

УДК 339.543.2

**Несторишен І.В.**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
провідний науковий співробітник  
відділу дослідження проблем організації митного контролю  
Науково-дослідного центру митної справи  
Науково-дослідного інституту фіскальної політики  
Університету державної фіскальної служби України*

**Бережнюк І.Г.**  
*доктор економічних наук, доцент,  
начальник Хмельницької митниці ДФС*

## МИТНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ В КОНТЕКСТІ АКТИВІЗАЦІЇ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

### CUSTOMS CLEARANCE OF TOLLING OPERATIONS IN THE CONTEXT OF INTENSIFIED EUROPEAN INTEGRATION PROCESS

#### АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано процедуру митного оформлення зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною. Зазначено, що в умовах імплементації Угоди Україна – ЄС використання толінгових операцій є першим кроком в процесі економічної інтеграції України до ЄС. Автором узагальнено процедуру митного оформлення та відповідні обмеження щодо розпорядження продуктами переробки на митній території України й відходами, що утворилися в результаті переробки товарів відповідно до чинного МКУ.

**Ключові слова:** толінг, операції з давальницькою сировиною, митне оформлення, Податковий кодекс України, Митний кодекс України.

#### АННОТАЦИЯ

В статье проанализирована процедура таможенного оформления внешнеэкономических операций с давальческим сырьем. Отмечено, что в условиях имплементации Соглашения Украина – ЕС использование толлинговых операций является первым шагом в процессе экономической интеграции Украины в ЕС. Автором обобщена процедура таможенного оформления и соответствующие ограничения по распоряжению продуктами переработки на таможенной территории Украины и отходами, образовавшимися в результате переработки товаров в соответствии с действующим МКУ.

**Ключевые слова:** толлинг, операции с давальческим сырьем, таможенное оформление, Налоговый кодекс Украины, Таможенный кодекс Украины.

#### ANNOTATION

In the article the procedure of customs clearance of foreign operations tolling. It is noted that in terms of implementation of the Ukraine-EU use tolling operations is the first step in the process of economic integration of Ukraine into the EU. The author summarizes the procedures for customs clearance and associated restrictions on the disposal of food processing in the customs territory of Ukraine and waste from the processing of goods under the current ICU.

**Keywords:** tolling, tolling operations, customs clearance, Tax Code of Ukraine, Customs Code of Ukraine.

**Постановка проблеми.** В умовах активізації процесів євроінтеграції значної актуальності набувають процеси організаційної та правової взаємодії вітчизняних та європейських економічних операторів в процесі спільного виробництва продукції, її реалізації на вітчизняному та європейських ринках. Імплементація положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [1], якою передбачено створення зони вільної тор-

гівлі, спрямована на лібералізацію руху капіталів, торгівлі не лише товарами, але й послугами, що дасть змогу вітчизняним виробникам збільшити обсяги реалізації власної продукції до країн ЄС. Запровадження зони вільної торгівлі надасть додаткові переваги вітчизняним експортерам на ринку з досить високим захистом. Згідно з досягнутими домовленостями лібералізація охоплює більш ніж 97% тарифних ліній (або більше 95% обсягу двосторонньої торгівлі між сторонами). При цьому скасування увізних мит ЄС щодо більшості товарів відбудеться вже в перший рік дії угоди (за 99% тарифних ліній). За таких умов на початкових етапах одним з найбільш перспективних напрямів співпраці вітчизняних та європейських бізнес-партнерів є використання толінгу, тобто зовнішньоекономічних операцій з використанням давальницької сировини, а саме операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини.

У вітчизняному податковому та митному законодавстві визначено можливість виготовлення продукції з використанням операцій з давальницькою сировиною. Одними з їх різновидів є її ввезення на митну територію України з метою переробки та зворотне вивезення продуктів переробки, що одночасно є вигідним як для європейського бізнесу (можливість зниження собівартості виробленої продукції без значних капітальних витрат на відкриття потужностей в Україні), так і для вітчизняного (отримання додаткових замовлень та завантаження виробничих потужностей). Проте у вітчизняних виробників в процесі практичної реалізації зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною виникає безліч питань, особливо у сфері їх оподаткування та нормативного врегулювання, які вимагають додаткового дослідження, що актуалізує необхідність додаткового дослідження зазначених питань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У науковій літературі значна увага приділя-

ється дослідженню питань, що стосуються реалізації толінгових операцій. Зокрема, вивченням зазначеної проблематики займаються Т.В. Байдак, М.Ю. Барна, В.В. Гордієць, І.І. Коць, Н.І. Кузічкіна, О.Г. Мельник, М.М. Торопов та інші вчені.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте сьогодні залишається відкритим питання практичної реалізації толінгових операцій в контексті перевірки органами доходів і зборів дотримання митного режиму переробки на митній території щодо обсягів виходу продуктів переробки, порядку митного оформлення продуктів переробки, умов реалізації продуктів переробки на митній території України, використання залишків і відходів, що утворилися в результаті переробки товарів.

**Мета статті** полягає у дослідженні процесу митного оформлення толінгових операцій відповідно до вітчизняного податкового та митного законодавства в контексті активізації процесів євроінтеграції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Вітчизняним податковим законодавством, а саме підпунктом 14.1.41 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), визначено, що давальницька сировина – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції з подальшим переданням або поверненням такої продукції чи її частини їх власнику або за його дорученням іншій особі. Операції з давальницькою сировиною – операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції (підпункт 14.1.134 пункту 14.1 статті 14 ПКУ) [2; 3]. Втім, цим визначенням слід керуватися виключно в податкових цілях. Причому орієнтуватися на нього потрібно лише в тих випадках, коли в ПКУ передбачаються спеціальні норми саме для операцій з давальницькою сировиною, зокрема зараз це стосується акцизного податку.

У Цивільному кодексі України (далі – ЦКУ) договори давальницької переробки окремо не виділені й регламентуються загальними положеннями [4]. Такі договори відносять до договорів підряду з виконанням роботи з матеріалу замовника (стаття 840 ЦКУ). Отже, у договорі на переробку давальницької сировини повинні бути зазначені такі відомості:

- норми витрат матеріалу;
- строки повернення залишку матеріалу та основних відходів;

– відповідальність підрядника за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків.

Виготовлена продукція для замовника не вважається власною продукцією, на що раніше звертали увагу і податківці [5]. Право власності на передані переробнику матеріали й виготовлена продукція належать замовнику, що слід зазначити в договорі.

Прийняття чинного Митного кодексу України (далі – МКУ) формалізувало та впорядкувало процедуру поміщення товарів у митний режим – комплекс взаємопов'язаних правових норм, що, відповідно до заявленої мети поміщення товарів через митний кордон України, визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення [6]. Саме статтею 70 «Види митних режимів» МКУ визначено такі митні режими:

- 1) імпорт (випуск для вільного обігу);
- 2) реімпорт;
- 3) експорт (остаточне вивезення);
- 4) реекспорт;
- 5) транзит;
- 6) тимчасове ввезення;
- 7) тимчасове вивезення;
- 8) митний склад;
- 9) вільна митна зона;
- 10) безмитна торгівля;
- 11) переробка на митній території;
- 12) переробка за межами митної території;
- 13) знищення або руйнування;
- 14) відмова на користь держави.

Саме можливість поміщення товарів у митні режими «переробка на митній території» та «переробка за межами митної території» є нормативною основою здійснення толінгових операцій в Україні. Слід зауважити, що в українському законодавстві не визначено поняття «толінг». Як правило, в економічній літературі під ним розуміють порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини. На думку О.І. Лабурцевої, толінг – це послуги з перероблення імпоротної сировини, що ввозиться на митну територію держави без оподаткування і передачі прав власності вітчизняному підприємству, яке її переробляє, із подальшим вивезенням готової продукції за межі держави [7]. У МКУ толінгові операції визначаються як операції «з товарами, розміщеними у митному режимі переробки». Зокрема, статтею 147 МКУ визначено особливості поміщення товарів у митний режим переробки на митній території, 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. Поміщення товарів у митний

режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Це означає, що ввезення сировини в Україну здійснюється без сплати ввізного мита та податку на додану вартість за умови дотримання певних вимог.

Для ввезення товарів на територію України як давальницької сировини (розміщення в митному режимі переробки) необхідно отримати відповідний дозвіл митного органу, порядок видачі якого визначений статтею 149 МКУ [6]. Зазначений дозвіл видається протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації заяви. Відзначимо, що термін переробки товарів на митній території України встановлюється митним органом, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки, проте максимальний термін переробки товарів, ввезених в режимі переробки, не може перевищувати 365 днів.

Одним з найскладніших аспектів виконання операцій з давальницькою сировиною є здійснення контролю за використанням ввезених в режимі переробки товарів, а саме контролю обсягів виходу продуктів переробки відповідно до зовнішньоекономічного договору (контракту) на переробку товарів, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України.

Під час реекспорту продуктів переробки вони підлягають декларуванню з поданням переліку вітчизняних товарів, використаних під час здійснення операцій з переробки іноземних товарів, із зазначенням їх кількості та вартості. Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані під час переробки іноземних товарів, у митний режим експорту, митне оформлення яких здійснюється у порядку, встановленому для митного оформлення експорту українських товарів. Відзначимо, що якщо умовами переробки іноземних товарів на митній території України передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, то такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом. Крім того, залишки або відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів і мають господарську цінність та/або можуть бути утилізовані, підлягають помещенню в цьому стані у відповідний митний режим до закінчення строку переробки товарів.

Слід зауважити, що, згідно з даними експертів, від 65% до 90% експорту одягу та взуття з України до ЄС здійснюється за схемами толінгу. Імплементация Угоди Україна – ЄС, якою передбачено обнуління мит, дасть змогу збільшити оплату цих послуг і поліпшить умови для експорту української продукції. Відзначимо, що в контексті євроінтеграції зовнішньоекономічні

операції з використанням давальницької сировини мають високу актуальність перш за все для прикордонних областей, а саме Волинської, Львівської, Закарпатської та Чернівецької областей. Зокрема, основну частину в обсязі експорту та імпорту товарів Закарпатської області складають поставки давальницької сировини і продукції, виготовленої з неї. Протягом січня-вересня 2015 р. в область з Угорщини ввезено давальницької сировини на суму 74,7 млн. дол. США, що становить 80,4% імпорту з цієї країни. До Угорщини експортовано готової продукції, що виготовлена з давальницької сировини, на суму 423,1 млн. дол. США, що складає 95,4% експорту до цієї країни. Аналогічно, економічні оператори Львівської області активно «виходять» на європейський ринок, використовуючи інструменти толінгу, а саме здійснюють зовнішньоекономічні операції з використанням давальницької сировини з представниками бізнесу Польщі, Німеччини, Чехії, Данії та інших країн. Наприклад, давальницька сировина, яку у 2015 р. завезли на Львівщину, становить понад 35% від усього обсягу імпорту товарів. Проте актуальними зазначені операції є і для центральних регіонів, а саме для м. Києва, де за січень-листопад 2015 р. експорт давальницької сировини становив 53,5 млн. дол. США, або 0,7% від загального обсягу експорту міста. За цей період було імпортовано готової продукції, що виготовлена з давальницької сировини, на 47,5 млн. дол., або 0,4% від загального обсягу імпорту. А на підприємства та організації м. Києва надійшло іноземної давальницької сировини на 237,2 млн. дол., або 1,8% від загального обсягу імпорту. Обсяг експорту готової продукції, виготовленої з імпортованої давальницької сировини, становив 476,3 млн. дол., або 6,1% від загального обсягу експорту. Основними партнерами в операціях з надходження давальницької сировини були Швеція, Німеччина, Італія, Нідерланди, Австрія.

**Висновки.** Втрата російського ринку змушує вітчизняних економічних операторів переорієнтуватися перш за все на європейський ринок, який характеризується існуванням значної кількості технічних бар'єрів та адміністративних перепон. Одним з можливих способів підвищення рівня представлення вітчизняної продукції на європейському ринку є використання інструментів толінгу, який дає змогу реалізувати перший етап економічної інтеграції України з країнами ЄС, що в подальшому забезпечить політичну та соціально-культурну інтеграцію. Використання переваг толінгових операцій одночасно є максимально вигідним як для вітчизняної бізнес-спільноти (забезпечення постійного завантаження виробничих потужностей), так і для європейської (без суттєвих капітальних витрат можуть використовуватися виробничі потужності українських підприємств, на яких виробляється продукція високої якості меншої собівартості). За таких умов особливої актуальності набувають питання необхідності

подальшого нормативного врегулювання процесу здійснення толінгових операцій на державному рівні з метою їх спрощення та уніфікації.

---

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Лист ДФС від 6 жовтня 2016 р. № 21758/6/99-99-15-03-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70154.html>.
4. Цивільний Кодекс України: Закон України, редакція від 2 листопада 2016 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
5. Лист ДПАУ від 14 лютого 2007 р. № 1440/6/23-8019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basemw/ua-qmectr.htm>.
6. Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
7. Лабурцева О.І. Маркетинг і розвиток підприємництва в легкій промисловості України: [монографія] / О.І. Лабурцева. – К.: Вид-во КНУТД, 2008. – 364 с.