

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТУ ПОСЛУГ ТИПУ “ІНЖИНІРИНГ”

Досліджено особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з експорту послуг типу “інжиніринг”, пов’язаних з технологічними комплексами з транспортування нафти і газу

Постановка проблеми. За офіційними статистичними даними за 2005-2009 рр. одну п’яту частину зовнішньоекономічного балансу України складають операції з експорту та імпорту послуг. При цьому, обсяг операцій з експорту послуг в двічі перевищують обсяг операцій з імпорту послуг [15].

Серед послуг, які експортуються, 63 % складають транспортні послуги, що майже на третину забезпечуються за рахунок трубопровідного транспорту. Робота цього виду транспорту пов’язана не тільки із забезпеченням обсягів для транспортування нафти та газу, а і з можливістю розширення мережі трубопроводів: будівництвом нових об’єктів та надання інжинірингових послуг українськими фахівцями.

За даними аналітичного журналу “Україна: події, факти, коментарі”, зокрема його додатку “Криза в суспільних відносинах” при розробці довгострокової стратегії розвитку нашої держави поряд із раціональним і ефективним використанням власних природних ресурсів та вигідного геополітичного розташування, має бути врахований потужний інтелектуальний ресурс [11].

Зважаючи на значимість розвитку сектору, що враховує інтелектуальний ресурс країни для підвищення конкурентного потенціалу економіки України, питання що, пов’язані з обліком послуг типу інжиніринг набувають своєї актуальності особливо у сфері нарахування податків, так як можуть стати підставою для припинення господарської діяльності підприємств на зовнішньому ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз динаміки експорту Україною за 2005-2008 рр. послуг, які передбачають використання інженерних знань, свідчить про те, що експорт послуг в архітектурних, інженерних та інших технічних галузях, науково-дослідні та дослідно-конструкторські послуг, незважаючи на кризу, зберігають тенденції до збільшення обсягів. При тому, що попит на будівельні послуги українських підприємств має тенденцію до зниження у 2008 році порівняно з 2005 роком.

Протягом 2005-2008 рр. обсяг інженерних послуг у загальному обсязі експорту послуг займає не значне місце (3-5 %), що і пояснює зниження інтересу до цих питань у спеціальній та науковій літературі. Слід зазначити, що фахівцями та науковцями підлягали дослідженню загальні питання у сфері менеджменту стосовно визначення терміну “інжиніринг”, класифікації послуг типу інжиніринг, методів визначення вартості даних послуг, у сфері обліку дослідження обмежувались загальним порядком їх відображення в обліку як послуг з експорту [1, 2, 12, 14].

Мета дослідження. Як показує експертна практика, для фахівців з обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій неоднозначним є питання щодо необхідності нарахування податку на додану вартість на вартість інжинірингових послуг, що пов’язані з діяльністю трубопровідного транспорту. Тому автор вважає за доцільне провести дослідження цього питання і проілюструвати на прикладі оподаткування послуг з інжинірингу у галузі трубопровідного транспорту. Однозначне вирішення даного питання надасть можливість за рахунок стабільності роботи підприємств, які мають можливість надавати послуги типу “інжиніринг” на зовнішньому ринку, зберегти та збільшити обсяги експорту послуг, що позитивно вплине на зовнішньоторговельний баланс України.

Викладення основного матеріалу дослідження. Послуги типу “інжиніринг” з’явилися у розвинених країнах у 60-ті роки і до теперішнього часу одержали достатньо широкий розвиток. Україна завжди вирізнялась фахівцями у галузі інженерних знань, наприклад, таких як Корольов С.П., Глушков В.П., династія Е.О. Патон і Б.Є. Патон та їх послідовники.

За часів незалежної України приділялась значна увага обліку послуг типу “інжиніринг”, зокрема таких, що надавались зарубіжним замовникам. В зв’язку з цим було введено спеціальну статистичну звітність [7, 8], інструктивними матеріалами до якої було надано визначення терміну “інжиніринг”, що за своєю сутністю відповідало визначенню експорту послуг типу “інжиніринг”, імпорту аналогічних послуг такої уваги не приділялося.

З метою оподаткування з 2003 року введено визначення терміну “інжиніринг” [3, 4] як надання послуг (виконання робіт) зі складання технічних завдань, проведення наукових досліджень, складання проектних пропозицій, проведення техніко-економічних обстежень та інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об’єктів, розробка технічної документації, проектування та конструкторське опрацювання об’єктів техніки і технології, консультації та авторський нагляд під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також консультації економічного, фінансового або іншого характеру, пов’язані з такими послугами (роботами).

При проведенні перевірок щодо оподаткування операцій типу інжиніринг, пов’язаних з діяльністю та розвитком трубопровідного транспорту, виникають такі питання:

– чи відноситься трубопровідний транспорт до об’єктів рухомого майна чи об’єктів нерухомості?

– чи застосовуються для послуг типу інжиніринг з метою підтримання безпеки та розвитку трубопровідного транспорту загальні правила оподаткування операцій з експорту послуг, передбачених пп. “а” п. 6.5 ст. 6 Закону України “Про податок на додану вартість”?

Згідно із статутно-реєстраційними документами науково-дослідного інституту (надалі – НДІ), основними напрямками діяльності інституту полягають у розробці передпроектної, проектно-кошторисної, конструкторської та технічної документації, проведенні вишукувальних робіт з метою комплексного проектування об’єктів трубопровідного транспорту, промислового та цивільного будівництва (магістральних трубопроводів, нафтобаз та інших споруд транспорту, зберігання, перевалки з одного виду транспорту тощо).

У ст.1 Закону України “Про трубопровідний транспорт” від 15.05.1996 р. №192/96-ВР [5], наведене визначення терміну “магістральний нафтопровід” як технологічного комплексу, що функціонує як єдина система і до якого входить окремих трубопровід з усіма об’єктами і спорудами, зв’язаними з ним єдиним технологічним процесом, або кілька трубопроводів, якими здійснюються транзитні, міждержавні, міжрегіональні поставки продуктів транспортування споживачам, або інші трубопроводи, спроектовані та збудовані згідно з державними будівельними вимогами щодо магістральних трубопроводів [5].

Більш детальне визначення терміну “магістральний нафтопровід” наведено у Ліцензійних умовах провадження господарської діяльності з транспортування нафти магістральними трубопроводами [8].

Так, згідно з п. 1.3 Ліцензійних умов, магістральний нафтопровід (магістральний трубопровід для транспортування нафти) – це нафтопровід, запроектований та збудований згідно з державними будівельними нормами щодо магістральних трубопроводів, із станціями катодного захисту, насосними перекачувальними станціями з резервуарними ємностями або без них, пунктами контролю та управління нафтопроводом, виробничо-технологічним зв'язком та лініями електропостачання для обслуговування нафтопроводів, ремонтно-експлуатаційними пунктами, пунктами зливу, наливу та інфраструктурою, що забезпечує безпечну експлуатацію нафтопроводу.

При цьому експлуатація нафтопроводу має проводитися з урахуванням нормативно-технічних документів, що включають міжнародні, державні, галузеві, міжгалузеві нормативи та стандарти.

У нормах ст. 6 Закону України "Про трубопровідний транспорт", зафіксовані основні принципи державної політики у сфері трубопровідного транспорту, враховуючи його пріоритетність в економіці України [5], а саме:

- забезпечення надійного та безпечного функціонування трубопровідного транспорту;
- забезпечення виконання першочергових завдань, спрямованих на підтримку обороноздатності держави;
- координація науково-дослідних, пошукових, проектно-конструкторських, експертних та інших інженерних робіт і послуг у цій галузі;
- сприяння реконструкції і модернізації діючих об'єктів, оснащення їх сучасним ефективним обладнанням, автоматизованими системами обліку і контролю тощо;
- зменшення енергетичної залежності України від держав – експортерів традиційних енергоносіїв (нафти, газу та продуктів їх переробки);
- додержання екологічної безпеки трубопровідного транспорту;
- захист забезпечення якісних та безпечних послуг при транспортуванні енергоносіїв та хімічних продуктів через територію України;
- сприяння раціональному транспортуванню вуглеводнів, хімічних продуктів, води та інших продуктів і речовин;
- сприяння міжнародному співробітництву у сфері трубопровідного транспорту.

Відтак, магістральний нафтопровід, що розташований на території України, є технологічним комплексом, пов'язаних між собою об'єктів та споруд, за допомогою якого здійснюються транзитні, міждержавні, міжрегіональні поставки нафтопродуктів споживачам. Такий комплекс відноситься до нерухомого майна тієї держави, на території якої він розташований, і є частиною міждержавної системи по транспортуванню нафти.

З метою визнання безпечних маршрутів транспортування нафти та газу на світові ринки для подальшого забезпечення енергетичної безпеки Сторін та маючи намір встановити єдині правила та механізми, що забезпечують ефективну експлуатацію Міждержавних систем транспортування нафти та газу згідно з нормами та правилами, які є чинними у міжнародній нафтовій та газовій промисловості державами, укладена "Рамкова угода про інституційні засади створення міждержавних систем транспортування нафти та газу" (надалі – Рамкова угода) [13].

Ця Угода вчинена у м. Києві 22.07.99 р., ратифікована 18.01.2001 р.

Її підписали наступні країни – сторони цієї Угоди: Республіка Вірменія, Республіка Азербайджан,

Республіка Білорусь, Республіка Болгарія, Грузія, Республіка Казахстан, Киргизька Республіка, Республіка Молдова, Румунія, Республіка Таджикистан, Республіка Туркменістан, Україна, Республіка Узбекистан. У Бухаресті, 19.09.1999 р. рамкова угода була підписана Республікою Албанією, Республікою Хорватією. У Скоп'є, 08.10.1999 р. – Республікою Македонією. 13.12.1999 р. рамкова угода була підписана Республікою Білорусь.

У розділі 1 Рамкової угоди чітко зазначено про те, що міждержавна система транспортування нафти або природного газу та/або продуктів їхньої переробки перетинає територію більш ніж однієї держави.

Таким чином, магістральні нафтопроводи різних країн, що перетинають територію більш ніж однієї держави і поєднані між собою, складають Міжнародну систему транспортування нафти. Користування нафтопроводами передбачає застосування єдиних правил та механізмів, що забезпечують їх ефективну експлуатацію згідно з нормами та правилами, які є чинними у міжнародній нафтовій та газовій промисловості.

Законом України "Про податок на додану вартість" [4], передбачено, що об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України (пп. 3.1.1 п. 3.1 ст. 3 даного Закону).

Місцем поставки послуг, відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість" [4], вважається:

а) за винятками, визначеними у підпунктах "в", "д" – "е" цього підпункту, – місце, де особа, яка надає послугу, зареєстрована платником цього податку, а у разі якщо така послуга надається нерезидентом – місце розташування його представництва, а за відсутності такого – місце розташування резидента, який виконує агентські (представницькі) дії від імені такого нерезидента, а за відсутності такого – місце фактичного розташування покупця (отримувача), який у цьому випадку виступає податковим агентом такого нерезидента;

в) при наданні послуг агентами, посередниками чи іншими учасниками ринку нерухомого майна (нерухомості) (далі – ріелтерами), іншими особами, відповідальними за підготовку, координацію, нагляд та здійснення робіт із будівництва та оздоблення (оснащення) нерухомості (включаючи послуги архітекторів та дизайнерів), інших подібних послуг, пов'язаних з продажем або будівництвом нерухомості, – місце, де така нерухомість розташована або буде розташована;

д) місце реєстрації покупця або його постійного представництва, а за відсутності такого місця реєстрації – місце постійної адреси або постійного проживання, в разі якщо покупці, яким надаються нижченаведені послуги, проживають за межами митної території України, надають послуги, в тому числі:

– з передання чи надання авторських прав, патентів, ліцензій, а також суміжних прав, у тому числі торгових марок;

– з надання послуг консультантами, інженерами, адвокатами, бухгалтерами, аудиторами, актуаріями та інших аналогічних послуг, а також з обробки даних та надання інформації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем.

Враховуючи вищевикладені норми Закону України "Про податок на додану вартість", у разі надання послуг особами, відповідальними за підготовку, координацію, нагляд та здійснення робіт із будівництва та оснащення нерухомості (включаючи послуги архітекторів), інших подібних послуг, пов'язаних з будівництвом нерухомості, – місце поставки послуг визначається за місцем, де така нерухомість розташована або буде розташована (пп. "в" п. 6.5

ст. 6). Крім того, місце надання послуг консультантами та інженерами визначається також за місцем реєстрації покупця (пп. "д" п. 6.5 ст. 6).

Загальне правило щодо визначення місця поставки послуги, описане в пп. "а" п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість", до вищенаведених операцій, не застосовується. Це виключення чітко зафіксовано у даній нормі Закону.

Цієї ж думки щодо визначення місця поставки надання послуг за операціями, пов'язаними з будівництвом нерухомості, притримуються і у Державній податковій адміністрації України, про що свідчать листи від 17.10.2005 р. № 8073/я/16-1515-26 та від 15.05.2006 р. № 9105/7/16-1517-23 [9, 10].

За зовнішньоекономічними договорами за 2005–2008 рр. НДІ займалось виконанням проектних та проектно-вишукувальних робіт, пов'язаних з технологічними комплексами з транспортування нафти, тобто з нерухомістю, розташованою на територіях контрагентів. Основними замовниками робіт були нерезиденти з наступних країн: Білорусь, Азербайджан, Латвія, Казахстан, Туркменістан.

Враховуючи норми п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість", для операцій з надання проектних та проектно-вишукувальних робіт НДІ для нерезидентів по об'єктах, пов'язаних з технологічними комплексами з транспортування нафти та газу, розташованих за межами України, місце поставки послуг визначається за місцем, де така нерухомість розташована або буде розташована (пп. "в" п. 6.5 ст. 6). Враховуючи приписи пп. "а" п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість", загальне правило щодо визначення місця поставки послуги, до вищенаведених операцій, не може бути застосоване.

Таким чином, операції, які здійснювало НДІ для нерезидента по виконанню проектних та проектно-вишукувальних робіт, фактичне виконання яких здійснювалось на митній території України та результати яких передавались у вигляді проектно-кошторисної документації або креслень, відповідно до вимог Закону України "Про податок на додану вартість", не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість і не оподатковуються податком у загальному порядку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Одержані висновки дають можливість стверджувати, що до послуг типу "інжиніринг", виконання яких пов'язане з підтриманням безпеки та розвитком трубопровідного транспорту, не застосовуються загальні правила оподаткування операцій з експорту послуг, передбачені пп. "а" п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про податок на додану вартість". При цьому, у чинному законодавстві про нарахування податку на додану вартість відсутні обмеження для резидента України щодо місця фактичного виконання проектних та проектно-вишукувальних робіт. Отже, нашою державою створено достатні умови для здійснення резидентами України послуг типу "інжиніринг" на зовнішньому ринку.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 544 с.
2. *Дроздова Г.М.* Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: [навчальний посібник] / Г.М. Дроздова. – К.: Центр навчальної літератури,

2004. – 247 с.
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" №283/97-Вр від 22.05.1997 р., із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997р. №168/97-ВР, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Закон України "Про трубопровідний транспорт" від 15.05.1996 р. № 192/96-ВР, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Інструкції щодо заповнення державної статистичної звітності за формою № 6-нт (ліцензії) "Звіт про продаж ліцензій на об'єкти інтелектуальної власності"// наказ Держкомстату України від 14.07.1998 р. № 252 зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 16.10.1998 р. за № 665/3105 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Інструкції про порядок заповнення звіту про освоєння закуплених за кордоном ліцензій на об'єкти інтелектуальної власності за формою № 5-НТ (ліцензії) // наказ Міністерства статистики України від 09.07.1996 р. № 207 зареєстрований в Міністерстві юстиції України 26.07.1996 р. за № 391/1416 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з транспортування нафти магістральними трубопроводами // Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва 30.09.2005 р. № 88, Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України 30.09.2005 р. № 857, зареєстровані в Міністерстві юстиції України 21.10.2005 р. за № 1245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Лист ДПА України від 17.10.2005 р. № 8073/я/16-1515-26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. Лист ДПА України від 15.05.2006 р. № 9105/7/16-1517-23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. *Маломуж М.* Про стратегію подолання загроз національній безпеці України на початку XXI століття / М. Маломуж // Додаток "Криза в суспільних вимірах" до журналу "Україна: події, факти, коментарі". – 2009 – № 33 – с. 71-75.
12. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: [навч.–метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко та ін.; За ред. Ю.А. Кузьмінський. – К.: КНЕУ, 2001. – 179 с.
13. Рамкова угода про інституційні засади створення міждержавних систем транспортування нафти та газу, дата підписання 22.07.1999 р., дата ратифікації 18.01.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
14. *Румянцев А.П.*, Міжнародна торгівля послугами: [навчальний посібник.] / А.П. Румянцев, Ю.О. Коваленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 112 с.
15. Сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ФЕДЬКЕВИЧ Наталія Василівна – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник лабораторії судово-економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз

Наукові інтереси:

- облік операцій у галузі зовнішньої торгівлі,
- оподаткування

