

# Взаємодія з нерезидентом: давальницька переробка чи імпорт сировини та експорт готової продукції



**Галина МЕЛЬНИК**,  
старший юрист ТОВ «Петерка  
та Партнери», адвокат

Не секрет, що Україна є достатньо привабливою для іноземних виробників з позиції доступності робочої сили. З огляду на зазначене, міжнародні компанії розглядають можливість організації безпосереднього виробництва продукції на рівні дочірньої компанії в Україні. Якщо для такого виробництва необхідна іноземна сировина, яка буде надаватися іноземними компаніями групи, а готову продукцію планується реалізувати також через такі компанії, постає питання про те, яким чином доцільніше побудувати модель ввозу сировини в Україну та вивозу готової продукції.

В цьому контексті актуальними є дві моделі, які ми розглянемо та порівняємо нижче, а саме: переробка сировини нерезидента на давальницьких умовах на території України або закупівля у нерезидента сировини та наступний продаж (експорт) готової продукції пов'язаним нерезидентам.

## Оформлення договірних взаємовідносин

Переробка сировини нерезидента здійснюється на підставі договору про переробку давальницької сировини, який за своєю суттю є договором підяду (договором про виконання робіт). Предметом такого договору буде зобов'язання виконавця (української компанії) переробити давальницьку сировину замовника-нерезидента та виготовити з неї певну готову продукцію згідно з технологічною схемою переробки. Відповідно, замовник за таким договором зобов'язується прийняти готову продукцію та оплатити виконавцю вартість робіт щодо переробки сировини та виготовлення готової продукції.

З метою уникнення ризику перекваліфікації податковим органом підрядного договору на переробку в договір постачання (закупівлі) сировини від нерезидента (який передбачає сплату імпорتنих митних платежів) важливо чітко ідентифікувати саме підрядний характер договірних відносин. Зокрема, в договорі потрібно окремо наголосити, що його предметом є саме виконання робіт, а не постачання товарів (сировини та готової продукції). Договір повинен визначати, що право власності на сировину та готову продукцію на всіх етапах переробки залишається за замовником, а плата за договором є оплатою робіт, а не товару; готова продукція (як результат виконаних робіт з переробки) передається замовнику-нерезиденту, а резидент-виконавець не має права на власний розсуд розпоряджатися сировиною та готовою продукцією.

Також з огляду на необхідність отримання дозволу на переробку, підрядний договір (та/або додатки до нього, технологічні схеми тощо) повинні містити низку інформації, яка є необхідною для отримання такого дозволу. Зокрема, до такої інформації належать дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання (враховуючи максимально можливий 365-денний строк), технологічні схеми переробки (окрім випадків ввезення товарів з метою ремонту) із зазначенням етапів переробки, кількісних показників сировини з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки.

Що стосується моделі із закупівлею сировини у нерезидента та продажем готової продукції, то вона опосередковується двома зовнішньоекономічними договорами постачання (імпортним та експортним договорами купівлі-продажу з нерезидентом).

## Застосовні митні режими та митні платежі

Давальницька переробка сировини нерезидента передбачає застосування спеціального митного режиму, а саме режиму переробки на митній території України. Такий митний режим регулюється гл. 23 Митного кодексу України та передбачає низку специфічних правил та обмежень, які застосовуються як на етапі ввезення сировини, так і на наступних етапах її переробки на готову продукцію.

Ключовою особливістю (та перевагою) цього митного режиму є те, що він передбачає умовне повне звільнення від оподаткування ПДВ та ввізним митом на етапі ввезення в Україну сировини (ч. 1 ст. 148, ст. 284 Митного кодексу України та п. 206.12 Податкового кодексу України). Умовне звільнення означає, що воно застосовується лише за умови суворого дотримання специфіки митного режиму переробки (тобто вимог гл. 23 Митного кодексу України).

Ключовими вимогами (умовами) митного режиму переробки є такі:

- Для застосування митного режиму переробки необхідно отримати письмовий дозвіл органу доходів і зборів. Цей дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначені зовнішньоекономічним договором, але за загальним правилом не більше ніж на 365 днів. Достатньо часто дозвіл видається на більш короткий строк, що вимагає його продовження.

Проблемним аспектом такого дозволу є необхідність зазначити детальну інформацію щодо процесу переробки, яку важко точно передбачити на етапі подання документів на отримання дозволу (приміром,

ло встановлене для насіння деяких видів олійних культур, на відходи та брухт деяких металів і напівфабрикатів з їх використанням, певну шкряпу сировину).

- Вартість сировини повинна складати не менше ніж 20% від вартості готової продукції за межі України (в митному режимі реекспорту). Реекспорт передбачає нульову ставку ПДВ (згідно з п. 195.1.1 Податкового кодексу України) та звільнення від сплати вивізного мита (згідно з ч. 1 ст. 85 Митного кодексу України). Якщо готова продукція (продукти переробки) будуть продані на території України (випущені у вільний обіг на території України), доведеться оформити їх у митний режим імпорту відповідно до вимог ст. 155 та 156 Митного кодексу України, що передбачає сплату ПДВ та ввізного мита.

- Для застосування пільг, передбачених митним режимом переробки, обов'язковим є подальше вивезення готової продукції за межі України (в митному режимі реекспорту). Реекспорт передбачає нульову ставку ПДВ (згідно з п. 195.1.1 Податкового кодексу України) та звільнення від сплати вивізного мита (згідно з ч. 1 ст. 85 Митного кодексу України). Якщо готова продукція (продукти переробки) будуть продані на території України (випущені у вільний обіг на території України), доведеться оформити їх у митний режим імпорту відповідно до вимог ст. 155 та 156 Митного кодексу України, що передбачає сплату ПДВ та ввізного мита.

**В договорі потрібно окремо наголосити, що його предметом є саме виконання робіт, а не постачання товарів**

обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт та строк їх виконання, обґрунтування виробничих втрат товарів на кожному етапі переробки, відомості про найменування та кількість відходів переробки). Водночас на подальших етапах переробки органи доходів і зборів здійснюють контроль за дотриманням умов, початково заявлених під час отримання дозволу (за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки).

- Існують обмеження щодо використання українських товарів у процесі переробки. Зокрема, не допускається використання українських товарів (окрім палива та енергії), на які законом встановлюється вивізний мито. У 2019 р. вивізний мито бу-

При цьому Митний кодекс України наголошує, що реалізація продуктів переробки третім особам на території України для нерезидента-власника таких продуктів можлива лише через зареєстроване в Україні постійне представництво. У такому випадку на представництво покладається обов'язок декларування цих продуктів переробки для вільного обігу (та відповідної сплати митних платежів).

На відміну від давальницької моделі, митний режим якої дозволяє застосувати наведені вище податкові й митні пільги, закупівля у нерезидента сировини та наступний продаж готової продукції передбачає використання митного режиму імпорту для ввезення

сировини в Україну. Такий митний режим вимагає сплати ПДВ та ввізного мита. Однак виконавши ці вимоги, резидент-переробник надалі не зв'язаний жодними умовами чи обмеженнями, які застосовуються для давальницької переробки в митному режимі переробки. Готову продукцію він може реалізовувати нерезидентам (у митному режимі експорту із застосуванням нульової ставки ПДВ та звільненням від вивізного мита щодо більшості товарів) або резидентам на території України. При цьому органи доходів та зборів не контролюватимуть виробничий процес на відповідність кількісним показникам і технологічним схемам, як це відбувається у разі митного режиму переробки.

### ПДВ

Частково питання оподаткування ПДВ (застосовного щодо операцій з ввезення-вивезення товарів) ми розглянули вище у зв'язку із застосовними митними режимами. Підсумовуючи, можна сказати, що давальницька переробка передбачає умовне повне звільнення від ПДВ операцій з ввезення сировини (п. 206.12 Податкового кодексу України) та застосування нульової ставки до реекспорту готової продукції (п. 195.1.1 Податкового кодексу України та п. 3 ч. 1 ст. 86 Митного кодексу України). Водночас імпортно-експортна модель (закупівля сировини та продаж готової продукції) пов'язана зі сплатою ПДВ до бюджету при розмитненні сировини в митному режимі імпорту, а вивезення готової продукції в митному режимі експорту (як і для даваль-

ницької переробки) передбачає нульову ставку ПДВ відповідно до того ж п. 195.1.1 Податкового кодексу України.

Таким чином, давальницька модель, у порівнянні з імпортно-експортною, передбачає економію на сплаті ПДВ на етапі ввезення сировини. Однак для резидента-платника ПДВ імпортно-експортна модель надає можливість потенційно отримати податковий кредит та бюджетне відшкодування ПДВ, оскільки готова продукція буде використана в оподаткованій ПДВ (за нульовою ставкою) операції з експорту.

Тепер звернемося до питання оподаткування ПДВ робіт за договором підряду на давальницьку переробку. Згідно з п. 195.1.3(б) Податкового кодексу України, постачання «послуг з давальницької переробки сировини» також оподатковується за нульовою ставкою ПДВ як «послуги, що передбачають роботи з рухомих майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, який виконував такі роботи». Вочевидь, законодавець не дуже переймався проблемою розрізнення робіт та послуг при формулюванні податкових норм, тому використав достатньо дивне з позиції цивільного права формулювання «послуги, що передбачають роботи».

Однак такі нюанси термінології не впливають на податкові наслідки, тому ми можемо сміливо говорити про застосування нульової ставки ПДВ до робіт за підрядним договором давальницької переробки сировини нерезидента.

### Трансфертне ціноутворення

Якщо нерезидент (замовник давальницької переробки/постачальник сировини та покупець готової продукції) є пов'язаною особою з резидентом, операції між цими особами можуть бути визнані контрольованими, якщо резидент досягає відповідних кількісних критеріїв.

Нагадаємо, що згідно з п. 39.2.1.7 Податкового кодексу України, для визнання операцій контрольованими необхідне одночасне дотримання резидентом обох умов у відповідному звітному році: його річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) та обсяг господарських операцій резидента з пов'язаним нерезидентом перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків).

Оскільки за визначенням контрольованими операціями є ті, які можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток, то у разі давальницької переробки сировини пов'язаного нерезидента правила трансфертного ціноутворення будуть застосовуватися лише до вартості робіт з переробки (оскільки сировина та готова продукція залишатимуться у власності нерезидента та не впливатимуть на об'єкт оподаткування у резидента-підрядника). У разі імпорту сировини та експорту готової продукції обидві операції з купівлі сировини та продажу готової продукції пов'язаному нерезиденту будуть контрольованими як такі, які мають безпосередній вплив на об'єкт оподаткування резидента.

### Висновки

З економічної позиції, торгова націнка на готову продукцію в імпортно-експортній моделі приблизно може дорівнювати вартості робіт з давальницької переробки, однак такі моделі суттєво відрізняються як юридичним оформленням, так і податково-митними наслідками. Обидві моделі виробництва (давальницька та імпортно-експортна) мають свої переваги та недоліки.

З одного боку, давальницька модель звільняє резидента від витрат на ПДВ та ввізне мито на етапі ввезення сировини в Україну, але вона покладає низку обмежень на весь виробничий процес та на можливість подальшого розпорядження готовою продукцією. Оскільки дотримання таких обмежень підлягає контролю з боку органу доходів та зборів, виникає додатковий потенціал для конфлікту з контролюючим органом.

Водночас імпорту сировини та експорту готової продукції хоча і пов'язаний зі сплатою ПДВ та ввізного мита, але надає резиденту більше свободи в побудові виробничої моделі без додаткового контролю з боку держави. Хоча ввізне мито матиме характер абсолютних витрат, ПДВ, сплачений на митниці, резидент-платник ПДВ зможе використати в майбутньому (в тому числі заявивши до відшкодування).

Якщо чинник витрат на початковому етапі виробництва є визначальним, то резиденту варто ризикнути та зекономити на початку, скориставшись перевагами давальницької схеми. [NY](#)

**Юридична Газета**  
www.yur-gazeta.com  
ВСЕУКРАЇНСЬКЕ ЩОТИЖНЕВЕ ПРОФЕСІЙНЕ ЮРИДИЧНЕ ВИДАННЯ

Про юристів  
та для юристів

**ПРИЄДНУЙСЯ**

Telegram  
The world's fastest messaging app.  
It is free and secure.

Start Messaging >