

Чайковська В. В.,
доцент
кафедри адміністративного та господарського права
Одеського національного університету
ім. І. І. Мечникова,
кандидат юридичних наук, доцент

ЩОДО ОКРЕМИХ ПРОБЛЕМ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ПОСЛУГ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Сектор послуг є одним із найбільш поширених елементів міжнародної торгівлі. Згідно із вітчизняним законодавством, надання послуг у зовнішньоекономічній діяльності (далі – ЗЕД) здійснюється у межах національного правового режиму, режиму найбільшого сприяння та спеціального режиму. При цьому профільний Закон про ЗЕД загалом не встановлює якихось особливих правил щодо імпорту / експорту послуг – відповідні умови, вимоги і обмеження містяться в господарському, податковому, митному, валютному та іншому законодавстві. Одночасно, аналогічні режими щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності із надання послуг запроваджено СОТ та у ЄС.

Важливим кроком на шляху до стимулювання експорту послуг (*і вільного руху капіталу – В. Ч.*) виступило скасування вагомого валютно-фінансового бар'єру – вимоги щодо обов'язкового продажу суб'єктами господарювання валютних надходжень (постанова Правління Національного банку № 78 від 18 червня 2019 р. «Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті»). У такий

¹ Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 26.09.2019).

² Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 27.09.2019).

³ Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01.07.2014 р. № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18> (дата звернення: 25.09.2019).

спосіб Національний банк продовжив валютну лібералізацію відповідно до дорожньої карти, яка передбачає поступове зняття усіх валютних обмежень відповідно до покращення макроекономічних умов в Україні.

Проте практично складними і проблемними залишаються наразі питання оподаткування операцій щодо надання послуг у сфері ЗЕД, що пов'язано, серед іншого, і з термінологічними розбіжностями. Загальноцивільне / загальногосподарське розуміння «послуги» не збігається із поняттям «послуги» за ПК України, який, крім того, у своїх положеннях оперує поняттями «постачання послуг» для цілей оподаткування ПДВ (п.п. 14.1.185) та «продаж результатів робіт (послуг)» – при оподаткуванні податком на прибуток (п.п. 14.1.203).

Так, постачання послуг за ПК України – це *будь-яка операція, що не є постачанням товарів* (курсив В. Ч.), чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності. Однак, як відзначають самі податківці, таке всеосяжне визначення постачання послуг часто призводить до плутанини та хибного оподаткування ПДВ робіт як послуг, віднесення до категорії послуг лізингу (оренди) будь-яких товарів, включно з «орендою» нематеріальних активів, тобто договорів з передачі прав на об'єкти інтелектуальної власності чи надання інших майнових прав щодо таких об'єктів, постачання послуг іншій особі на безоплатній основі, послуг, що надаються для спільної діяльності і як внесок у спільну діяльність, тощо¹. Проте, навіть у разі правильного визначення послуги як об'єкта оподаткування проблеми виникають зі встановленням місця її надання / постачання, адже оподаткуванню ПДВ підлягають лише послуги, надані на митній території України. Так, практика сьогодні демонструє неоднозначне вирішення питань щодо встановлення місця постачання і правил оподаткування посередницьких², агентських³ та інших послуг у сфері ЗЕД.

У свою чергу, продаж результатів робіт (послуг) – будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їхньої вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, у тому числі промислової власності (п. 14.1.203 ПК України). У питанні оподаткування податком на прибуток операцій щодо продажу результатів робіт (послуг) доречно долучитися до думки О. Павленка, який допускає еквівалентне використання законодавцем термінів «продаж» і «реалізація» у межах розд. III ПК України (що підтверджує подібний термін «продаж (реалізація) товарів» у п.п. 14.1.202 ПКУ, що стоїть поруч). Ідентифікація операцій саме як надання послуг має важливе значення, наголошує науковець, зокрема, для застосування норм, що регулюють оподаткування доходів нерезидентів (п. 141.4 ПК України), адже, згідно з п.п. «й» п.п. 141.1.4 ПК України, не підлягають оподаткуванню доходи нерезидентів у вигляді виручки чи інших видів компенсації наданих послуг (вартості товарів, виконаних робіт), наданих (виконаних, переданих) резиденту від нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг з міжнародного зв'язку або міжнародного інформаційного забезпечення⁴. Звичайно, ситуація з відсутністю чітких, зрозумілих положень податкового законодавства та усталеної практики його застосування не може бути визнана задовільною та не сприяє довірі іноземних суб'єктів господарювання судовим та податковим органам.

¹ Павленко О. Є «послуги», а є – «послуги» (визначення послуг у ПКУ). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ ni-bu/2016/december/issue-104/article-24238.html>

² Карпова В. Посередницькі послуги в ЗЕД: як визначити місце постачання. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008809

³ Романиук І. Агентські послуги на користь нерезидента. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/faq/question/2367>

⁴ Павленко О. Є «послуги», а є – «послуги» (визначення послуг у ПКУ). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ ni-bu/2016/december/issue-104/article-24238.html>