

1.2 ПДВ та експорт: дата визначення податкових зобов'язань

Автором в статті досліджується нормативне регулювання справляння податку на додану вартість, в тому числі момент (дата) виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення експортних операцій, які передбачають вивезення товарів за межі митної території України. Правова проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові, законодавчі норми. Зазначені правові, законодавчі норми повинні забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливлювати їх неоднозначне, множинне трактування. Національне законодавство повинно запроваджувати внутрішні процедури адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок, в тому числі щодо правильності визначення моменту (дати) виникнення податкових зобов'язань. Вони не повинні давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері. Зазначене стосується, зокрема, правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі здійснення експортних операцій (вивезення товарів за межі митної території України), оскільки такі операції передбачають проведення відповідних митних процедур та формальностей. В свою чергу, здійснення таких митних процедур і формальностей (оформлення вантажно-митних декларацій) та подальше фактичне переміщення товарів через митний кордон України, зазвичай займають певний час та не завжди відбуваються протягом однієї календарної дати (звітного періоду). На даний час дослідження з цього питання на проводились. В умовах активного розвитку інтеграційних процесів (вступ України до Європейського простору), необхідність законодавчого забезпечення (нормативної урегульованості) прозорості справляння податків, зокрема, податку на додану вартість, набуває

все більш вагомого значення для ефективного зростання економічного благополуччя нашої держави. Таким чином, постає необхідність подальших наукових досліджень з питань адміністрування податку на додану вартість, в тому числі щодо правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань за наслідками здійснення експортних операцій (дата вантажно-митної декларації чи дата переміщення через митний кордон). В статті здійснено аналіз сучасного стану правового регулювання справляння податку на додану вартість в частині визначення дати виникнення податкових зобов'язань під час переміщення товарів через митний кордон України. Вказане дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості публічних та приватних інтересів у податковій сфері, шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Наявність податку на додану вартість в податковій системі будь-якої країни європейського простору є обов'язковим для вступу до Європейського союзу. Однією з обов'язкових структурних ознак держави є система оподаткування, бо однією з цілей державного регулювання є така система адміністрування податків і зборів за якої, з одного боку, зібраних податків повинно бути достатньо для забезпечення виконання завдань та здійснення функцій, які стоять перед державою, а з іншого – тягар процедури справляння податків не повинен бути надмірним для платника.

Головна юридична проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові, законодавчі норми, у захисті права власності окремих платників та інтересів суспільства, які реалізуються у фінансово-податковій діяльності держави.

Відповідні правові, законодавчі норми повинні забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливлювати їх неоднозначне, множинне трактування. Національне законодавство повинно запроваджувати внутрішні процедури адміністрування (справляння) податків,

які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок (зловживань), в тому числі давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері.

Зазначене стосується, зокрема, правильності визначення фактичної дати виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі здійснення експортних операцій (вивезення товарів за межі митної території України), оскільки такі операції передбачають проведення відповідних митних процедур та формальностей. В свою чергу здійснення таких митних процедур і формальностей (оформлення вантажно-митних декларацій) та подальше фактичне переміщення товарів через митний кордон України, зазвичай не збігаються у часі, оскільки не завжди відбуваються протягом однієї календарної дати (звітного періоду).

Операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість, та відповідно, в незалежності від правильності визначення дати виникнення податкових зобов'язань за фактом їх здійснення, не призводить до заниження податку до сплати. Водночас, оскільки на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), неправильно визначена дата виникнення податкових зобов'язань за експортними операціями призводить до порушення строків складання та реєстрації податкових накладних.

Зазначене, в свою чергу, створює передумови, за яких контролюючий орган вважаючи, що платник податків не вірно визначив дату виникнення податкових зобов'язань за фактом здійснення експортних операцій, може застосувати штрафні санкції за відсутність реєстрації або за порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН.

Таким чином, правильність визначення дати виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість за експортними операціями виключає можливість допущення порушення строків реєстрації податкових накладних та можливих претензій з боку контролюючих органів.

Метою даної статті є встановлення проблемних питань і особливостей визначення дати виникнення податкових зобов'язань за фактом здійснення експортних операцій, оскільки правильність її визначення унеможливить настання юридичної відповідальності платників податків (суб'єктів господарювання) за порушення строків реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, та зробити відповідні висновки.

В свою чергу, слід підкреслити, що на даний час дослідження з цього питання на проводились. При цьому, в умовах активного розвитку інтеграційних процесів (вступ України до Європейського простору), необхідність законодавчого забезпечення (нормативної урегульованості) прозорості справляння податків, зокрема, податку на додану вартість, набуває все більш вагомого значення. Тому постає необхідність подальших наукових досліджень з питань справляння податку на додану вартість, зокрема, правильність визначення дати виникнення податкових зобов'язань під час здійснення експортних операцій та вивезення товарів (переміщення за межі митної території України).

В статті на основі аналізу чинного законодавства та судової практики визначено проблемні питання правового регулювання справляння податку на додану вартість, зокрема, правильність визначення дати виникнення податкових зобов'язань під час переміщення товарів через митний кордон України (експорт) та шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Адміністрування податків і зборів є однією з ознак держави та важливою складовою її існування. В даній статті ми не будемо зупинятись на визначенні поняття та сутності адміністрування (справляння) податків, оскільки в науковій літературі багатьма науковцями надано досить змістовне обґрунтування вказаній

категорії, в тому числі і стосовно податку на додану вартість (далі – ПДВ). Натомість лише зазначимо, що ефективність справляння податків досягається за рахунок її належного нормативного закріплення та правового підґрунтя відповідних положень.

В свою чергу, адміністрування (справляння) будь-якого податку нерозривно пов'язано з моментом (датою) виникнення обов'язку щодо визначення податкового зобов'язання з урахуванням здійснення певних господарських операцій (об'єкт). На наш погляд, для податку на додану вартість одними з основних елементів його правового механізму є такі поняття як податкове зобов'язання (база та об'єкт за відповідними операціями з постачання (продажу) товарів/послуг) та податковий кредит, завдяки яким визначається сума податку, яка підлягає перерахуванню до бюджету.

В своїх попередніх публікаціях ми не одноразово зупинялись на даних поняттях, тому лише нагадаємо, що податкове зобов'язання з податку на додану вартість є безумовним обов'язком платника щодо його визначення та відображення у податковій звітності, в незалежності від того за якою ставкою здійснюється операцій з постачання (продажу) товарів/послуг за основною або нульовою. При цьому, податковий кредит є правом платника податків для відображення у податковій звітності, дає можливість зменшувати розмір податкового зобов'язання та відповідно впливає на суму податку до сплати в бюджет у бік її зменшення.

Однак, незалежно від того, чи створює певна господарська операція з постачання товарів/послуг виникнення обов'язку з нарахування податку на додану вартість (основна ставка) чи ні (нульова ставка), у платника виникає обов'язок (необхідність) у складанні податкової накладної на дату здійснення такої операції (визначення податкових зобов'язань) з подальшою реєстрацією в ЄРПН. При цьому відсутність реєстрації та/або порушення строків реєстрації податкової накладної призводить до настання обставин, з якими законодавець пов'язує виникнення підстав для притягнення до відповідальності (застосування штрафних санкцій).

Порядок формування (дата виникнення) податкових зобов'язань з податку на додану вартість регламентований положеннями Податкового кодексу України (далі – Податковий кодекс) [16]. Так, відповідно до пункту 187.1 статті 187 Податкового кодексу [16], датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, зокрема, дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства.

За умовою підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу [16], за нульовою ставкою оподатковуються операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту. Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке **вивезення підтверджене** в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, митною декларацією, оформленою відповідно до вимог Митного кодексу України.

Аналіз наведених норм дає можливість стверджувати, що з метою визначення дати виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, відповідно до статті 187 Податкового кодексу, складання та реєстрації податкових накладних у разі експорту товарів необхідно враховувати положення відповідних нормативно-правових актів, якими врегульовано процедури митного оформлення експортних операцій. При цьому, за умовою статті 195 Податкового кодексу [16] товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке **вивезення підтверджене** в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

З даного приводу слід звернути увагу на позицію, викладену в листі Міністерства фінансів України від 21.03.2019 № 11310/09-63/7948 [17], відповідно до якої, у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону

України, оформленої відповідно до вимог Митного кодексу України та постанови КМУ від 21.05.2012 № 450.

Як бачимо, даний лист також не дає однозначної відповіді стосовно визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у разі експорту товарів, а лише цитує положення Податкового кодексу (формулювання наведені у статті 187) з тим же посиланням на оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України відповідно до вимог митного законодавства.

Статтею 201 Податкового кодексу передбачено, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Згідно з пунктом 3 Порядку заповнення податкової накладної (затверджений наказом Міністерства фінансів України 31.12.2015 № 1307, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267) (далі – Порядок № 1307) [18], усі податкові накладні, у тому числі накладні, особливості заповнення яких викладені в пунктах 9-15 та 19 цього Порядку, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації.

Як передбачено пунктом 12 Порядку № 1307 [18], у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України у графі “Отримувач (покупець)” зазначаються найменування (П. І. Б.) нерезидента та через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент), а у рядку “Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)” проставляється умовний ПІН “300000000000”, рядок “Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта” не заповнюється.

Відсутність складання та реєстрації податкової накладної передбачає настання відповідальності, визначеної статтею 120¹ Податкового кодексу [16].

В свою чергу, правильність визначення дати виникнення податкових зобов'язань за операціями з експорту товарів, що передбачає вивезення за межі митної території (переміщення через митний кордон) України відповідних товарів, виключає можливість настання відповідальності за порушення строків складання та реєстрації податкової накладної. При цьому, таке вивезення повинно бути підтверджене в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. У зв'язку з чим, слід з'ясувати з чим саме положення чинних нормативно-правових актів пов'язують фактичне виконання (здійснення) експорту товарів.

За визначенням, яке міститься у статті 4 Митного кодексу України № 4495-VI від 13.03.2012 (далі – Митний кодекс) [19]:

- ... вивезення товарів, транспортних засобів за межі митної території України – сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів, транспортних засобів через митний кордон України ... (*пункт 4*);

- митна декларація – заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури (*пункт 20*);

- митна процедура – зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України сукупність митних формальностей та порядок їх виконання (*пункт 21*);

- митне оформлення – виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення (*пункт 23*);

- митний режим – комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення (*пункт 25*);

- митні формальності – сукупність дій, що підлягають виконанню відповідними особами і митними органами, а також автоматизованою системою митного оформлення з метою дотримання вимог законодавства України з питань митної справи (*пункт 29*);

Частиною 1 статті 12 Митного кодексу [19] передбачено, що для цілей визначення ролі підприємства в міжнародному ланцюзі постачання товарів терміни вживаються у такому значенні, зокрема, експортер (імпортер) – підприємство, яке на підставі укладених ним безпосередньо або через посередника (комісіонера, агента, консигнатора тощо) зовнішньо-економічних договорів (контрактів) здійснює експорт (імпорт) товарів з переміщенням їх через митний кордон України, незалежно від митного режиму, в який поміщуються такі товари;

За умовою статті 82 Митного кодексу [19], експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення.

Статтею 84 Митного кодексу [19] передбачено, що товари, поміщені у митний режим експорту, втрачають статус українських товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України.

З наведеного можна зробити висновок, що вивезення товарів за межі митної території України та пов'язана з цим переміщенням сукупність дій, які передбачають необхідність поміщення їх у відповідний режим експорту, проведення митного оформлення та визначених митних формальностей, вважається здійсненим (звершеним) з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території (переміщення через митний кордон) України.

Згідно з статтею 248 Митного кодексу [19], митне оформлення розпочинається з моменту подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення, а в разі електронного декларування – з моменту отримання митним органом від

декларанта або уповноваженої ним особи електронної митної декларації або електронного документа, який відповідно до законодавства замінює митну декларацію.

Частиною 5 статті 255 Митного кодексу [19] визначено, що митне оформлення вважається завершеним після виконання всіх митних формальностей, визначених цим Кодексом відповідно до заявленого митного режиму, що засвідчується митним органом шляхом проставлення відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації або документі, який відповідно до законодавства її замінює, а також на товаросупровідних та товарно-транспортних документах у разі їх подання на паперовому носії.

Пунктом 16 Положення про митні декларації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій № 450 від 21.05.2012 (далі – Положення № 450) [20], митна декларація на паперовому носії вважається оформленою за наявності на всіх її аркушах відбитка особистої номерної печатки посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення. Електронна митна декларація вважається оформленою за наявності внесеної до неї посадовою особою митного органу, яка завершила митне оформлення, за допомогою автоматизованої системи митного оформлення відмітки про завершення митного оформлення з використанням електронного підпису чи печатки, що базуються на кваліфікованому сертифікаті відкритого ключа. Оформлена електронна митна декларація за допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється у візуальному форму, придатну для сприйняття її змісту людиною, у форматі, що унеможливорює у подальшому внесення змін до неї, та надсилається декларанту або уповноваженій ним особі.

Відповідно до пункту 30 Положення № 450 [20], вивезення товарів за межі митної території України підтверджується у разі поміщення товарів у митні режими, зокрема, *експорту* – митною декларацією, заповненою у звичайному

порядку, чи додатковою декларацією, а також повідомленням про фактичне вивезення товарів за межі митної території України.

Повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України містить відомості про кількість та номери у митній декларації товарів, вивезених за межі митної території України, дату їх фактичного вивезення, а у разі митного оформлення товарів за електронною митною декларацією – також відомості про номер митної декларації. За однією митною декларацією може бути надано кілька повідомлень про фактичне вивезення товарів за межі митної території України з урахуванням дат фактичного вивезення товарів.

З огляду на наведене повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України не є самостійним документом, а **є невід'ємною частиною** процедури оформлення митної декларації (її складовою), яке відповідно і засвідчує фактичне вивезення товарів за межі митної території України (переміщення через митний кордон). Тобто, лише за наслідками отримання відповідного повідомлення суб'єкт господарювання (експортер) може вважати, що операція з експорту продукції (вивезення за межі митної території України) фактично відбулась.

Як бачимо, оформлення митної декларації не є єдиним документом, яким засвідчується факт і дата фактичного переміщення через митний кордон товарів, а є документом, який містить відомості про товари та мету їх переміщення через митний кордон України та посвідчує надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності права на розміщення товарів (визначений митний режим) і підтверджує, а не встановлює права та обов'язки зазначених в митній декларації осіб відносно здійснення ними відповідних правових, фінансових, господарських операцій.

При цьому, знаходження під митним контролем товарів неможливе без їх фактичного подальшого вивезення за межі митної території України, і при цьому первинним є поміщення товарів у відповідний митний режим (*експорт*) з подальшим переміщенням товарів через митний кордон України, підставою для якого є відповідне декларування, здійснення митного оформлення товарів,

проведення необхідних митних формальностей *та перетинання ними митного кордону України* з відповідним документальним підтвердженням такого переміщення (повідомлення про фактичне вивезення товарів), що засвідчує факт і дату перетину митного кордону України.

На наш погляд, з метою визначення дати виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, відповідно до статті 187 Податкового кодексу (у разі експорту товарів), слід відштовхуватись від дати завершення процедури митного оформлення експортної операції, яка визначається за фактом належного складання (оформлення) митної декларації посадовою особою митного органу з відповідним підтвердженням (повідомленням) про вивезення (переміщення) товарів за межі митної території України, тобто, фактичного завершення (виконання) всіх митних формальностей та дати вивезення товару за межі митної території України.

Доречним також буде звернути увагу на визначення, які містяться у статті 1 Закону України від 16.04.1991 № 959-XII Про зовнішньоекономічну діяльність (далі – Закон № 959-XII) [21]:

- експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) *з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України*;

- момент здійснення експорту (імпорту) – *момент перетину товаром митного кордону України або переходу права власності на зазначений товар, що експортується чи імпортується, від продавця до покупця.*

Тобто, *моментом вчинення експортної операції*, зокрема моментом здійснення поставки товару за такою операцією, для застосування статей 2, 4 Закону № 959-XII є момент фактичного перетину товаром митного кордону України.

В свою чергу, згідно з частинами 1 та 3 статті 321 Митного кодексу [19], товари, транспортні засоби комерційного призначення перебувають під митним контролем з моменту його початку і до закінчення згідно із заявленим митним

режимом. У разі вивезення товарів, транспортних засобів комерційного призначення за межі митної території України митний контроль розпочинається з моменту пред'явлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення для митного оформлення та їх декларування в установленому цим Кодексом порядку.

Крім того, за умовою пункту 2 частини 6 статті 321 Митного кодексу [19], **перебування** товарів, транспортних засобів комерційного призначення під митним контролем **закінчується** у разі вивезення за межі митної території України – після здійснення митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення **та перетинання** ними митного кордону України, за винятком митних режимів, які передбачають перебування під митним контролем протягом усього часу дії митного режиму.

На даний час відсутня судова практика з наведеного питання. Водночас, у справах, предметом розгляду яких були питання визначення моменту імпорту/експорту, суди дійшли висновку, що під “ввезенням в Україну та вивезенням з України” розуміється фактичне переміщення через митний кордон товарів та інших предметів.

На думку суду, вивезення з України товару, що підлягає митному оформленню службовими особами митниці з метою забезпечення митного контролю (митних формальностей) та для застосування засобів державного регулювання вивезення за межі митної території, неможливо без його фактичного переміщення через митний кордон України, тобто поняття “перетину товаром митного кордону України” збігається із “переміщенням товару через митний кордон України – вивезенням за межі України”.

За таких обставин, експортний товар вважається таким, що вивезений (експортований) за межі митної території України з моменту (дати) перетину державного кордону України, а не з моменту (дати) оформлення вантажної митної декларації.

З огляду на викладене, положення законодавства, якими врегульовано питання щодо провадження суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної

діяльності, зокрема, експортних операцій, які передбачають вивезення (переміщення) товарів за межі митної території України, пов'язують завершення (здійснення) експортних операцій виключно із фактичним переміщенням таких товарів через митний кордон.

Таким чином, на наш погляд, датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, відповідно до статті 187 Податкового кодексу, вважається дата фактичного вивезення товарів за межі митної території України (перетин митного кордону), яка підтверджується митною декларацією та повідомленням (невід'ємна складова митної декларації) про фактичне вивезення товарів за межі митної території України.

Крім того, на даний час (*дія правового режиму воєнного стану*) важливо враховувати, що провадження суб'єктами господарювання експортних операцій це отримання (надходження) валютної виручки, яка вкрай необхідна для забезпечення обороноздатності нашої країни. При цьому, слід мати на увазі, що здійснення такої діяльності платниками податків відбувається в досить складних умовах, і саме від таких платників на даний час залежить (лежить тягар) своєчасність та повнота наповнення державного бюджету, видатки якого спрямовуються на забезпечення потреб національної оборони.

Тому положення чинного законодавства повинні забезпечувати прозорість процедур адміністрування податків, та відповідно не повинні давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері, зокрема, з боку контролюючих органів у вигляді штрафних санкцій за відсутність складання та реєстрації податкової накладної у зв'язку з невірним визначенням дати виникнення податкових зобов'язань за експортними операціями.

За результатами здійсненого аналізу можна зробити наступні висновки:

1. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні були і досі є правові колізії

окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків, які .

2. Положення чинного законодавства повинні забезпечувати прозорість процедур адміністрування податків, та відповідно не повинні давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері, зокрема, з боку контролюючих органів

3. Застосування засобів державного регулювання вивезення за межі митної території, неможливо без його фактичного переміщення через митний кордон України. Тобто поняття *“перетину товаром митного кордону України”* збігається із *“переміщенням товару через митний кордон України – вивезенням за межі України”*. У зв'язку з чим, експортний товар вважається таким, що вивезений (експортований) за межі митної території України з моменту (дати) перетину державного кордону України, а не з моменту (дати) оформлення вантажної митної декларації.

4. Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, відповідно до статті 187 Податкового кодексу, вважається дата фактичного вивезення товарів за межі митної території України (перетин митного кордону), яка підтверджується митною декларацією та повідомленням (невід'ємна складова митної декларації) про фактичне вивезення товарів за межі митної території України.