

НОВІ ПРАВИЛА ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ, ЩО ПЕРЕМІЩУЮТЬСЯ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ (ПРОБЛЕМИ НЕУЗГОДЖЕНОСТІ МИТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОДЕКСІВ УКРАЇНИ)

NEW RULES OF TAXATION OF GOODS RELATING TO PHYSICAL PERSONS IN THE CUSTOMS TERRITORY (PROBLEMS OF DISCONTINUATION OF CUSTOMS AND TAX CODES OF UKRAINE)

Харайн І.І.,
аспірант

Університету митної справи та фінансів

Здійснено порівняльний аналіз положень митного та податкового законодавства в частині регулювання порядку ввезення товарів фізичними особами на митну територію України для особистих, сімейних та інших потреб, не пов'язаних із здійсненням підприємницької діяльності. Виявлено неузгодженість між законодавчими актами та запропоновано шляхи подолання колізій Митного та Податкового кодексів України.

Ключові слова: митна територія України, об'єкт оподаткування, податок на додану вартість, мито, письмове декларування, звільнення від оподаткування.

Осуществлен сравнительный анализ положений таможенного и налогового законодательства в части регулирования порядка ввоза товаров физическими лицами на таможенную территорию Украины для личных, семейных и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Выявлена несогласованность между законодательными актами, и предложены пути преодоления коллизий Таможенного и Налогового кодексов Украины.

Ключевые слова: таможенная территория Украины, объект налогообложения, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, письменное декларирование, освобождение от налогообложения.

A comparative analysis of the provisions of the customs and tax legislation concerning the regulation of the procedure for the importation of goods by natural persons into the customs territory of Ukraine for personal, family and other needs not related to the conduct of business activity is carried out. There was a discrepancy between the legislative acts and the ways of overcoming the collisions of the Customs and Tax Codes of Ukraine.

Key words: customs territory of Ukraine, object of taxation, value added tax, duty, written declaration, exemption from taxation.

Постановка проблеми. Податкове законодавство в Україні зазнає постійних змін. Ледь не щороку, а подекуди й декілька разів на рік законодавець запроваджує нові правила оподаткування, намагаючись віднайти нові шляхи наповнення державного бюджету, прикриваючи свої дії благородними намірами боротьби з контрабандою, приховуванням підприємцями дійсних прибутків та корупцією. У той же час, реформуючи податкове законодавство, законотворець не враховує того, що право є системним і всі його норми є взаємопов'язаними між собою, а тому оновлення правових положень одного нормативно-правового акта вимагає внесення змін і до тих нормативних актів, які з ним пов'язані. Однак часто у Верховні Раді України про це забувають, у зв'язку з чим реформи не приносять тих результатів, на які очікували законотворці, впроваджуючи їх.

Зокрема, задля наповнення державного бюджету країни та врегулювання проблем з переміщення на митну територію неоподаткованих товарів фізичними особами з подальшою реалізацією в Україні, Законом України від 07.12.2017 року № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році», із 1 січня 2018 року набрали чинності нові правила ввезення товарів фізичними особами на митну тери-

торію України передбачені у Податковому кодексі України, однак які законодавець не включив до Митного кодексу України. Таким чином, фізичні особи, які перетинають митний кордон України та працівники органів доходів і зборів зіштовхнулися з колізійним врегулюванням одного й того ж питання двома рівнозначними нормативно-правовими актами. Постає питання: яким із них керуватися під час оподаткування чи звільнення від оподаткування товарів, які переміщують фізичні особи на митну територію України? Враховуючи вище вказане, необхідним є правовий аналіз неузгодженості правових положень Податкового та Митного кодексів України в частині регулювання порядку ввезення товарів фізичними особами на митну територію України та пошук шляхів вирішення зазначених законодавчих колізій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З позиції адміністративного та митного права окремі аспекти переміщення через митний кордон досліджували Є.В. Додін, Л.М. Дорофєєва, С.Ю. Дьоміна, О.С. Іванченко, Б.А. Кормич, С.В. Ківалов, А.В. Мазур, Д.В. Приймаченко, В.В. Прокопенко, О.М. Тропіна, М.Г. Шульга, О.П. Федотов та інші. Однак, враховуючи, що нові правила переміщення товарів на митну територію України набули чинності з 1 січня 2018 року, проблематика даного питання є актуальною та не вивчалася.

Метою статті: полягає в: – аналізі правил оподаткування товарів, що переміщуються фізичними особами на митну територію України; – правовому аналізі неузгодженості статті 374 Митного кодексу України та підпункту 196.1.18 статті 196 Податкового кодексу України щодо ввезення товарів громадянами на митну територію України та пошук шляхів подолання вказаної колізії в правовому регулюванні різними законодавчими актами рівної юридичної сили одного й того ж питання.

Виклад основного матеріалу.

07.12.2017 року Верховна Рада України ухвалила Закон України № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» (далі – Закон №2245-VIII). Законом № 2245-VIII передбачено з 01.01.2018 року зміни до статі 191 (підпункт 191.2.3 пункту 191.2 – зміна бази оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ)) та статті 196 (підпункту 196.1.18 пункту 196.1 – щодо визначення операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ та яким, серед іншого, внесені зміни до правил безмитного ввезення товарів на митну територію України громадянами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі) Податкового кодексу України (далі – Податковий кодекс). Зокрема, з 1 січня 2018 року податком на додатну вартість не оподатковуються операції з:

1) ввезення на митну територію України фізичними особами в ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення (ліміт ваги багажу встановлюється авіаперевізниками);

2) ввезення на митну територію України в ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні більше ніж 24 години та яка в'їжджає в Україну не частіше одного разу протягом 72 годин;

3) ввезення на митну територію України в ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 50 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин [1].

У той же час відповідно до ч. 2 ст. 374 Митного кодексу України (далі – Митний кодекс), товари (за винятком підакцизних), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, що вво-

зяться громадянами на митну територію України в ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення, та товари (крім підакцизних), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, що ввозяться громадянами на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України, не підлягають письмовому декларуванню та не є об'єктами оподаткування митними платежами. Вказане правило застосовується в разі, якщо особа, яка ввозить товари на митну територію України, в'їжджає в Україну не частіше одного разу протягом однієї доби. У разі якщо товари в обсягах, що не перевищують наведених вище обмежень, ввозяться на митну територію особою, яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом однієї доби, такі товари підлягають письмовому декларуванню в порядку, встановленому Митним кодексом та оподатковуються за ставками, встановленими Податковим кодексом України [2]. Отже, згідно з митним законодавством ввозити на митну територію України будь-яким транспортом, крім повітряного, один раз на добу можна товар вартістю до 500 євро, однак нові зміни до Податкового кодексу означають, що громадяни кожної доби можуть переміщувати на митну територію України будь-яким видом транспорту, крім повітряного, товари на суму до 50 євро.

Порушення вказаних вище норм передбачає сплату ПДВ та мита. Зокрема, якщо фізична особа порушила одну з часових вимог (наприклад, перебувала за кордоном менше 24 годин або в'їжджала в Україну частіше одного разу протягом 72 годин), тоді вона зобов'язана буде сплатити до державного бюджету 20% ПДВ з вартості, що перевищує 50 євро.

У випадку, якщо фізичною особою дотримані часові умови перетину кордону, передбачені Податковим кодексом, але вартість товару перевищує 500 євро, тоді базою оподаткування товарів буде частина сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 500 євро. Такі товари оподатковуються ввізним митом за ставкою 10% та ПДВ за ставкою 20%. Враховуючи, що ПДВ та мито розраховується від вартості товарів, то в сумі це буде більше 30% податків.

Крім того, якщо дотримані часові і вартісні умови ввезення товарів на митну територію України, але сумарна вага переміщуваних товарів перевищує 50 кг., то необхідно сплачувати 10% мита і 20% ПДВ (у такому випадку база оподаткування таких товарів обчислюється пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг., при цьому ПДВ розраховується від вартості товарів з нарахованим митом, що в сумі буде більше 30% податків) (табл. 1).

Якщо порівняти чинну редакцію Податкового кодексу з попередньою, то можна зробити висновки про те, що зміни щодо ввезення товарів на митну територію України торкнулися лише автомобільних, пішохідних та залізничних пунктів пропуску,

Таблиця 1

Оподаткування товарів, що переміщуються на митну територію України фізичними особами через інші ніж відкриті для повітряного сполучення пункти пропуску через державний кордон України

Вартість товарів, що ввозяться	50 євро (50 кг.)	500 євро (50 кг.)	500 євро (50 кг.)	Не більше 10000 євро
Період відсутності громадянина на території держави	-	менше 24 годин	-	-
Частота переміщення	-	в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин	частіше одного разу протягом однієї доби	-
Ставки мита, яка застосовується	Безмитне ввезення	20% ПДВ	10% мито 20% ПДВ	10% мито 20% ПДВ

а ось норми безмитного ввезення товарів на територію України літаком залишилися незмінними. Вказане пояснюється тим, що основною метою таких змін являється боротьба з переміщенням товарів на митну територію України для особистого некомерційного використання. На думку очільників Державної фіскальної служби України, запровадивши норму про перебування закордоном не менше 24 годин, «човниковий» бізнес просто втрапить сенс, внаслідок чого черги на кордоні зникнуть [3]. Слід відмітити, що вказані зміни до Податкового кодексу також підтримують й більшість пересічних громадян, на думку яких, це призведе не лише до зменшення черг на кордоні та вільного пішого перетину кордону, але й поліпшення думки про українців в країнах Європи [4].

Порядок ввезення товарів фізичними особами на митну територію України регулюється не лише п. 196.1.18 ст. 196 Податкового кодексу, але й статтею 374 Митного кодексу, які є взаємопов'язаними. Однак зміни правил безмитного ввезення товарів на територію України, внесені до Податкового кодексу, не були внесені до Митного кодексу, у зв'язку з чим виникає питання: яким правовим актом слід користуватися при вирішенні питання про те, чи оподатковується товар, який ввозиться на митну територію України, чи він звільняється від такого оподаткування? Така неузгодженість полягає в тому, що відповідно до нової редакції п. 196.1.18 ст. 196 Податкового кодексу, на митну територію України фізичні особи, повертаючись із-за кордону, можуть ввезити товари загальною вартістю до 1000 євро літаком і 500 євро (вагою до 50 кг) іншими видами транспорту за умови, що були відсутні в країні більше 24 годин і в'їжджають не частіше одного разу протягом 72 години. Якщо цих часових норм не дотримуватися, ввозити товари можна лише на суму до 50 євро. Відповідно ж до ч. 2 ст. 374 Митного кодексу, фізичні особи можуть переміщувати щодоби на митну територію України товари вартістю до 500 євро. Таким чином, можна побачити, що одне й те ж саме питання по-різному врегульовано двома рівнозначними нормативно-правовими актами, які допускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків.

Відповідно до ч. 2 ст. 1 Митного кодексу відносно, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються Митним кодексом, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань

оподаткування. Відповідно ж до ч. 4 ст. 3 Митного кодексу в разі, якщо норми законів України чи інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи допускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків підприємств і громадян, які переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, чи прав та обов'язків посадових осіб органів доходів і зборів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення як на користь таких підприємств та громадян, так і на користь органу доходів і зборів, рішення повинно прийматися на користь зазначених підприємств і громадян [2]. Крім того, податкове законодавство України ґрунтується на принципі *in dubio pro tributario*, тобто презумпції правомірності рішення платника податку, який закріплено у пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу, в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Даний принцип продубльований у п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу, відповідно до якого в разі, коли норма Податкового кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Податкового кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [5].

Відсутність у законодавстві необхідної чіткості та точності щодо такого важливого питання як оподаткування предметів, що переміщуються фізичними особами через митний кордон України, порушує вимоги «якості закону» та не забезпечує єдиний підхід реалізації вищевказаних норм посадовими особами органів доходів і зборів, чим можуть порушуватися права фізичних осіб.

У той же час з 1 січня 2018 року посадові особи органів доходів і зборів, керуючись правовою аксіомою, згідно з якою із двох рівнозначних актів, які регулюють одні й ті ж суспільні відносини застосовують той, який прийнятий пізніше, тобто положення Податкового кодексу. Проте, вважаємо, що задля вирішення вказаної проблеми законодавцеві необхідно негайно внести зміни до Митного кодексу з метою приведення його у відповідність із Податковим кодексом у частині врегулювання положень щодо умов ввезення фізичними особами товарів на митну територію України.

Висновки з даного дослідження та перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Підсумовуючи проведене вище дослідження, слід відмітити, що мета змін до правил безмитного ввезення товарів на територію України громадянами у ручній поклажі

та/або у супроводжуваному багажі є цілком зрозумілою – боротьба із ввезенням товарів не для особистих, сімейних потреб, а для комерційного використання. Необхідність введення певних податкових обмежень наведених випадках давно назріла і обговорювалась як серед громадськості, так і в органах державної влади. Проте вважаємо, що зміни повинні бути обґрунтованими і системними, а тому без внесення відповідних змін до Митного кодексу України прийнятті зміни до Податкового кодексу України не можна вважати системними та дієвими. Невідповідність норм безмитного ввезення товарів, визначених у двох кодифікованих актах, що мають рівну юридичну силу, на практиці зведе нанівець усі благі наміри законодавця.

Проблеми, порушені в цій статті, потребують свого подальшого наукового дослідження та обґрунтування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
2. Митний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. Ст. 552.
3. Тузяк Н. Нові митні правила для Українців. Як це тепер працює? URL: https://zaxid.net/novi_mitni_pravila_dlya_ukrayintsiv_yak_tse_teper_pratsyuye_n1446243.
4. Біляковська Х. Нові схеми контрабандистів: що придумали «човники» цього разу, аби обійти митне законодавство. URL: <http://expres.ua/digest/2018/01/22/281367-novi-shemy-kontrabandystiv-prydumaly-chovnyky-cogo-razu-aby-obiyty-mytne>.
5. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України ВВР. 2011. №№ 13-17. Ст. 112.