

К.е.н.Олійник Т.О., Дмитрюк О.С.

Запорізький національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ ТА ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Займаючись пошуком нових ринків збуту, багато українських підприємств виходять на міжнародний рівень. Однак по мірі збільшення міжнародних торговельних зв'язків виникають проблеми з обліку деяких операцій, а саме імпорту без ввозу та експорту без вивозу.

В економічній літературі висвітленню в основному підлягали питання обліку операцій з експорту та імпорту товарів за зовнішньоекономічними договорами, що передбачають здійснення операцій з обов'язковим перетином митного кордону України. Проте, майже не підлягали науковому дослідженню питання пов'язані з обліком операцій по експорту та імпорту товарів з урахуванням договірних умов, за якими не виникає необхідності щодо перетину митного кордону України, а також взаємозаліків, що проводяться за зовнішньоторговельними договорами.

Ключові слова: експорт, імпорт, зовнішньоекономічний контракт, валовий дохід, валові витрати, вантажна митна декларація.

I. Вступ

З чинним українським законодавством експорт та імпорт товарів не ототожнюється тільки з операціями вивозу або ввозу товарів з обов'язковим перетином митного кордону України, тому такі операції можуть проводитись без перетину митних кордонів, тобто як на території України, так і за її межами. Однак відповідних правил податкового обліку таких операцій ні в Законі про оподаткування прибутку, ні в Законі про ПДВ не існує. Крім того, поза увагою наукової спільноти залишились питання по застосуванню договірних умов при визначенні моменту виникнення доходів при здійсненні операцій з експорту та імпорту товарів, а також визначення бази митної вартості для нарахування

податків митними органами і податку на прибуток (звичайна вартість). Всі ці проблеми є актуальними, бо пов'язані з практикою застосування методики обліку операцій з експорту та імпорту товарів.

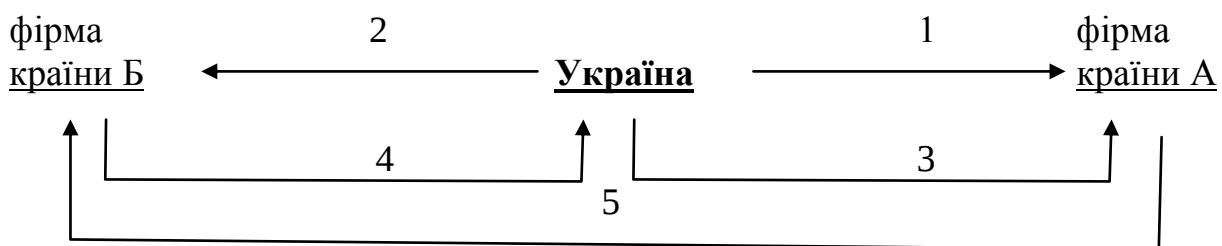
II. Постановка завдання

Дослідити умови з точки зору бухгалтерського та податкового обліку, при яких, придбаний у нерезидента товар за межами митної території України фактично не ввозиться на митну територію України, та проданий нерезиденту товар не вивозиться за межі митної території України. Розробити рекомендації і пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з урахуванням сучасного стану організації обліку в Україні, у напрямку узгодження бухгалтерського і податкового обліку експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі.

III. Результат

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій по імпорту та експорту товарів без перетину митних кордонів України у резидента виникає декілька конкретних питань відповідно податкового обліку, а саме дати виникнення валових витрат (ВВ), валових доходів (ВД) та податку на додану вартість (ПДВ).

Розглянемо ситуацію при якій імпортуємий товар був ввозу на територію України експортується.



Насамперед, звернемося до основи угоди — зовнішньоекономічному контракту, яким встановлюються, змінюються або припиняються права та

обов'язки сторін. При складанні такого контракту необхідно, крім звичайних умов зовнішньоекономічного договору, урахувати всі нюанси. Так, у контракті на покупку (імпорт) товарів у розділі «Предмет угоди (контракту)» необхідно вказати, що товари купуються без фактичного їхнього ввозу на митну територію України. У розділі «Умови здачі (приймання) товарів» вказати — місце доставки товарів, тобто реквізити вантажоодержувача товарів за кордоном.

Якщо валюта контракту й валюта платежу за контрактом різні, то в розділі «Умови платежу» треба вказати валютно-цінові захисні застереження, відповідно до яких здійснюється перерахування однієї іноземної валюти в іншу. Це необхідно для здійснення контролю повноти надходження іноземної валюти за товар, відвантажений із-за кордону, або товар, сплачений іноземною валютою, що була перерахована за нього раніше.

В українському законодавстві спеціальних правил податкового обліку операцій по імпорту без ввозу на митну територію України не існує, тому «ланцюжок» податкових подій буде вибудовуватись за загальними правилами, але з урахуванням деяких особливостей.

Згідно з підпунктами 3.1.2 й 3.1.3 ст.3 Закону про ПДВ встановлено, що об'єктом оподаткування є операції платників податків по ввозу товарів у митному режимі імпорту й по вивозу товарів у митному режимі експорту. Визначення термінів «імпорт» й «експорт» наведені в Митному кодексі. Ввіз товарів на митну територію України й вивіз товарів за межі цієї території — це сукупність дій, пов'язаних з переміщенням товарів через митну територію України (ст. 1 Митного кодексу). Переміщення ж товарів передбачає оформлення ВМД, з відображенням нарахування митних податків і зборів.

Але оскільки товари, придбані в іноземного суб'єкта продано іншому іноземному суб'єкту, не ввозяться в Україну й не вивозяться з України, їхнє переміщення здійснюється за межами митної території України (тобто без оформлення ВМД), тому і об'єкт обкладання ПДВ не виникає.

Відповідно до правил податкового обліку, установленими пп. 11.2. 3 ст. 11 Закону про прибуток, датою збільшення валових витрат на операції по придбанню товарів у нерезидента є дата оприбуткування таких товарів. Визначення поняття «оприбуткування» у законодавчо-нормативній базі відсутнє. У цьому випадку дату оприбуткування товарів необхідно ототожнити з датою переходу права власності на них, у тому числі й за межами України. Нагадаємо, що зазначення дати й порядку переходу права власності на товар є одними з істотних умов зовнішньоекономічного договору. Тоді тільки на дату одержання документального підтвердження (прибуткова накладна, акт прийому-передачі) про перехід прав власності на товар до резидента, підприємство буде мати право на збільшення своїх валових витрат.

Оскільки операції з розрахунками в іноземній валюті віднесені Законом про прибуток до операцій особливого виду, то при формуванні суми валових витрат необхідно застосовувати норму пп. 7.3. 2 ст. 7 даного Закону. Згідно якого, якщо першою подією є попередня оплата резидентом вантажоодержувачу, то валові витрати в сумі балансової вартості перерахованої іноземної валюти будуть сформовані тільки після відвантаження товарів. Суми, що включаються до складу валових витрат, повинні дорівнювати балансовій вартості іноземної валюти, перерахованої іноземному постачальнику для придбання товарів. Якщо одержання товарів за кордоном вантажоодержувачем здійснюється раніше їхньої оплати, у валові витрати резидента включається вартість товарів по відвантажувальних документах. Надалі після формування балансової вартості іноземної валюти розмір валових витрат коригується.

Дата збільшення валового доходу в розглянутій ситуації визначається за правилом першої події: або по даті одержання резидентом оплати за поставлені за кордоном товари, або по даті відвантаження таких товарів за межами митної території України. Документом, що підтверджує виконання нерезидентом зобов'язань по постачанню (тобто доказом поставки й переходу права власності на товар), у цьому випадку може бути коносамент — товаророзпорядчий документ, що засвідчує право його власника розпоряджатися зазначеним у

ньому вантажем. При цьому варто враховувати норму пп. 7.3. 1 ст. 7 Закону про прибуток: у випадку якщо відвантаження товарів здійснюється раніше їхньої оплати, у валовий дохід включається вартість товарів по відвантажувальних документах, перелічена в гривні по офіційному валютному курсу НБУ, що діяв на дату відвантаження товарів. Якщо ж передоплата від іноземного суб'єкта здійснюється раніше відвантаження товарів, то до складу валового доходу включається балансова вартість іноземної валюти, перерахована в гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату одержання іноземної валюти.

Стосовно контракту на продаж куплених за кордоном товарів іншому нерезиденту потрібно вказати, що товар відвантажується з території іншої держави. При цьому необхідно вказати реквізити відправника вантажу товарів (іноземного суб'єкта). У випадку якщо складається контракт на продаж (експорт) товарів, у розділі «Предмет угоди (контракту)» необхідно вказати, що товари продаються іноземному суб'єкту без фактичного їхнього вивозу з митної території України. А в розділі «Умови здачі (приймання) товарів» вказати — місце доставки товарів і реквізити вантажоодержувача товарів.

Відзначимо також, що в таких угодах варто обов'язково подавати перелік товаросупроводжувальних документів, згідно яким, буде здійснюватися по-перше, контроль за розрахунками в іноземній валюті, а по-друге, запис в бухгалтерському й податковому обліку.

Експортні операції без фактичного вивозу товарів за межі митної території України також варто відображати в податковому обліку, беручи до уваги деякі особливості.

Згідно із Законом про ЗЕД «експортом» вважається: продаж нерезиденту товарів як з їхнім вивозом за межі митної території України, так і без такого. Але для цілей нарахування ПДВ об'єкт визначається в більш вузьких рамках — тільки експорт товарів з обов'язковим їхнім вивозом з України, що підтверджується оформленням ВМД (пп. 3.1. 3 ст. 3 и пп. 6.2. 1 ст. 6 Закону про ПДВ). Незважаючи на те, що покупцем товарів є іноземний суб'єкт господарювання, місцем поставки товарів є митна територія України (п. 6.4 ст.

6 Закону про ПДВ). А це значить, що об'єктом оподатковування є операція по поставці товарів, місце надання яких знаходиться на митній території України. Тобто «експорт із національними особливостями» переходить у розряд звичайних операцій, оподатковуваних ПДВ по ставці 20 відсотків.

Для включення у валовий дохід суми по такій експортній операції застосовуються загальні правила податкового обліку, установлені пп. 11.3. 1 ст. 11 Закону про прибуток. Датою збільшення валового доходу вважається дата у податковому періоді, протягом якого відбулась одна з подій, що була раніше, а саме зарахування іноземної валюти від іноземного покупця на банківський рахунок платника податків в оплату товарів, що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Вони є базовими для українських суб'єктів господарювання при визначенні доходів від здійснення господарських операцій незалежно від території їх проведення.

Хоча підприємству надано право самостійно визначати момент, за яким буде визнано доходи від здійснення господарської операції з продажу: по надходженню активів (оплаті в різних її формах) або при погашенні зобов'язань, стандартами передбачена необхідність врахування договірних умов, зокрема, щодо передачі ризиків, пов'язаних з правом власності, та припинення повноважень стосовно управління та контролю за реалізованою продукцією.

Загалом фахівцями момент передачі ризиків ототожнюється з моментом оформлення вантажно-митної декларації. І це зрозуміло, бо саме дата перетину митного кордону за вимогами Закону України «Про здійснення розрахунків в іноземній валюті» є відліковою для проведення розрахунків з нерезидентами. Проте, вантажно-митна декларація не відноситься ні до товаросупроводжувальних, ні до товаротранспортних документів, її оформлення засвідчує надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності

права на розміщення товарів у визначеному митному режимі (експорт) і підтверджує права та обов'язки осіб, вказаних у декларації, на виконання ними господарських операцій у відповідності з наданою документацією.

Таким чином, відображення в обліку операцій з експорту товарів можливо на підставі даних вантажно-митних декларацій та первинних документів, якщо в експортних контрактах погоджені умови поставки ІНКОТЕРМС (FOB, DAF, CIP – пункт призначення на митному кордоні України).

Проте, такий підхід, суперечить вимогам національних стандартів з бухгалтерського обліку і законодавству, якими регламентовано укладання та проведення зовнішньоторговельних операцій, у разі якщо сторонами за зовнішньоторговельним договором визначені інші умови поставки, що передбачають передачу ризиків на будь-якій іншій території, окрім кордону України. Це в свою чергу призводить, до неадекватного відображення в бухгалтерському обліку інформації про зовнішньоторговельні операції стосовно дати передачі ризиків та переходу права власності, бо ігноруються не тільки умови укладених договорів, а також накопичується в системі обліку інформація, що не відповідає дійсності.

Відтак, вважаємо, що порядок відображення в обліку даних про передачу ризиків, пов'язаних з переходом права власності за зовнішньоторговельними операціями, на підставі даних вантажно-митних декларацій носить обмежений характер, бо не враховує всього спектру можливих умов поставки товарів. Для відображення в обліку повної і достовірної інформації про виконання зовнішньоторговельних операцій (реалізації товарів на експорт) необхідно базуватися на документи, що підтверджують виконання договірних умов про здійснення поставки та передачі прав власності на товари.

Визнання доходу від здійснення експорту товарів проводиться підприємствами виходячи з їх облікової політики: або під час збільшення активу, або у разі зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. За операціями з продажу товарів збільшення активів експортера відбувається у разі одержання оплати або іншої компенсації за відвантажену

продукцію, або продукцію, яка має бути відвантаженою; зменшення зобов'язання за договорами з продажу відбувається у разі їх виконання - відвантаження продукції.

Як показує практика, за операціями з експорту визначення доходів найчастіше відбувається в залежності від виконання зобов'язань щодо відвантаження продукції, в тому числі і у випадках одержання попередньої оплати.

Українськими вченими Ф.Ф.Бутинцем та В.М.Пархоменком висловлена думка про те, що П(С)БО 15 "Дохід" визначає не тільки критерії визнання доходу від реалізації в залежності від того, що було реалізовано - продукція, роботи чи послуги, або дохід було одержано внаслідок використання активів підприємства іншими особами, а також виходячи з конкретних умов кожної господарської операції, яка може призвести до виникнення доходу. Тому дата відображення доходу від реалізації може не співпадати з датою відвантаження продукції, товарів, підписання документів про виконання робіт, послуг. Операція з експорту вважається завершеною, коли сторони зовнішньоекономічного контракту (договору) у повному обсязі виконали всі умови, що передбачені контрактом.

Заборона щодо визнання доходами сум попередньої оплати та сум авансів суперечить визначенню доходів, наведеному в пункту 5 П(С)БО 15 „Дохід”, так як одержання авансів в рахунок оплати та попередньої оплати призводить до збільшення активів підприємства, що дозволяє достовірно визначити економічні вигоди у разі якщо підприємство передає покупцеві права власності та ризики щодо зберігання товарів (продукції, інших активів) після підписання договорів без їх відвантаження.

Слід зазначити, що у міжнародних стандартах з бухгалтерського обліку не міститься прямої заборони щодо включення в доходи авансів та попередньої оплати. Відповідно до пункту 9 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 “Дохід”, дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. Проте, операція не

розглядається як реалізація і дохід не визнається, якщо підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння.

Відтак, дохід від здійснення операцій з експорту за договорами купівлі-продажу товарів визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за урахуванням вищенаведених умов щодо оцінки доходів. При цьому за національними стандартами бухгалтерського обліку сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг), а також сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) не відносяться до доходів (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг).

Приклад. Згідно з контрактом, резидент виконав наступні операції:

- придбав вогнетривку продукцію у російської фірми «МІК» на загальну суму 12 000 дол. США;
- ця продукція продана турецькій фірмі «Слаф» на суму 20 000 дол. США. Вогнетриви доставлені покупцеві транзитом без ввозу в Україну. За умовами контрактів товар поставляється після 100% попередньої оплати.

Курс НБУ за 1 дол. США склав:

- на дату одержання резидентом передоплати від фірми «Слаф» і сплати авансу фірмі «МІК» -5,03 грн.;
- на дату відвантаження вогнетривів фірмою «МІК» - 5,04 грн.;
- на дату одержання вогнетривів фірмою «Слаф» - 5,03 грн.

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ
1	Отримана передоплата від покупця «Слаф» (20 000 x 5,03)	312	681	\$ 20 000 100 600	100600*	—
* Сформована балансова вартість інвалюти у сумі 100 600 грн., з котрої 60360грн. це аванс, перерахований фірмі «МІК»,- 12 000 дол. США (пп. 7.3.1 Закону про прибуток)						
2	Перерахований аванс фірмі «МІК»	371	312	\$ 12 000 60 360	—	*
* Валові витрати на дату розрахунку не відображаємо (пп. 11.2.3 Закону про прибуток)						
3	Відвантажені товари фірмою «МІК» покупцеві «Слаф»	288	371	\$12 000 60 360*	—	60 360* (12 000x 5,03)

	Одночасно списана собівартість товару, реалізованого фірмі «Слаф»	902	288	60 360	—	—
* У бухгалтерському обліку вартість товару відображається по курсу НБУ на дату перерахування авансу (п.6 П(с)БУ 21). Краще ввести субрахунок 288 «Товари реалізовані транзитом». У податковому обліку у ВВ включаємо балансову вартість інвалюти, отриманої на поточний рахунок від покупця (курс НБУ – на дату зарахування інвалюти на рахунок). Балансова вартість таких товарів не бере участь в обліку приросту товарів по п. 5.9 Закону про прибуток. Причина – такі товари не прибуткуються на склад, а відображення їх у складі балансової вартості товарів та списання собівартості повинно бути зроблено одночасно.						
4	Відображений дохід від реалізації товарів фірмі «Слаф» (20 000 x 5,03)	681	702	\$ 20 000 100 600*	—	—
У бухгалтерському обліку сума доходу відображається по курсу НБУ, який мав чинність на дату отримання передоплати (п. 6 П(с)БУ 21).						

В прикладі факту ввозу й вивозу товару немає. ВМД не оформлюється, іншими словами, немає об'єкта оподатковування. А коли так, то резиденту не треба визначати базу оподатковування й нараховувати податок. У декларації по ПДВ обсяги таких поставок не відображаються.

Хоча товар не перетинав митного кордону України, але право власності на нього переходило від російської фірми до резидента, від резидента – до турецької фірми. Резидент поніс витрати на придбання товару, розплатившись із постачальником з Росії, а також одержав компенсацію (дохід) вартості товару від покупця з Туреччини. Виходить, у нього виникають і валові витрати, і валовий дохід.

Резидент – платник податку на прибуток має право відобразити валові витрати (п. 5.1 Закону про прибуток), взявши до уваги особливості формування їхньої суми при розрахунках в іноземній валюті (пп. 7.3.2 Закону про прибуток). При цьому підтверджуючими документами можуть бути: контракт із російською фірмою, копії митних і транспортних документів, завірені консульством України й переведені на українську (російську) мову, які підтверджують доставку товару від постачальника до покупця, а також платіжні документи про перерахування іновалютних коштів постачальнику.

Коли товар купується у нерезидента – неплатника податку на прибуток, валові витрати збільшуються на дату оприбуткування товарів платником податків (пп. 11.2.3 Закону про прибуток). Але в нашому випадку товар не може бути оприбуткований резидентом. Виходить, треба знайти подію в операції покупки, що стане сигналом для відображення валових витрат.

Оприбуткування товару звичайно асоціюється з одержанням його у вільне розпорядження. Тому право на валові витрати може виникнути в момент придбання права власності на товар (відповідно до контракту). Це може бути, наприклад, дата повного розрахунку з російським постачальником, або дата відвантаження товару турецькому одержувачу, або інший момент, зазначений у договорі.

До складу валового доходу необхідно включити дохід від продажу товару турецького покупця (пп. 4.1.1 Закону про прибуток). При цьому сума доходу розраховується за контрактною ціною, але не менше звичайної, діючої на дату такого продажу (пп. 7.4.3 Закону про прибуток). Розрахунок по зовнішньоекономічних контрактах, як правило, проводиться в іноземній валюті, тому суму валового доходу необхідно розраховувати. Для цього суму отриманої передоплати в інвалюті (нараховану вартість відвантаженого товару) перераховують у гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату одержання (нарахування) доходу (пп. 7.3.1 Закону про прибуток). А датою виникнення валового доходу при зовнішньоекономічних операціях, як і при поставках на території України, буде дата першої з подій (пп. 11.3.1 Закону про прибуток):

- або одержання оплати,
- або відвантаження товару (у даній ситуації це дата відвантаження товару російською фірмою).

IV. Висновки

Порядок оподатковування операцій імпорту без ввозу й експорту без вивозу не дуже складний, коли його розкладеш по складових. Але ці операції жадають від бухгалтера ретельного підбора первинної документації, що підтвердить сам факт операції й дату її здійснення. Що стосується податкового обліку можна зробити наступні висновки:

- податком на додану вартість не обкладаються товари, які придбано в іноземного суб'єкта та продано іншому іноземному суб'єкту без ввозу їх на митну територію України (тобто без оформлення ВМД);

- формування суми валових витрат, які виникнуть у резидента при імпорті без ввозу необхідно здійснювати по нормі пп. 7.3. 2 ст. 7 Закону про прибуток, згідно якого, якщо першою подією є попередня оплата резидентом вантажоодержувачу, то валові витрати в сумі балансової вартості перерахованої іноземної валюти будуть сформовані тільки після відвантаження товарів. Якщо одержання товарів за кордоном вантажоодержувачем здійснюється раніше їхньої оплати, у валові витрати резидента включається вартість товарів по відвантажувальних документах, а після формування балансової вартості іноземної валюти розмір валових витрат коригується.
- валовий дохід по експортній операції без вивозу товару визначається по за пп. 11.3. 1 ст. 11 Закону про прибуток. Датою збільшення валового доходу вважається дата у податковому періоді, протягом якого відбулась одна з подій, що була раніше, а саме зарахування іноземної валюти від іноземного покупця на банківський рахунок платника податків в оплату товарів, що підлягають продажу, або дата відвантаження товарів.

Література

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». № 521- VI із змінами і доповненнями від 18 вересня 2008р.
2. Закон України «Про податок на додану вартість». – № 309-VI із змінами і доповненнями від 3 червня 2008р.
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета. /Всеукраинская профессиональная газета: «Все о бухгалтерском учете». №18.-2007.- 112с.
4. Веніамінова А.П. ІНКОТЕРМС Правила — 1990/2000. — К.: Юстініан, 2002. — 608с.
5. Грачева Р.Е. Енциклопедія бухгалтерського обліку. — К.: Галицькі контракти, 2004. — 832с.