

**ЩОДО ПРОБЛЕМНИХ АСПЕКТІВ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВОГО  
СТИМУЛЮВАННЯ ЕКСПОРТУ ПОСЛУГ В РОЗРІЗІ ПОДАТКОВИХ  
ПІЛЬГ**

**Чайковська Валентина Володимирівна**

кандидат юридичних наук, доцент  
доцент кафедри адміністративного та господарського права  
Одеський національний університет  
ім. І.І.Мечникова

**Анотація:** У роботі зроблено висновок, що податковий облік експорту послуг повинен бути максимально наближений до суті господарської операції. Розуміння надання послуг за Податковим кодексом України має бути прив'язано до критерію місця споживання послуг.

**Ключові слова:** стимулювання експорту послуг, податковий облік, Податковий кодекс України, господарські операції.

Традиційно вважається, що стимулювання експорту товарів та послуг є одним із вагомих елементів державної економічної політики. Стимулювання експорту дозволяє розширити базу надходження валютних коштів в економіку, створювати нові робочі місця в країні, гнучко інтегруватися у світове економічне середовище.

Разом із тим оподаткування операцій щодо експорту послуг в Україні виявляє суперечливості у контексті термінологічних розбіжностей та пільгового режиму оподаткування.

Зокрема, загальноцивільне/загальногосподарське розуміння «послуги» не збігається із поняттям «послуги» за Податковим кодексом України (далі -ПК України), який, крім того, у своїх положеннях оперує поняттями «постачання послуг» для цілей оподаткування податком на додану вартість (далі – 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, включаючи «оренду» 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, та ін. [1]. Проте, навіть у разі вірного визначення послуги як об'єкту оподаткування, проблеми виникають із встановленням місця її надання/постачання, адже оподаткуванню ПДВ підлягають послуги, надані на митній території України, а трактування місця такого надання пов'язане за загальним правилом із місцем вчиненням зусиль робочої сили щодо створення результату послуги, а не місцем його споживання. Так, практика сьогодні демонструє неоднозначне вирішення питань щодо встановлення місця постачання і правил оподаткування посередницьких [2], агентських [3] та інших послуг у сфері ЗЕД.

Передусім, податкове законодавство ускладнює кваліфікацію послуг як експортної операції саме в частині оподаткування ПДВ. Поняття експорту послуг виключено з законодавства України ще з 2005 року спочатку в Законі України «Про податок на додану вартість», а згодом з розділу V ПКУ.

Для цих цілей визначальним стало правильне визначення місця постачання послуг, адже згідно з п.п. б) п. 185.1 ПК України об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання послуг, «*місце постачання яких*

*розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу». Зазначене правило розповсюджується і на надання послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності: резидентами нерезидентам і нерезидентами – резидентам, однак створює ситуацію, за якої досить складно встановити, чи має місце експорт/імпорт у певних випадках.*

Як справедливо відзначається експертами, «тільки при постачанні послуг, перелічених у п. 186.3 ПКУ, місце постачання визначається за місцем реєстрації отримувача послуги як суб'єкта господарювання або місцем його постійного чи переважного проживання» [4]. Отже, за загальним правилом виключається надання послуг на експорт суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, що є нонсенсом в господарському сенсі. І проблема полягає не лише у тому, що законодавець пішов шляхом відмови від правила про сплату ПДВ за 0 ставкою при експорті послуг, на відміну від положень, які діють для експорту товарів. Отже, фактично експорт послуг залишається у менш привабливому становищі у порівнянні із експортом товарів, а відповідні суб'єкти господарювання-надавачі послуг не можуть отримати кредит з ПДВ, що приходиться на витрати з надання експортованої послуги. Діє лише пільга зі сплати ПДВ. Певною мірою це можна виправдати складністю адміністрування податкового обліку витрат, які несе надавач послуги у зв'язку із наданням відповідної послуги. Але не можна виправдати істотні ускладнення процедур визначення місця постачання експортованої послуги.

Йдеться про те, що законодавець пов'язує місце постачання послуги з місцезнаходженням її отримувача лише із певними, визначеними у п. 186.3 видами послуг. Зокрема, згідно з цією нормою місцем постачання наступних послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання (п. 186.3 ПКУ): а) надання майнових прав інтелектуальній власності; б) рекламні послуги; в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань

інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем; г) послуги з надання персоналу; г) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, окрім транспортних засобів і банківських сейфів; д) телекомунікаційні послуги; е) послуги радіомовлення і телевізійного мовлення; є) надання посередницьких послуг від імені і за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцеві послуг, перерахованих у п. 186.3 ПКУ; ж) надання транспортно-експедиторських послуг.

Із практичного погляду виходить, що лише винятковий перелік послуг вважається таким, що може підпадати під пільгу. Виключаються із пільги непоіменовані у цьому пункті послуги. Така техніка законодавчого закріплення порядку оподаткування ПДВ є незручною для правозастосування, містить істотні юридичні вади (зокрема, сумнівною є кваліфікація оренди як послуги), а також проковує різне тлумачення з боку платників податків та податкових органів. Адже потрібно кожного разу звіряти чи доказувати, що певна послуга саме відноситься до перелічених у п. 186.3. ПК видів послуг. При цьому має враховуватися, що існує низка господарських операцій, у яких досить важко визначити природу послуги. Взяти, для прикладу, надпоширені агентські чи лоцманські послуги, що забезпечують функціонування морегосподарського комплексу. Очевидно, що ці послуги не відносяться до транспортно-експедиторських, але суб'єкти господарювання вимушені будуть називати їх саме транспортно-експедиторськими, аби отримати пільгове оподаткування. Це порушує вимоги господарського порядку та проковує тіньові операції.

Разом із тим, виправданим було б з економічного та правового погляду встановити презумпцію визнання послуги такою, місце надання якої співпадає із місцезнаходженням отримувача послуги, якщо інше прямо не визначено у податковому законодавстві. Це дозволило б узгодити податкові та господарські відносини, а також, що головне, створило сприятливий податковий режим експорту послуг. Останнє, у свою чергу, сприяло би перерахування валютної виручки в Україну від надання таких послуг та підвищило б ділову активність

національних суб'єктів господарювання у взаємовідносинах із зарубіжними суб'єктами господарювання.

Окрему проблему становлять послуги із перевезення вантажів. Сьогоднішній стан законодавства дозволив, серед іншого, фіскальним органам стверджувати, що «якщо послуги з перевезення надаються перевізником – резидентом, то такі послуги підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах (незалежно від того, замовнику – резиденту чи замовнику – нерезиденту надаються такі послуги). Якщо послуги перевезення надаються перевізником – нерезидентом, який не має постійного представництва на митній території України, то операції з постачання таких послуг не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ (незалежно від того, замовнику – резиденту чи замовнику – нерезиденту надаються такі послуги)» [5].

Отже, виходить, що нерезидент, надаючи послуги на території України, користується податковими перевагами перед резидентами України. Певною мірою це є нонсенсом, виявляє гостру розбіжність між створенням рівних умов для усіх суб'єктів господарювання та приписами податкового законодавства, не кажучи вже про принцип захисту національного товаровиробника, який декларується у ст. 6 Господарського кодексу України. Така несправедливість має бути виправлена.

Крім того, звертає на себе увагу, що відповідно до п.п.«а» п.п.195.1.3 п.195.1 ст.195 ПК України за нульовою ставкою оподатковуються операції з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом за умови, що ці міжнародні перевезення здійснюються за єдиним міжнародним перевізним документом. Отже, виникає стимулювання суб'єктів господарювання до оформлення операцій за єдиним транспортним документом навіть тоді, коли це технічно робити не зручно. Принаймні, виникає гостра потреба дублювання певних документів для податкового обліку «паралельно» до оформлення реальної документації. Але законодавство не повинно підштовхувати суб'єктів господарювання до фіктивних операцій. Форма та зміст операцій мають

співпадати. Це з очевидністю нашоєхує на потребу реальної, а не формальної кваліфікації господарських операцій для цілей оподаткування, у в тому числі при перевезенні.

Тут потрібно враховувати й інший аспект – попередження зловживань із пільговим оподаткуванням операцій, які формально оцінюються як зовнішньоекономічні, але такими по суті не є. Наприклад, на думку фіскальних органів, законодавством не передбачено оформлення міжнародного перевезення різними документами, в залежності від відрізка маршруту. А тому нульова ставка ПДВ, визначена п.п.195.1.3 п.195.1 ст.195 ПКУ, «застосовується до операцій з постачання послуг з міжнародного перевезення вантажів по всьому маршруту перевезення вантажів в цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України, за умови, що таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом» [5]. Отже, виходить, що надаючи послугу з міжнародного перевезення за єдиним документом, навіть за незначного відрізка перевезення на території інших країн, перевізник отримує можливість повною мірою відшкодувати собі ПДВ, сплачений під час забезпечення такого перевезення. Це та сама проблема штучного прив'язування зовнішньоекономічної операції до порядку її оформлення, а не до її змісту. Така формалізація, звісно, дуже легко може бути використана недобросовісними платниками податків на свою користь, у тому числі шляхом завищення сум ПДВ, що підлягають відшкодуванню з Державного бюджету, завдяки можливості охоплення формою єдиного документа на перевезення значного обсягу операцій, які по суті зовнішньоекономічними операціями не є. Це чергового разу доводить, що податковий облік зовнішньоекономічних операцій у контексті надання послуг повинен бути максимально наближений до суті господарської операції. У практичному сенсі це означає, що зовнішньоекономічне розуміння надання послуг за ПК України не лише має бути прив'язано до критерію місця споживання послуг, який надається резидентом, але й має бути доповнено положеннями про те, що міжнародним перевезенням вантажів може вважатися

лише перевезення у тій частині, яке стосується забезпечення перевезення територією іншої країни.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Павленко О. Є «послуги», а є — «послуги» (визначення послуг у ПКУ). URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/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](http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008809)
3. Романюк І. Агентські послуги на користь нерезидента. URL : <http://www.visnuk.com.ua/uk/faq/question/2367>
4. ПДВ: практика застосування ПКУ (із прикладами заповнення декларації): Розділ 6. Експорт послуг. В. БРЮХОВИЦЬКИЙ О. Ю. КЛОВСЬКА ВОДОП'ЯНОВА та ін.. *Дебет - Кредит*. №30-31/2012 – URL: <https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9630-31.epub/navPoint-36>
5. Оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг з перевезення вантажів замовнику – нерезиденту за межами митної території України: Державна фіскальна служба. URL: <http://km.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-333450.html>