмотрены нормы Налогового и Таможенного кодексов Украины по вопросам таможенного дела, в частности таможенной стоимости товаров. Результаты исследования позволяют утверждать о неоднозначном толковании основных категорий и понятий, которые создают почву для субъективного толкования законодательных норм и порождают административные барьеры для развития внешнеэкономической деятельности.

The article deals with the norms of the Tax Code of Ukraine and Customs Code of Ukraine on customs issues, in particular the customs value of goods. Results of the study suggest an ambiguous interpretation of the basic categories and concepts that set the stage for the subjective interpretation of the legislation and give rise to administrative barriers to foreign trade.

Ключові слова. Податковий кодекс України, Митний кодекс України, митна вартість товарів, товар, методи визначення митної вартості.

Вступ. У сучасних умовах перед Україною стоїть завдання створити уніфіковане, прозоре та зрозуміле всім учасникам зовнішньоекономічної діяльності нормативно-правове поле. Доцільно звернути увагу на велику кількість законодавчих актів, які прямо чи опосередковано впливають на митну справу та зовнішньоекономічну діяльність. Слід зазначити, що можливою перешкодою та навіть бар'єром може стати різне або неоднозначне тлумачення не тільки тих чи інших законів, які регламентують митну справу, але й категорій, що використовуються в різних законодавчих актах. Без чітко сформованих термінів та понять виникають складнощі із запровадженням норм законодавства України стосовно митної справи.

Митна вартість товарів, як основа для оподаткування товарів, – це один із вагомих важелів таких економічних процесів, як наповнення державного бюджету, зростання інвестиційної привабливості країни, зовнішньоекономічної активності підприємств, підвищення конкурентоспроможності національного товаровиробника, цін внутрішнього ринку тощо. Питання, пов'язані з митною вартістю товарів, законодавчо врегульовані Митним кодексом [1]. Окрім цього, питання оподаткування товарів охоплені Податковим кодексом України, який набув чинності з 1 січня 2011 р. [2]. Окремі положення Податкового кодексу стосуються категорій і положень митної справи, а саме митної вартості товарів.

© С. С. Терещенко, Г. О. Хабло, 2011

Серед науковців, які ґрунтовно досліджували питання митної вартості товарів, можна зазначити І. Г. Бережнюка, А. Д. Войцешука, О. П. Гребельника, В. П. Науменка, П. В. Пашка, С. С. Терещенка, Т. С. Тоцьку. Питанням маніпуляції з митною вартістю, проблемам, пов'язаним з використанням методів визначення митної вартості приділяли увагу науковці та посадові особи митної служби. Аналіз тлумачення, термінології та категорій, які потребують законодавчого уточнення, враховуючи їх безпосередній вплив на визначення митної вартості, продовжують автори дослідження [3–5].

Постановка завдання. Дотримання єдиної термінології національної законодавчої бази щодо митної вартості товарів слугує інформативності та сприяє однаковому застосуванню правових норм усіма учасниками зовнішньої торгівлі. Мета даного дослідження – зіставлення норм Митного та Податкового кодексів України з питань, що стосуються митної справи, зокрема митної вартості товарів.

Результати дослідження. Щодо сфери дії Податкового кодексу України п. 1.2 цього кодексу встановлено, що правила оподаткування товарів або послуг, які переміщуються через національний митний кордон, визначаються цим кодексом, крім оподаткування ввезним (імпортним) митом або вивезним (експортним) митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи. Враховуючи, що митна вартість товару є базою для оподаткування не тільки митом, а й податком на додану вартість і акцизним збором, можна зробити висновок, що визначення митної вартості товарів і відповідний контроль повинні бути узгоджені нормами двох кодексів.

Зазначимо, що тлумачення поняття “митна вартість товарів” і методи її визначення даються в розд. XI Митного кодексу України. Проте категорія “товар”, яка має ключове значення для визначення митної вартості,

згадана в обох документах. У Митному кодексі [1]: “товари – будь-яке рухоме майно (у тому числі валютні цінності, культурні цінності), електрична, теплова та інші види енергії, а також транспортні засоби, за винятком транспортних засобів, що використовуються виключно для перевезення пасажирів і товарів через митний кордон України”. У Податковому кодексі [2], п. 14.1.244 дається таке тлумачення: товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Отже, визначення категорії “товар” в обох законах майже однакове, разом з тим друге речення п. 14.1.244 Податкового кодексу [2], а саме: “в цілях оподаткування операцій з переміщення майна та енергії через митний кордон України термін “товари” вживається у значенні, визначеному Митним кодексом України” – запроваджує категорію “майно”, сенс якої даним пунктом ототожнюється з сенсом категорії “товар”. Водночас у ст. 1 Митного кодексу даються тлумачення категоріям “товар” і “предмети”, але немає категорії “майно” і, відповідно, її тлумачення. У ст. 190 Цивільного кодексу, на норми якого було зроблено посилання, зафіксовано: “Майном як особливим об’єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов’язки”. Це ще більше посилює неоднозначність понять і свідчить про відсутність чітких меж між категоріями “товар”, “предмети”, “майно”.

Таким чином, наявні розбіжності у тлумаченні сенсу основного об’єкта митного контролю – “товару” можуть виступати предметом конфліктів для суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності під час митного оформлення, зокрема декларування митної вартості товарів. Те саме можна сказати про неузгодженість категорій “база оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України” та “митна вартість товарів, що імпортуються”.

Податковий кодекс не тільки не дає роз’яснення щодо цих термінів, але й у тексті, окрім терміна “імпортується” (п. 14.1.242), використовується поняття “ввозяться” (ст. 14.1.61, 188, 190, 214.1.2 та інші).

Ст. 188 (п. 188.1) Податкового кодексу “база оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів ... згідно з законом”. Аналогічну норму щодо бази оподаткування товарів, які ввозяться на національну митну територію, визначено ст. 190 (п. 190.1).

Слід також зазначити, що в розділі Податкового кодексу, який визначає процедурні питання адміністрування акцизного збору (п. 214.3), також наголошується на можливості визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію, методами, котрі повинні застосовуватися до товарів, увезених на національну митну територію в режимі імпорту.

Окрім цього, п. 214.3. Податкового кодексу зафіксовано, що митна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України. Проте гл. 47 Митного кодексу встановлено “методи визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну”.

Підсумовуючи, можна зазначити, що Податковий кодекс України містить норми, які відрізняються від норм Митного кодексу, а саме: у Митному кодексі України вписано законодавчі норми щодо методів визначення “митної вартості товарів, які імпортуються ...”. Податковий кодекс наголошує, що митна вартість повинна бути визначена для товарів, які “ввозяться” на національну митну територію незалежно від митного режиму.

Разом з тим норми Митного кодексу України ґрунтуються на міжнародних угодах [6, 7], які встановлюють загальносвітові методи визначення митної вартості товарів, що ввозяться на митну територію в режимі імпорту. А розробники Податкового кодексу вважали, що існують методи визначення митної вартості товарів, які *ввозяться* на національну митну територію. Ця теза підтверджується нормами п. 206.2, де опосередковано зауважується, що митна вартість повинна бути визначена для товарів, які ввозяться на митну територію в режимах реімпорту (п. 206.2.1), митного складу (206.2.3), знищення або руйнування (206.2.3) тощо.

Таким чином, відсутність у Митному кодексі тлумачення терміна “імпортується” дає можливість митним органам поширити положення закону щодо визначення митної вартості на всі товари, які ввозяться на національну митну територію та декларуються в митних режимах, відмітних від митного режиму імпорту. Така невизначеність посилюється вищезгаданими нормами Податкового кодексу та однозначно перешкоджає прозорості тлумачення законодавчих норм для здійснення зовнішньоторговельної операції, коли товар заявляється митному органу в митному режимі, відмітному від митного режиму імпорту.

Складний для тлумачення і термін “операція”, який не має законодавчого визначення. Нормативно-правовий документ, який дає тлумачення терміна “операція з товаром” у рамках зовнішньоторговельних операцій – це наказ Державної служби експортного контролю від 17.11.1997 р. № 219, що регламентує переміщення товарів у митному режимі експорту, імпорту і транзиту специфічної сукупності товарів. У наказі зазначається, що операції з товаром – це будь-які види діяльності, пов’язані з купівлею-продажем, передачею, обміном, тимчасовим використанням товару (а також виконання робіт і надання послуг) тощо, їх визначено в Законі України “Про зовнішньоекономічну діяльність” [8]. У дослідженні [9] дано визначення поняття “комерційні операції”, згідно з яким під комерційними операціями розуміються дії, скеровані на виконання торговельних угод, за якими хоча б один з контрагентів є суб’єктом зовнішньоекономічної діяльності іноземної країни. До основних комерційних операцій можна зарахувати операції з реальним товаром і послугами, а також допоміжні операції, що забезпечують їх виконання. Проте слід звернути увагу на відсутність законодавчого тлумачення терміна “операція”, який використовується в Податковому кодексі

у словосполученні “зовнішньоекономічна операція”, а також у Митному кодексі в контексті визначення митної вартості за першим методом, який має другу назву “вартість операції”.

Неоднозначне тлумачення й застосування норм Митного та Податкового кодексів України також створює підґрунтя для їх суб’єктивного використання.

Стосовно другого та третього методів визначення митної вартості товарів доцільно також проаналізувати положення пп. 14.1.80 та 14.1.131 Податкового кодексу і порівняти їх з відповідними нормами спеціального закону [1], який регламентує митну справу в Україні. Положення наведених вище пунктів стосуються ознак, за якими товари визнаються як ідентичні (14.1.80) та однорідні (подібні) (п. 14.1.131), викладено в табл. 1.

Таблиця 1

**Порівняння норм Податкового і Митного кодексів
щодо ідентичних та подібних товарів**

№	Категорія товарів	Митний кодекс України	Податковий Кодекс України
1	Ідентичні товари	Ст. 268 При цьому під ідентичними розуміються товари, однакові за всіма ознаками з оцінюваними товарами, у тому числі за такими, як: 1) фізичні характеристики; 2) якість та репутація на ринку; 3) країна походження; 4) виробник	Ст. 14.1.80. При цьому під ідентичними розуміються товари, що мають однакові ознаки з оцінюваними товарами, у тому числі такі, як: фізичні характеристики; якість та репутація на ринку; країна виробництва (походження); виробник
2	Подібні товари	Ст. 269. Під подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не є однаковими за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними. Для визначення, чи є товари подібними (аналогічними), враховуються такі ознаки: 1) якість, наявність торгової марки та їх репутація на ринку; 2) країна походження; 3) виробник	Ст. 14.1.131. Однорідні (подібні) товари (роботи, послуги) – товари (роботи, послуги), що не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними. Для визначення товарів однорідними (подібними) враховуються такі ознаки: якість та ділова репутація на ринку; наявність торговельної марки; країна виробництва (походження); виробник; рік виробництва; новий чи вживаний; термін придатності

Як бачимо, норми Податкового та Митного кодексів стосовно ознак ідентичних товарів тотожні.

Щодо категорії “подібні” можна припустити, що її сенс відповідає сенсу категорій “однорідні” та “аналогічні”, а відповідно можна дійти висновку щодо тотожності сенсу даних категорій. Водночас норми ст. 268 Митного кодексу стосовно кількості ознак, які дозволяють співвідносити товари як подібні (аналогічні), суттєво збільшені нормами пункту 14.1.131 Податкового кодексу. Тобто Податковим кодексом запроваджені додаткові ознаки товарів, цінні показники яких підлягають порівнянню. Окрім того, що не визначено методу (технологія, порядок, правила) обчислення “репутації товару на ринку”, запроваджується додаткова ознака репутації – “ділова”, і наявна проблема визначення даної ознаки товару перетворюється на адміністративний бар’єр, подолати який шляхом застосування чинних норм і правил неможливо.

До того ж наявні розбіжності в ознаках товару (рік виробництва, новий чи вживаний, термін придатності), які з метою визначення вартісних показників товарів обираються для порівняння, дають можливість використати сукупності ознак на власний розсуд посадової особи, яка здійснює таке порівняння.

Висновки. В окремих статтях Митного та Податкового кодексів України, які регламентують визначення та контроль митної вартості товарів, порушено вимогу єдності термінології, що виявляється, зокрема, в певній термінологічній невідповідності.

Проблеми, що виникли внаслідок розбіжностей норм окремих національних законодавчих актів і відсутності законодавчих норм, можна подолати виключно формулюванням норм окремих законів відповідно до мети їх запровадження:

- 1) узгодити між двома кодексами тлумачення основного об'єкта митного контролю – “товару”;
 - 2) дати законодавче тлумачення категорій “операція”, “імпортується”, “ввозяться” й описати межі їх поширення під час використання методів визначення митної вартості товарів;
 - 3) узгодити перелік ознак однорідних (подібних) товарів, що зазначені в Податковому кодексі України з переліком ознак подібних (аналогічних) товарів у Митному кодексі України, які відповідають міжнародним нормам щодо ознак товарів, котрі використовуються для визначення митної вартості подібних (аналогічних) товарів;
 - 4) визначитися із сенсом категорій та словосполучень “якість” і “репутація на ринку”;
 - 5) розробити методики і правила визначення числових показників “якості” та “репутації на ринку” в контексті визначення бази оподаткування товарів, що є предметом зовнішньої торгівлі;
 - 6) визначитися з державними органами, які можуть виступати незалежним арбітром щодо “якості” та “репутації на ринку” між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними органами, тощо.
- Окреслені окремі шляхи подолання термінологічної невідповідності дають можливість обрати найбільш доцільні варіанти внесення змін до чинних законів, за результатом чого можна забезпечити не декларативну, а реальну привабливість нашої держави, а також надходження додаткових коштів до державного бюджету.

Література

1. Митний кодекс України (станом на 01.01.2010).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-VI.
3. Терещенко С. С. Ціна та вартість у сфері митного регулювання / С. С. Терещенко, Г. О. Хабло // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 3. – С. 40–48.
4. Терещенко С. Декларування митної вартості та контроль за нею / С. Терещенко // Діловий вісник. – 2006. – № 07(146).
5. Терещенко С. Шляхи реформування митної справи під час фінансово-економічної кризи / С. Терещенко // Митний брокер. – 2009. – № 3 (142). – С. 66–78.
6. The general agreement on tariffs and trade (gatt 1947) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm.
7. Agreement on implementation of article vii of the general agreement on tariffs and trade 1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm.
8. Про затвердження Інструкції про порядок оформлення та використання дозволів на право здійснення вивезення, ввезення та транзиту товарів, що підлягають експортному контролю : Наказ/Інструкція, Державна служба експортного контролю України від 17.11.1997 № 219.
9. Терещенко С. Основи митного законодавства: питання теорії та практики зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / Терещенко С. – К. : Август, 2001. – 422 с.