

## ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНЮВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ СУПУТНІХ ПОСЛУГ

*У статті висвітлено особливості застосування податку на додану вартість та неоднакове тлумачення положень законодавства із зазначеного питання при розгляді судових справ, зокрема, стосовно оподаткування супутніх послуг.*

**Ключові слова:** податок на додану вартість, супутні послуги, бюджетна заборгованість.

Визначення місця й особливостей податку на додану вартість у системі загальнообов'язкових платежів, місця об'єкту в системі елементів правового механізму податку, підстави виникнення правовідносин зі справляння зазначеного податку натепер цікавить як науковців, так і практиків. В той же час, варто зазначити, що особливої актуальності воно набуло з моменту прийняття Податкового кодексу України. До цього часу зазначене питання досліджували такі вчені, як Л.К. Воронова, П.М. Дуравкін, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.

**Метою статті** є висвітлення особливостей застосування податку на додану вартість в Україні. Пропонується внести відповідні зміни до чинного податкового законодавства задля того, щоб уникнути неоднакового застосування судами норм матеріального права. При цьому акцентується увага на існуючих ставках оподаткування супутніх послуг.

Упродовж 2006–2008 рр. Вищим адміністративним судом України у касаційному порядку було переглянуто низку справ, пов'язаних із застосуванням нульової ставки з податку на додану вартість щодо надання супутніх послуг під час експорту товарів за межі митної території України [1]. В усіх випадках предметом розгляду були операції з надання послуг із навантаження-вивантаження або транспортно-експедиційних послуг, здійснювані платниками податку на додану вартість на митній території України стосовно товарів, які були в подальшому експортовані іншими платниками податку (експортерами).

Аналіз ухвалених Вищим адміністративним судом України судових рішень свідчив про неоднакове застосування в розглядуваних справах положень п. 6.2 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість". Зокрема, в одних випадках судові колегії доходили висновку, що супутні послуги повинні оподатковуватися за нульовою ставкою незалежно від місця їх поставки. В ін-

ших випадках суди вважали, що надання супутніх послуг на митній території України має оподатковуватися за ставкою 20%.

У справі за позовом товариства з обмеженою відповідальністю "Спільне підприємство "НІБУЛОН" до Державної податкової інспекції у м. Миколаєві про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення Верховним Судом України [2] було сформульовано правову позицію щодо застосування нульової ставки податку на додану вартість до операцій з поставки супутніх експорту послуг на митній території України. Відповідно до пп 3.1.1 п 3.1 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість", об'єктом оподаткування є операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю).

Згідно із п. 6.1, 6.2 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість" [3], об'єкти оподаткування, визначені ст. 3 цього Закону, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка згідно з цим Законом, оподатковуються за ставкою 20%. Податок становить 20% бази оподаткування, визначеної ст. 4 цього Закону, та додається до ціни товарів (робіт, послуг). При експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить 0% до бази оподаткування. У силу вимог п. 1.14 Закону України "Про податок на додану вартість", супутні послуги – послуги, вартість яких включається відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортуються або імпортуються.

Статтями 259, 260 Митного кодексу України встановлено, що митна вартість товарів – це заявлена декларантом або визначена митним органом ціна, що була сплачена або підлягає сплаті за товари, які

переміщуються через митний кордон України, і обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України. Статтею 274 Митного кодексу України визначено, що митна вартість товарів, що вивозяться (експортуються) з України на підставі договору купівлі-продажу або міни, визначається на основі ціни, яку було фактично сплачено або яка підлягає сплаті за ці товари на момент перетинання митного кордону України. До митної вартості товарів, що вивозяться (експортуються), також включаються фактичні витрати, якщо вони не були раніше до неї включені: а) на навантаження, вивантаження, перевантаження, транспортування та страхування до пункту перетинання митного кордону України; б) комісійні та брокерські винагороди; в) ліцензійні та інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо чи побічно здійснити як умову продажу (експорту) товарів, що оцінюються.

Акти передачі-прийому виконаних робіт, довідки, а також вантажно-митні декларації підтверджують вартість та обсяг послуг наданих нерезиденту через перевантажувальний термінал і включення їх вартості безпосередніми резидентами-експортерами до митної вартості товарів, які експортуються. Вказані послуги із транспортної обробки та перевалки товарів, які експортуються є супутніми такому експорту, а включення декларантом до вантажно-митної декларації їх вартості як складової митної вартості експортованого товару дає підстави для оподаткування цих послуг відповідно до пункту 6.2 Закону України "Про податок на додану вартість" за нульовою ставкою.

Аналогічні висновки зроблені Верховним Судом України [4] у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства "Херсонський комбінат хлібопродуктів" до Державної податкової інспекції у м. Херсоні про визнання нечинними актів індивідуальної дії. Основною причиною виникнення різної судової практики в цій категорії спорів є недосконалість законодавчої техніки в пп. 3.1.3 пп. 3.1 ст. 3 та п. 6.2 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість". Буквальне тлумачення норми ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість" (у редакції Закону України від 25.03.2005 р. № 2505-IV) викликає певні ускладнення. Граматичний аналіз гіпотези розглядуваної норми дає змогу зробити висновок про те, що слова "супутніх такому експорту послуг" належать до слів "при експорті". Отже, фактично законодавець вживає поняття "експорт послуг, супутніх експорту товарів". Виходячи з логіки законодавця, право на застосування нульової ставки виникає тоді, коли платником податку здійснюється експорт послуг, супутніх експорту товарів. Однак, виходячи з визначення митних режимів, наведених у ст. 274 Митного кодексу

України, експорт може застосуватися лише щодо товарів, а не послуг.

З урахуванням наведеного доцільно внести пропозиції щодо внесення змін до чинної редакції зазначених норм матеріального права з метою усунення підґрунтя для неоднакової практики їх застосування судами. Зокрема, доцільно зазначити в пп. 3.1.3 п. 3.1 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість", що об'єктом оподаткування є операції платників податку з вивезення товарів (поставки супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту. Аналогічно, у п. 6.2 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість" слід зазначити, що при експорті товарів та поставці супутніх такому експорту послуг ставка податку становить 0% до бази оподаткування.

Аналіз судової практики показав, що проблемними для застосування є положення пп. 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" щодо права платника податку на стягнення бюджетної заборгованості з нарахуванням відсотків, а саме: суди неправильно визначають період, з якого вказана норма, що містилась у Законі України "Про податок на додану вартість", втратила чинність у частині нарахування відсотків на суму бюджетної заборгованості [1]. Верховним Судом України [5] у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства "Металургійний комбінат "Азовсталь" до Державної податкової інспекції у м. Маріуполі Донецької області та відділення Державного казначейства України у м. Маріуполі Донецької області про стягнення бюджетної заборгованості з податку на додану вартість було зазначено таке.

Скасовуючи рішення судів першої та апеляційної інстанцій, Вищий адміністративний суд України виходив із того, що позивач не має права на отримання процентів, нарахованих на суму бюджетної заборгованості з податку на додану вартість за період з 19 червня по 29 липня 2005 р., оскільки в цей період таке нарахування не було передбачене законом. Відмову на зазначеній підставі у стягненні суми, нарахованої за прострочення бюджетного відшкодування, не можна визнати обґрунтованою. Суди попередніх інстанцій встановили, що Відкритим акціонерним товариством "Металургійний комбінат "Азовсталь" у передбачений законом строк не було відшкодовано податок на додану вартість за квітень 2005 р. Отже, органи державної влади допустили протиправну бездіяльність, яка могла призвести до фінансових втрат позивача, тобто йому могло бути завдано шкоду.

Відповідно до ст. 13 Закону України від 04.12.1990 р. № 509-XII "Про державну податкову службу в Україні", посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватися норм Конституції та законів України, інших нормативних ак-

тів, прав і охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на ці органи функцій, повною мірою використовувати надані їм права. За невиконання або неналежне виконання зазначеними особами своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями цих осіб, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Протягом періоду, за який позивач спочатку просив стягнути бюджетну заборгованість із податку на додану вартість з процентами, її погашення регулювалося певним способом.

До 01.06.2005 р., згідно з пп. 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість", у разі, коли за результатами звітного періоду сума, визначена відповідно до пп. 7.7.1 цієї статті, має від'ємне значення, вона підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України протягом місяця, наступного після подачі декларації. Суми, не відшкодовані платнику податку протягом визначеного в цьому пункті строку, вважаються бюджетною заборгованістю. На суму такої заборгованості нараховуються проценти на рівні 120% від облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент її виникнення, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

Законом України від 25.03.2005 р. № 2505-IV з пп. 7.7.3 п. 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" було виключено норми, що передбачали нарахування процентів за невчасне відшкодування бюджетної заборгованості з податку на додану вартість та було встановлено, що платник податку може прийняти самостійне рішення про зарахування належної йому повної суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань із цього податку наступних податкових періодів. Зазначене рішення відображається платником податку в податковій декларації, яку він подає за наслідками звітного періоду, в якому виникає право на подання заяви про отримання бюджетного відшкодування згідно з нормами цієї статті. При прийнятті такого рішення зазначена сума не враховується при розрахунку сум бюджетного відшкодування подальших податкових періодів.

Пункт 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" у редакції Закону № 2505-IV було доповнено пп. 7.7.8, згідно з яким, сума бюджетного відшкодування, не сплачена у строки, визначені цим пунктом, вважалася бюджетною заборгованістю. На суму бюджетної заборгованості нараховувалася пеня на рівні ставки, розмір якої визначався відповідно до пп. 16.4.1 п. 16.4 ст. 16 Закону України "Про порядок пога-

шення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Зазначена пеня самостійно розраховувалася та сплачувалася органом державного казначейства разом зі сплатою суми бюджетного відшкодування платнику податку. Відповідно до п. 13 "Перехідні положення" розділу 2 Закону № 2505-IV п. 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" набрав чинності з 01.06.2005 р., крім пп. 7.7.8 цього пункту, який мав набрати чинності з 01.01.2006 р. До цієї дати слід було застосовувати процедуру узгодження суми та надання бюджетного (експортного) відшкодування, яка діяла до набрання чинності Законом № 2505-IV, з урахуванням того, що таке бюджетне відшкодування надавалося протягом 30 календарних днів, наступних за днем надання податкової декларації податкового періоду, за наслідками якого виникало право на таке отримання згідно з редакцією пп. 7.7.2 п. 7.7 ст. 7 цього Закону.

Законом України від 07.07.2005 р. № 2771-IV "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законів України", який набрав чинності з 28.07.2005 р., редакцію пп. 7.7.8 п. 7.7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" було змінено і цим підпунктом передбачено, що в разі, коли за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування, платник податку або податковий орган розпочинає процедуру адміністративного оскарження, податковий орган не пізніше наступного робочого дня за днем отримання відповідного повідомлення від платника або ухвали суду про порушення справи зобов'язаний повідомити про це орган державного казначейства. Останній призупиняє процедуру відшкодування в частині оскаржуваної суми до прийняття остаточного рішення з адміністративного або судового оскарження. Після закінчення процедури адміністративного або судового оскарження податковий орган протягом п'яти робочих днів, наступних за днем отримання відповідного рішення, зобов'язаний надати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Тобто, з 28.07.2005 р. Закон України "Про податок на додану вартість" перестав містити норми, що надавали право платникам податку на нарахування процентів за несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість.

**Висновки.** Таким чином, Вищий адміністративний суд України помилково скасував рішення судів попередніх інстанцій. Разом із тим, ухвалюючи рішення про стягнення процентів за несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість за період з 19.06.2005 р. по 29.07.2005 р., суди першої та апеляційної інстанцій не звернули

уваги на те, що позивач мав таке право тільки до 28.07.2005 р., у зв'язку з чим нарахування процентів за 28 і 29 липня 2005 р. є неправильним. Таким чином, Верховним Судом України було визнано, що згідно із Законом України "Про податок на додану вартість" платники податку мають право на нарахування відсотків на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість до 28.07.2005 р.

### Список використаної літератури

1. Інформаційний лист ВАСУ від 20 липня 2010 р. № 1112/11/13-10.
2. Постанова Верховного Суду України від 24.03.2009 р. реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3634357.
3. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР.
4. Постанова Верховного Суду України від 25.03.2009 р., реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3634355.
5. Постанова Верховного Суду України від 20.01.2009 р., додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 13.11.2009 р. № 1530/13/13-09.

Стаття надійшла до редакції 15.09.2013.

---

### Ларина О.В. Особенности оценки бюджетной задолженности на добавленную стоимость при налогообложении сопутствующих услуг

*В статье рассмотрены особенности применения налога на добавленную стоимость и неодинаковое толкование положений законодательства по данному вопросу при рассмотрении судебных дел, в частности, относительно налогообложения сопутствующих услуг.*

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, сопутствующие услуги, бюджетная задолженность.

### Larina O. Features assessment of budgetary arrears on value-added in taxation treaties related services

*The author draws attention to the particular application of VAT and differential interpretation of the law on this issue in the litigation, including the taxation of services related to the underlying services. The author offers suggestions on amending the current version of substantive law in order to eliminate the basis for unequal practice of their application by the courts. In particular, it is useful to note the Law of Ukraine "On Value Added Tax", which is subject to tax payers operations for the export of goods (supply of related services), customs regime of export or re-export.*

*Similarly, the Law of Ukraine "On Value Added Tax" should be noted that the export of goods and the supply of related services such export tax rate is "0" percent of the tax base. Analysis of judicial practice has shown that problem is to apply the provisions of the Law of Ukraine "On Value Added Tax" on the right of the taxpayer to recover fiscal debts with interest. Attention is focused on the fact that the courts in resolving tax disputes should carefully analyze tax legislation in order to avoid uneven interpretation and application of the laws.*

*The reason for unequal judicial practice also has shortcomings legislative technique. Thus, points 3.1.3, paragraph 3.1 of Article 3 and paragraph 6.2 of Article 6 of the Law of Ukraine "On Value Added Tax". Literal interpretation of Article 6 of the Law of Ukraine "On Value Added Tax" (as amended by the Law of Ukraine on March 25, 2005 № 2505-IV) causes some complications. Grammatical analysis of the hypothesis under examination regulations suggests that the words "such export related services" includes the words "upon export." So actually the legislator uses the term "export services related commodity exports." Based on the logic of the legislator, the right to apply a zero rate occurs when the taxpayer of export services related exports. However, based on the definition of customs regimes set out in Article 274 of the Customs Code of Ukraine can export is applicable only to goods and not services.*

**Key words:** value added tax, related services, fiscal debt.