

цивільно-правових відносин, зумовлена їхнім постійним розвитком і розгалуженням, дозволяє припустити, що нинішнього часу й у майбутньому можуть виникати інші не договірні підстави виникнення множинності осіб у зобов'язанні, які, без сумніву, являтимуть собою певні юридичні дії. Саме тому треба виокремити ще й третю підставу, яка з урахуванням можливих майбутніх новоутворень має загальний характер і сприяє можливості дослідження цієї проблематики в майбутньому, – інші юридичні факти. При цьому слід наголосити, що створення об'єктів права інтелектуальної власності, а також рішення суду не можуть належати до таких юридичних фактів з урахуванням уже викладених міркувань.

## Література

1. Кикоть Г. Проблема класифікації юридичних фактів у сучасній теорії права [Електронний ресурс] / Киголь В. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/1002/%CA>
2. Заїка Ю. О. Українське цивільне право / Заїка Ю. О. – К. : Істина, 2005. – 312 с.
3. Рішення Сихівського районного суду м. Львова від 11.01.2011 р. № 15681178 у справі № 2-389/11 про відшкодування матеріальної і моральної шкоди [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/15681178>
4. Рішення Апеляційного суду Чернігівської області від 05.01.2012 р. № 20769466 у справі № 22-ц-129/2012 про відшкодування моральної шкоди [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/20769466>
5. Рішення Олександрійського міськрайонного суду Кіровоградської області від 18.04.2013 р. № 30957974 у справі № 1118/6964/12 про усунення загрози майну і відшкодування шкоди [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30957974>
6. Рожкова М. Юридические факты в гражданском праве [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.rozhkova-ma.narod.ru/books\\_text/JUR-FACTI.htm](http://www.rozhkova-ma.narod.ru/books_text/JUR-FACTI.htm)



УДК 347.168

**О. В. Чуприна**, здобувач кафедри адміністративного права Національного університету “Юридична академія України імені Ярослава Мудрого”

**ПЕРЕРобКА ТОВАРІВ НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ:  
ДИНАМІКА ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН**

*У результаті порівняльного аналізу норм митного законодавства, що регламентує митний режим переробки на митній території, актів офіційного його тлумачення та практики застосування відбувається пошук відповіді на питання щодо позитивного та негативного вектора законодавчих змін.*

**Ключові слова:** переробка на митній території; Митний кодекс; практика застосування; ремонт; країна походження.

*В результате сравнительного анализа норм таможенного законодательства, регламентирующего таможенный режим переработки на таможенной территории, актов официального его толкования и практики применения происходит поиск ответа на вопрос положительного и отрицательного вектора соответствующих законодательных изменений.*

**Ключевые слова:** переработка на таможенной территории; Таможенный кодекс; практика применения; ремонт; страна происхождения.

© О. В. Чуприна, 2014

*As a result of a comparative analysis of the customs legislation norms regulating the processing customs regime and the acts of its official interpretation and applying practice there is a search of an answer to the question on the positive and negative vector of the corresponding legislative changes.*

**Key words:** *a processing in the customs territory; the Customs Code; an applying practice; a repair; a country of origin.*

**Постановка проблеми.** Розвиток законодавства, що регламентує митні режими переміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, цілком може слугувати індикатором глобальних перетворень у сфері митного регулювання, пов'язаних із розробкою і прийняттям Митного кодексу України від 13 березня 2012 р., адже єдиним поняттям у цьому законі, що сформульоване через виключно юридичне словосполучення “комплекс взаємопов'язаних правових норм” і насамперед обумовлює власне митну процедуру, є поняття “митний режим”.

За умов складної соціально-економічної ситуації, що склалася нині у державі, дуже важливо через механізми функціонування саме так званих економічних режимів створити сприятливі умови для ведення зовнішньоекономічної діяльності, створення нових робочих місць.

До таких економічних режимів належить і митний режим переробки товарів на митній території України, з'ясування шляхів та проблем удосконалення і практики застосування якого – важливе завдання для правового дослідження. Тут традиційним є питання синхронності новелізації митного законодавства і практики його застосування. Тож успішність процесу деталізації й водночас уніфікації законодавства, що регулює згаданий вище митний режим, мусимо розглядати крізь призму цілковито практичних проблем (а) визначення країни походження товарів, що можуть у нього заявлятися, (б) розмежування змісту операцій з переробки товарів, адже це неминуче впливає на механізм оподаткування (перманентність змін переліку й змісту цих операцій).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Митний режим переробки на митній території України є традиційним об'єктом дослідження. Зокрема, Т. С. Єдинак сконцентрувала свою увагу на проблемах державного регулювання операцій з давальницькою сировиною як способу незаконного відшкодування експортного ПДВ та ухилення від оподаткування [1], О. М. Задорожній – на облікових операціях з давальницькою сировиною на території України [2], Р. К. Касимбеков – на вдосконаленні правового регулювання митних процедур переробки в Митному союзі ЄврАзЕС [3]. Водночас недостатньо уваги приділено питанням оцінки позитивних і негативних аспектів розвитку митного законодавства в тій частині, в якій воно встановлює правила митного режиму переробки на митній території України.

**Мета статті** – на ґрунті порівняльного аналізу норм митного законодавства, що регулював і нині регламентує митний режим переробки на митній території, актів офіційного і неофіційного його тлумачення, а також практики застосування знайти відповідь на питання щодо позитивних та негативних рис відповідних законодавчих змін.

**Виклад основного матеріалу.** Узагальнення практики функціонування митного режиму переробки на митній території України в умовах дії Митного кодексу України 2002 р. (далі – МК 2002) свого часу дозволило сформулювати найтипівіші проблемні питання застосування його норм і запропонувати варіанти відповідей на них [4].

**Питання виключно іноземного походження товарів, які можуть заявлятися в режим переробки на митній території України**

До прийняття МК 2002 митний режим переробки на митній території України застосовувався лише під час операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. Кодексом до цього режиму було включено, зокрема, обробку та ремонт товарів. У зв'язку з цим виникли деякі проблеми щодо застосування норм митного законодавства.

Відповідно до ст. 229 МК 2002 переробкою на митній території України визнавався митний режим, відповідно до якого ввезені на митну територію України *товари, що походять з інших країн*, піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання за умови вивезення за межі митної території України продуктів переробки відповідно до митного режиму експорту.

На практиці порушувалось питання про обрання митного режиму для товарів, вироблених в Україні й проданих за кордон (оформлених у режимі експорту), які потім увозилися на митну територію України для їх ремонту і гарантійного обслуговування.

За два тижні до моменту набрання чинності МК 2002 Держмитслужба України “вимушено” вийшла за межі своїх повноважень і листом, що, як відомо, може мати лише роз’яснювальний характер, установила фактично нове митне правило: “Беручи до уваги те, що за своєю економічною сутністю операція з увезення на митну територію України з метою ремонту раніше експортованих українських товарів найбільш наближена до режиму переробки, вважаємо за можливе застосування до такої категорії товарів режиму переробки на митній території України” [5].

Отже, підзаконним актом, а не шляхом унесення змін до основного кодифікованого акта в галузі митної справи істотно розширено сферу застосування одного з двох митних режимів переробки.

Викликає подив, що за три місяці до того Держмитслужба продемонструвала дещо відмінне тлумачення поняття “товари, що походять з інших країн”, коли п. 1.2 наказу № 609 від 13.09.2003 р. встановила, що режим переробки на митній території України застосовується до: (а) *товарів, що ввозяться на митну територію України з інших країн (не залежно від країни виготовлення цих товарів)*; (б) товарів, що попередньо ввезені та розміщені в іншому митному режимі, контроль за дотриманням якого здійснюють митні органи з дотриманням вимог Митного кодексу та інших законодавчих актів України; (в) продуктів переробки таких товарів до розміщення їх в інший митний режим.

Яку маємо тепер ситуацію і чи усунуто очевидну прогалину в митному законодавстві? Згідно з ч. 1 ст. 147 чинного МК переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого *іноземні товари* піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

Відповідно до п. 15 ст. 4 МК іноземні товари – це товари, що, по-перше, не є українськими відповідно до п. 61 цієї статті (ознаки українських товарів: (а) які повністю отримані (вироблені) на митній території України та які не містять товарів, увезених із-за меж митної території України; (б) ввезені на митну територію України та випущені для вільного обігу на цій території; (в) отримані (вироблені) на митній території України виключно з товарів, зазначених у пп. “б”, або з товарів, зазначених у пп. “а” і “б” цього пункту), по-друге, втратили митний статус українських товарів відповідно до МК.

Останнє означення іноземного товару свідчить, що негативний досвід унормування можливих до заявлення в митний режим переробки на митній території лише товарів, що походять з інших країн, узято до уваги, бо відповідно до ст. 84 МК “Митний статус товарів, поміщених у режим експорту” товари, поміщені в митний режим експорту, втрачають статус українських товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України, а товари, що містяться за межами митної території України, втрачають статус українських товарів з моменту поміщення їх в митний режим експорту.

***Відмінність ремонту (в тому числі гарантійного) від інших способів переробки товарів на митній території України: питання митного оподаткування***

Завжди, коли порушується питання умов, обмежень, дозволів і вимог у рамках митного режиму переробки (чи то на митній території, чи за її межами), виникає потреба уточнити,

так би мовити, фіскальний бік такого питання. Тож логічною була зацікавленість суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності поняттям ремонту та ознаками, що дозволяють "... відрізнити його від іншої переробки товарів в Україні, адже від цього залежить рівень оподаткування імпоротної операції" [4].

"Ремонт товарів – комплекс операцій з відновлення працездатності товарів з частковим або повним відновленням їх ресурсу, визначеного нормативно-технічною документацією" – визначався термін у первинній редакції наказу ДМСУ від 13.09.2003 р. № 609 "Про затвердження Порядку застосування митних режимів переробки на митній території України та переробки за межами митної території України" [6].

Таким чином, наголошувалося на ознаках, що дозволяли відрізнити ремонт від інших операцій з переробки товарів: по-перше, ремонт характеризувався не як окремі прості операції, а як система (комплекс) операцій, що проводяться за певною технологією; по-друге, внаслідок ремонту товар має набувати нових ознак – відновлювати його працездатність (здатність до праці є рисою, на наш погляд, властивою особі, а не знаряддю праці. – О. Ч.) і його ресурс; по-третє, має бути наявною певна нормативно-технічна документація (ГОСТ, ДСТУ, ТУ тощо), що дозволяє встановити вимоги до ресурсу ремонтovanого товару. Такий підхід відповідав відображеному в ДСТУ 2860-94 "Надійність техніки. Терміни та визначення" [7] поняттю ремонту, що фіксувався як комплекс операцій з відновлення справності або працездатності та поновлення ресурсу об'єкта або його складових.

Згодом на підставі наказу Мінфіну України № 657 від 31.05.2012 р. "Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму" [8] наказ № 609 втратив чинність (причому в період з 1 червня 2012 р. і до 29 жовтня того ж року він ще продовжував діяти паралельно з чинним МК, що викликало слушні нарікання декларантів [9]).

Слід зауважити, поняття ремонту товарів у ньому зазнало змін. Під ремонтом товарів запропоновано розуміти "операції з усунення недоліків товарів, приведення їх у робочий стан, відновлення їх ресурсу або характеристик, що не призводять до зміни кодів таких товарів згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності" (пп. 16 п. 1.3). Як можна помітити, дефініція позбулася рис суто технічних і натомість набула ознак митно-правового поняття. А саме акцентовано увагу на відмінності ремонту від власне переробки товару (п. 2 ч. 2 ст. 149 МК), коли, наприклад, змінюється класифікаційний код товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків (п. 1 ч. 2 ст. 40 МК).

Відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 150 чинного МК ремонт товарів належить до операцій з переробки товарів. До ремонтних робіт зараховано (а) модернізацію, (б) відновлення та регулювання, (в) калібрування. Причому, наприклад, "регулювання" за п. 3 ч. 6 ст. 40 МК є прикладом так званих "інших операцій", необхідних у процесі складання та не пов'язаних з переробкою (обробкою (декларанти зауважують, що це поняття в законодавстві не визначено [10] – О. Ч.) товарів, незалежно від кількості та складності таких операцій, тому не відповідають критерію достатньої переробки.

Для порівняння, згідно зі ст. 231 МК 2002 операції щодо переробки товарів могли передбачати: 1) власне переробку товарів; 2) обробку товарів – монтаж, збирання, монтування та налагодження, внаслідок чого одержуються інші товари; 3) ремонт товарів, у тому числі відновлення та регулювання; 4) використання окремих товарів, що не є продуктами переробки, але які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки, якщо самі вони при цьому повністю витрачаються.

Зауважимо, що обсяг поняття "ремонт товарів" розширено й тепер модернізацію, відновлення й калібрування теж слід зараховувати до процесу відновлення справності товару.

У період дії попереднього МК, окрім ремонту, митний режим переробки на митній території України охоплював такі зовнішньоекономічні операції: (а) переробку давальницької

сировини іноземного замовника, що потрапляє під визначення операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах відповідно до Закону України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах” (втратив чинність); (б) переробку сировини іноземного замовника, якій не притаманні критерії операції з давальницькою сировиною; (в) монтаж, складання, запуск, налагодження без ознак ремонту товарів.

Від сутності цих операцій залежало оподаткування ввезених на переробку товарів. Так, під час увезення товарів для ремонту: ввізне мито не сплачувалося (ст. 23 наразі нечинного Закону України “Про Єдиний митний тариф”); на суму ПДВ видавався податковий вексель терміном погашення 360 днів (процитовано Постанову Кабінету Міністрів України (далі – ПКМУ) від 19.01.2004 р. № 47 [11], що втратила чинність відповідно до ПКМУ “Про порядок випуску, обігу і погашення простих векселів при ввезенні (пересиланні) на митну територію України товарів з метою ремонту” від 17.11.2004 р. № 1524), остання теж втратила юридичну силу відповідно до ПКМУ від 21.05.2012 р. № 450 “Питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій” [12]). Остання обставина мала місце, якщо ремонт мав гарантійний характер (ремонтувалися українські товари) або якщо ремонтувалися, хоча й не за гарантією, товари будь-якого походження, визначені ПКМУ № 47 (конкретний перелік наводився у самій постанові).

Якщо ж на ремонт в Україну ввозилися негарантійні товари або відсутні в переліку, то ПДВ сплачувався на загальних підставах на момент увезення таких товарів; акцизний збір, якщо ремонтувалися підакцизні товари, сплачувався в будь-якому випадку.

У разі ввезення давальницької сировини іноземного замовника на суму ввізних податків видавався вексель, який погашався без оплати при зворотному вивезенні готової продукції. Якщо ж мала місце зовнішньоекономічна операція з ремонту (в тодішньому розумінні поняття) без зазначених вище ознак, то всі ввізні податки (ввізне мито, акцизний збір, ПДВ) оплачувалися на загальних підставах. До таких операцій належали монтаж, складання, запуск, налагодження товарів і переробка сировини іноземного замовника, що не належала до давальницької.

Нині вексель у процесі оподаткування операцій з давальницькою сировиною не застосовується. Відбувається воно за правилами Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Так, відповідно до ст. 206.12 ПКУ [13] (для підакцизних товарів, наприклад, це буде ст. 213.3.3) до операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки на митній території застосовується умовне повне звільнення від оподаткування, якщо вимоги та обмеження дотримано (гл. 23 МК).

Щодо відмінності між ремонтом та іншими операціями з переробки товарів, то основний закон у галузі митної справи розширив обсяг поняття “ремонт” і уточнив його настільки, що на практиці не повинні виникати питання з його однозначним тлумаченням. Сам перелік операцій з переробки визначено більш чітко і зрозуміло суб’єктам зовнішньоекономічної діяльності. Оподаткування ж у рамках операції з переробки на митній території України митом достатньою мірою врегульовано чинним МК, а ПДВ та акцизний податок – ПКУ.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Загалом можна позитивно оцінити зміни в законодавстві, що регламентують аналізовані аспекти застосування митного режиму переробки товарів на митній території України. Вони наочно демонструють прагнення лібералізувати митні правила (коли йдеться про країну походження перероблюваного товару), а також більш-менш успішно систематизувати митне законодавство (мовиться про дефініцію “ремонт” товару й фіскальну складову операції переробки на митній території України).

Подальший пошук, на нашу думку, слід провадити в напрямку встановлення позитивних і негативних результатів унормування дозволів ДСЕК України, що входять у пакет митних документів у випадку заявлення митного режиму переробки, повноважень митного органу з контролю переробки товарів, розмежування митних режимів переробки і тимчасового вивезення.

### Література

1. Єдинак Т. С. Проблеми державного регулювання операцій з давальницькою сировиною як способу незаконного відшкодування експортного ПДВ та ухилення від оподаткування / Т. С. Єдинак, Т. С. Тоцька // Вісник Академії митної служби України. Серія : “Державне управління”. – 2009. – № 1. – С. 68–75.
2. Задорожній О. М. Облік операцій з давальницькою сировиною на території України / О. М. Задорожній // Вісник податкової служби України (Вісник Міністерства доходів і зборів України). – 2013. – № 15. – С. 56–60.
3. Касымбеков Р. К. Совершенствование правового регулирования таможенных процедур переработки в Таможенном союзе Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации : автореф. дис. на соискание научн. степени канд. юрид. наук / Р. К. Касымбеков. – Люберцы, 2012. – 29 с.
4. Таможенная консультация [Электронный ресурс] (Спецвыпуск № 1(30). – 2004. – Режим доступа : [http://www.mdoffice.com.ua/pls/mdoffice/aCusConsult.html?p\\_open=art41](http://www.mdoffice.com.ua/pls/mdoffice/aCusConsult.html?p_open=art41)
5. Про надіслання матеріалів наради з питань готовності до введення в дію нового Митного кодексу України [Електронний ресурс] : лист ДМСУ № 11/6-19-17833-ЕП від 17.12.2003 р. (втратив силу згідно з листом ДМСУ № 11.1/1.2-12.2/13540-ЕП від 01.12.2012 “Щодо відкликання листів”). – Режим доступу : <http://www.qdpro.com.ua/export/document/17647>
6. Про затвердження Порядку застосування митних режимів переробки на митній території України та переробки за межами митної території України [Електронний ресурс] : наказ ДМСУ від 13.09.2003 р. № 609. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/document/fpart87/idx87288.htm>
7. ДСТУ 2860-94 “Надійність техніки. Терміни та визначення” : уведено в дію наказом Держстандарту України від 28 грудня 1994 р. № 333.
8. Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : наказ Мінфіну України № 657 від 31.05.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 80. – Ст. 3233.
9. Переработка на таможенной территории Украины [Електронний ресурс] : повідомлення на Форумі MDOffice № 599835 від 14.06.2012 р. – Режим доступу : [http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOffice/aMDOSForumStat.getAns?p\\_id=599835&p\\_user\\_id=3409](http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOffice/aMDOSForumStat.getAns?p_id=599835&p_user_id=3409)
10. Переробка на митній території України [Електронний ресурс] : повідомлення на Форумі сайту QD Professional від 13.08.2013 р. – Режим доступу : <http://www.qdpro.com.ua/forum/pererobka-na-mitnyi-teritoriyi-ukrayini>
11. Про порядок випуску, обігу і погашення податкових векселів при ввезенні (пересиланні) на митну територію України товарів з метою ремонту : Постанова КМУ № 47 від 19.01.2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 3. – Ст. 120.
12. Питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій : Постанова КМУ № 450 від 21.05.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 40. – Ст. 1545.
13. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.