

*С. О. Корецька,*

*д. е. н., професор, Національний університет водного господарства та природокористування*

*Н. М. Левченко,*

*д. держ. упр., доцент, професор кафедри фінансів та кредиту,*

*Запорізький національний технічний університет*

*С. В. Пальчиковський,*

*Запорізький національний технічний університет*

## ВПЛИВ КОДУВАННЯ НА ФОРМУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

*S. O. Koretska,*

*The Doctor of Economics, the professor, the professor of management of a transport infrastructure*

*National university of a water management and wildlife management*

*N. M. Levchenko,*

*The doctor of the government, the senior lecturer, the professor of chair of the finance and the credit,*

*the Zaporozhye national technical university*

*S.V. Palchikovskij,*

*The Zaporozhye national technical university*

### INFLUENCE OF CODING ON FORMATION OF CUSTOMS COST OF VEHICLES

*У статті розглянуто проблеми правильності визначення за українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності товарної позиції транспортних засобів та формування їх митної вартості при ввозі на митну територію України.*

*In article problems of correctness of definition according to the Ukrainian classification of the goods of foreign trade activities of a commodity position of vehicles and formations of their customs cost are considered at import on customs territory of Ukraine.*

*Ключові слова: кодування товарів, товарна позиція, митно-тарифне регулювання, митна вартість товарів, митний контроль.*

*Key words: coding of the goods, a commodity position, customs-tariff regulation, customs cost of the goods, the customs control.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Інтеграція України у світову економіку передбачає проведення керованої та диференційованої політики відкриття українського ринку для іноземних товарів на засадах домовленостей ГАТТ/СОТ. У цьому процесі українським необхідним є врахування особливостей сучасного стану економічних перетворень в Україні, зокрема у складі механізмів митно-тарифного регулювання експортно-імпортних операцій.

Світовий досвід свідчить, що ефективне митно-тарифне регулювання забезпечується за умови правильного застосування процедур стягнення мита, законодавчого закріплення класифікації товарів згідно з товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) та визначення митної вартості товарів, яке у контексті здійснення тарифного регулювання зовнішньоторговельних операцій є одним з визначальних елементів декларування товарів та однією з найскладніших процедур у міжнародній митній практиці. Тож, забезпечення прозорого та зрозумілого всім учасникам кодування товарів слід визнати підґрунтям правильності відображення в обліку митної вартості товару та вірності визначення суми мита.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Найбільш ґрунтовно питання формування митної вартості товару при здійсненні операцій з зовнішньоекономічної діяльності розглянуто у працях М. Юнко, А. Чуйко, О. Ніколаєнко, Я. Карцева, С. Бабенко, С. Барамзін, П. Дзюбенко та ін. Разом з тим, більшість досліджень науковців лише констатують та роз'яснюють існуючу нормативно-правову базу щодо митно-тарифного регулювання, проте не ставлять за мету висвітлення впливу кодування товарів зовнішньоекономічної діяльності на формування їх митної вартості.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою досліджень є встановлення впливу кодування на митну вартість товарів та транспортних засобів, що ввозяться на митну територію України.

#### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність єдиного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку та оцінки митної вартості товару, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства.

Відсутність методичних вказівок і рекомендацій щодо застосування окремих П(С)БО уповільнює процес трансформації бухгалтерського обліку до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог. Саме тому виникає потреба у подальшому розвитку методології обліку та оцінки митної вартості товару.

Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами. Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки "франко-завод" початковою обліковою ціною є контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами [3, ст. 143]. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог П(С)БО № 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. (зі змінами і доповненнями) [10], тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає: 1) вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника; 2) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування; 3) суми ввізного мита та митних зборів; 4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством; 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні

для використання в запланованих цілях. Таким чином, повна імпортна вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу, підгрунтям визначення яких є саме митна вартість товару.

Найважливішим моментом при визначенні митної вартості є правильне визначення коду товару згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), яка базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів і розроблена з урахуванням товарної номенклатури Митного тарифу України та визначальних для класифікації характеристик товару [9, ст. 67 п. 1]. В УКТЗЕД товари систематизовано у 21 розділ, 97 товарних груп, підгрупи, товарні позиції, субпозиції та підсубпозиції. У вантажній митній декларації товар кодується десятизначним цифровим кодом відповідно до УКТЗЕД, у якому перші дві цифри означають товарну групу товару, перші чотири — його товарну позицію, перші шість — код товару згідно з ГС [1, ст. 467]. Тобто для класифікації товарів у різних товарних позиціях використовують такі критерії: матеріали, з яких товари виготовлені; функції, що вони виконують; ступінь обробки цих товарів. Деякі товари можуть бути частинами і додатками інших товарів, що також враховано в товарній номенклатурі.

Слід зауважити, що визначення коду за УКТЗЕД здійснює, відповідно до ст. 69 Митного кодексу України, декларант. На митний орган покладено лише функцію контролю правильності класифікації товарів згідно з УКТЗЕД, поданих до митного оформлення. Порядок перевірки митними органами коду товару регулюється Митним кодексом України та Наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Порядку роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України" від 30 травня 2012 року № 650, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02 липня 2012 року за № 1085/21397 [11]. У разі, коли виявлено неправильну класифікацію товару, митний орган має право самостійно класифікувати ці товари і рішення митних органів щодо класифікації цих товарів є обов'язковими. Декларант, у разі незгоди з рішенням митного органу, має право оскаржити його у порядку, визначеному главою 4 Митного кодексу України [9]. Висновки інших органів, установ та організацій щодо визначення кодів товарів згідно з УКТЗЕД при митному оформленні мають інформаційний або довідковий характер [9, ст. 69 п. 8].

Переважно, при визначенні товарної позиції у декларантів не виникає проблем, але інколи виникають ситуації (в більшості випадків при декларуванні транспорту), коли складно визначити код за УКТЗЕД. Адже товар у міру складності конструкції може підпадати під декілька кодів, з яких необхідно вибрати ту товарну позицію, яка підходить до даного товару згідно Правил інтерпретації УКТЗЕД.

Як приклад можна навести ситуацію, коли спеціалізований автомобіль (асенізаційну машину) декларантом було віднесено до товарної позиції 8705 "Моторні транспортні засоби спеціального призначення, крім призначених головним чином для перевезення людей або вантажів" згідно "Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності", а на митниці було прийнято рішення про зміну коду на 8704 "Моторні транспортні засоби для перевезення вантажів", внаслідок чого ставка мита зросла з 5% до 10%.

У даному випадку рішення митників є спірним, бо згідно до Пояснення до товарної позиції 8705 пункту 4 в товарну позицію включаються: вантажні автомобілі, застосовані для очищення вулиць, стічних каналів, аеродромних злітно-посадочних смуг і т. п. (наприклад, автомобілі для прибирання доріг (підмітальні машини), автомобілі-розкидувачі, комбіновані підмітально-мийні машини та асенізаційні машини) [13].

Митним органом аргументована відповідь тим, що даний автомобіль відноситься до автомобілів-цистерн, отже підпадає під товарну позицію 8704, куди, окрім інших, вони входять [13]. Крім того, в даній ситуації діє правило 3 (с) "Правил інтерпретації УКТЗЕД": "товар, класифікацію якого не можна здійснити відповідно до правил 3 (а) або 3 (б), повинен класифікуватись в товарній позиції з найбільшим порядковим номером серед номерів товарних позицій, що розглядаються". Тобто, в даному випадку вірним слід визнати код 8705 [2].

Існують ситуації, в яких декларанти обирають неправильну товарну позицію, пояснюючи це проведенням товарознавчої експертизи чи визначення коду, виходячи з самостійного вивчення технічної документації. Так, зокрема, декларантом під час здійснення митного оформлення оприскувача самохідного марки John Deere 4710 задекларовано його згідно з УКТЗЕД за

кодом 8424 "Самохідні оприскувачі" і застосовано ставку ввізного мита не 0%, а 10%. Декларантом віднесено вищевказаній товар до підкатегорії 8424 з тієї причини, що до даної категорії товарів відносяться: механічні пристрої (з ручним керуванням або без нього) для розбризкування або розпилення рідких чи порошкоподібних речовин [12].

Митними органами під час контролю було прийнято рішення про зміну коду на 8705. Своє рішення митні органи регламентували положенням ст. 1 Закону України "Про автомобільний транспорт" [4] та Поясненням УКТЗЕД, в яких зазначено, що самохідні оприскувачі підпадають під визначення "транспортний засіб спеціального призначення", тобто моторний транспортний засіб, спеціально сконструйований для розміщення оприскувального обладнання, де шасі та робоче обладнання не утворюють єдиний механічний агрегат. Основною метою зазначеного транспортного засобу є не перевезення людей чи вантажів, а використання нетранспортної функції — оприскування, а відтак зазначений товар може класифікуватися в товарних позиціях 8424 та 8705 згідно з УКТЗЕД з урахуванням положень 1 та 6 Основних правил інтерпретації класифікації товарів, пояснень до товарної позиції 8424 та пояснень до товарної позиції 8705 УКТЗЕД (лист ДМСУ від 02.04.2009 р. № 11/4-10.29/2985-ЕП, з змінами від 07.04.2009 р. № 11/4-10.29/3176-ЕП та від 13.08.2009 р. № 11/4-10.14/7748-ЕП [7]).

Як вбачається із протоколу № 01-42р-11 від 08.07.2011 року приймальних випробувань з метою державної реєстрації (а.с.148-164) оприскувача самохідного John Deere 4710, до складу конструкції оприскувача самохідного входять шасі, рама, ходова частина, двигун, кабіна, рульове керування, гідросистеми та електросистеми органів керування. Тож, визначення коду декларант здійснював, виходячи з самостійного вивчення технічної документації, акцентуючи при цьому увагу на те, що самохідні оприскувачі марки John Deere моделі 4710 не призначені для виконання інших функцій, крім розпилення рідин спеціального призначення для використання у сільському господарстві. Отже, вищезазначені характеристики підпадають під Пояснення до товарної позиції 8424 УКТЗЕД та роз'яснення ДМСУ про класифікацію таких товарів згідно листа від 22.03.2005 р. за № 37/37-1465-ЕП "Про класифікацію самохідного оприскувача".

Проте митними органами доведено, що згідно роз'яснення Державної митної служби України у листі № 11/4-10.29/2985-ЕП від 02.04.2009 року, введеного в дію 13.08.2009 року, самохідні оприскувачі марки John Deere моделі 4710 необхідно класифікувати згідно з УКТЗЕД як самохідні оприскувачі у товарній позиції 8705.

Слід звернути увагу, що всі розглянуті вище ситуації відносяться до складних випадків кодифікації товару. Згідно ст. 69 п. 5 під складним випадком кодифікації товару розуміється випадок, коли у процесі контролю правильності заявленого декларантом або уповноваженою ним особою коду товару виникають суперечності щодо тлумачення положень УКТЗЕД, вирішення яких потребує додаткової інформації, спеціальних знань, проведення досліджень тощо [9].

Державна митна служба, щоб зменшити ризики неправильного визначення коду товару за УКТЗЕД для товарів, показники якості яких впливають на класифікацію товарів, що ввозяться на митну територію України, та які можуть бути встановлені шляхом перевірки достовірності декларування та проведення лабораторних досліджень своїм Листом "Щодо забезпечення здійснення митними органами державного контролю за якістю продукції, що імпортується на митну територію України" від 21 лютого 2012 року № 16/2-16.2/366-ЕП, встановила перелік таких товарів, правильний код УКТЗЕД для них та можливі шляхи недостовірності декларування [8].

Тому для уникнення подібних проблем та затримки з митним оформленням необхідно відповідно до ст. 23 Митного кодексу України звернутися до митного органу для отримання попереднього рішення (ПРК) про класифікацію та кодування товару. Таке рішення виносять до початку переміщення товарів через митний кордон України. Форма попереднього рішення та порядок його прийняття визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну програму у сфері фінансів. Строк прийняття ПРК становить 30 календарних днів з дня отримання митним органом відповідного звернення і може бути продовжений ще на 15 календарних днів у разі необхідності.

При подачі письмового звернення до митного органу про прийняття попереднього рішення про класифікацію та кодування товару необхідно керуватись Наказом Міністерства фінансів України № 650 від 30 травня 2012 року "Про затвердження Порядку роботи відділу митних платежів, підрозділу митного

оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України", зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 липня 2012 року за № 1085/21397, в якому зазначено порядок прийняття митними органами ПРК [11].

Хоча строк отримання ПРК може становити до 45 днів, існують певні вигоди в майбутньому, адже він діє протягом трьох років з дня його прийняття та відповідно до ст. 23 Митного кодексу України попереднє рішення є обов'язковим для виконання будь-яким митним органом.

Крім того, Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07 липня 2011 року № 3609-VI внесено зміни до Податкового кодексу України [5]. Зокрема, перелік реквізитів податкової накладної було доповнено новим "код товару за УКТЗЕД" [5, п. 88].

Слід зазначити, що дана норма стосується лише підкацизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України. У статті 215 Податкового кодексу України визначено перелік підкацизних товарів та їх коди згідно з УКТЗЕД, тому при здійсненні операції з реалізації підкацизних товарів зазначені коди мають відображатись у податковій накладній [6].

Щодо товарів імпортованих на територію України, то платник податку повинен у графі 4 "код товару за УКТЗЕД" податкової накладної зазначити код УКТЗЕД, що вписаний у вантажній митній декларації, котра була оформлена при ввезенні цих товарів на митну територію України. Крім того, цей код має зазначатись за всім ланцюгом постачання таких товарів до моменту їх продажу кінцевому споживачу чи перетворення в інший продукт або до моменту, коли такі товари стають частиною іншого в результаті переробки чи виробництва [14].

Але у платників податку виникають певні труднощі, такі як: 1) брокери не завжди вказують той самий код товару на той самий товар; 2) отже на однакові товари різні постачальники можуть виписати різні коди УКТЗЕД.

Для вирішення цієї проблеми може бути доцільним застосування партійного обліку — методу обліку товарних запасів, за яким кожна партія товарів враховується відокремлено. Тобто у випадку, коли існують розбіжності у кодах на однакові товари, отримані від різних постачальників, буде доцільним розглядати ці товари як різні товари. Це суттєво збільшить витрату часу на облік, але разом з тим дозволить зменшити ризики санкцій з боку податкової у разі перевірки.

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Отже, оскільки підприємства стикаються з проблемами визначення коду товару за УКТЗЕД при митному оформленні, доцільним буде для вирішення цього питання звертатися до митних органів з проханням про попереднє рішення, згідно з яким декларант матиме право протягом трьох років при митному оформленні використовувати товарну позицію, котра була визначена для цього виду товару у попередньому рішенні.

Процедуру проходження митного контролю на кордоні країни традиційно сприймають як громіздку за часом та розумінням ресурсного забезпечення і документального оформлення. Саме тому з ініціативи ЄС у її країнах-членах й асоційованих членах реалізують програму "Електронна митниця", суть якої проявляється в упровадженні електронної форми декларації та митного оформлення. У європейських країнах формується так зване "електронне митне середовище" — шляхом упровадження електронних систем контролю за імпортом та експортом товарів, функціонування Митного інформаційного порталу ЄС.

Тож Україні не варто ігнорувати світовий досвід, оскільки формування єдиного інформаційного простору необхідне для ефективності та дієвості системи митної взаємодії країн з іншими країнами. Для конвергенції митних відносин країн не лише в межах ЄС в останні роки розроблено програмне забезпечення системи ASYCUDA (Automated System for Customs Data) — комп'ютеризованої системи митного управління, що містить дані з основи процедур зовнішньої торгівлі та сприяє обміну торговою і митною інформацією між країнами. Нині ця програма працює у більш як 90 країнах світу. Практика митного співробітництва країн підтверджує, що застосування інформаційних технологій стає суттєвим чинником підвищення ефективності митних процедур. У главі 7 Кіотської конвенції "Застосування інформаційних

технологій" зазначено, що їх застосування змінило заходи, за допомогою яких митні органи здійснюють свої функції з контролю та справляння податків. Нині у більшості країн запроваджена система подання декларацій в електронній формі, їх опрацювання дає змогу:

- підвищити рівень продуктивності роботи як митних органів, так і суб'єктів ЗЕД;
- зменшити витрати митних органів шляхом: прискореного випуску товарів; своєчасного отримання точної інформації; використання кращих можливостей правозастосування; скорочення скупчення людей у приміщеннях митниці;
- ефективно проводити митне оформлення ще до прибуття товару на митницю.

## Література:

1. Гребельник О.П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підручник. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 696 с.
2. Додаток до Закону України "Про митний тариф України" від 05 квітня 2001 року № 2371 — III, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2371%D0%B0-14>
3. Дубініна А.А., Сорокіна С.В., Зельніченко О.І. Митна справа: підручник. — К.: Центр навчальної літератури, 2010. — 320 с.
4. Закон України "Про автомобільний транспорт" від 5 квітня 2001 року № 2344 — III, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>
5. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07 липня 2011 року № 3609 — VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Косміна Л., Бабенко С. Деякі питання виписування податкової накладної у зв'язку із запровадженням обов'язкового реквізиту "код товару згідно з УКТЗЕД" / Л. Косміна, С. Бабенко // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 45. — С. 34—37.
7. Лист Держмитслужби України від 2 квітня 2009 року № 11/4-10.29/2985-ЕП, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v2985342-09>
8. Лист ДМСУ "Щодо забезпечення здійснення митними органами державного контролю за якістю продукції, що імпортується на митну територію України" від 21 лютого 2012 року № 16/2-16.2/366-ЕП [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://document.ua/shodo-zabezpechennja-zdiisnennja-mitnimi-organami-derzhavnog-doc89565.html>
9. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495 — 6, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495%D0%B2-17/paran219#n219>
10. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси" від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 року за № 751/4044 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
11. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Порядку роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України" від 30 травня 2012 року № 650, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 02 липня 2012 року за № 1085/21397 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish/article;-jssessionid=D9A82BDE890EBCF1D24E26711A3E8187?art\\_id=3508227&cat\\_id=295976](http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish/article;-jssessionid=D9A82BDE890EBCF1D24E26711A3E8187?art_id=3508227&cat_id=295976)
12. Постанова Вінницького Апеляційного суду у справі № 2270/5683/11 від 29 лютого 2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.vaas.gov.ua/files/file/Docs/court\\_decisions/2012.03.16/2270\\_5683\\_11.doc](http://www.vaas.gov.ua/files/file/Docs/court_decisions/2012.03.16/2270_5683_11.doc)
13. Пояснення до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, зі змінами та доповненнями, затвержені Наказом Державної митної служби України від 30 грудня 2010 року № 1561 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/publish>
14. Чуйко Л. Код товару згідно з УКТЗЕД у податковій накладній / Л. Чуйко // Всеукраїнська мережа ЛІГА:ЗАКОН. — 20.10.2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/>

Стаття надійшла до редакції 23.01.2013 р.