

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ В ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЯХ

У статті розглянуто облікові аспекти оподаткування експортно-імпортних операцій податком на додану вартість відповідно до податкового законодавства та запропоновано шляхи їх вирішення. Акцентовано увагу на проблемах оподаткування ПДВ експорту та імпорту без перетину кордону, а також на організації податкових розрахунків за коливання курсу національної валюти.

Ключові слова: експорт, імпорт, облік, експортно-імпортні операції, податкове зобов'язання, митна декларація, податковий кредит, податкова накладна, податковий вексель.

O. S. PROKOPYSHYN

Lviv National Agrarian University

VALUE ADDED TAX: PECULIARITIES OF TAXATION AND ACCOUNTING IN EXPORT AND IMPORT OPERATIONS

Some accounting aspects of taxation of export-import operations by value added tax according to tax laws are highlighted as well as some ways of their solutions are suggested in the article. Attention is focused on some problems of taxation of VAT of export and import without crossing the border, as well as on management of tax calculations while fluctuations of the national currency occur. Analysis of changes in tax legislation of Ukraine in the past year has shown that some positive changes in tax accounting and its approaching to legislation norms of accounting, especially regulations (standards) of accounting took place. First of all, it should be noted that the rates of major taxes have been reduced, especially VAT and income tax. At the same time normative issues regarding problems of accounting of taxation of export-import operations as well as same methodological and documentary aspects are not fully clarified. Thus, the results and suggestions as for improvement of calculation of VAT on import-export operations will allow avoiding problems with tax calculations and enhancing control over the primary documents as well as to ensure truthfulness and accuracy of information in tax reporting of VAT.

Key words: export, import, accounting, export-import operations, tax liability, customs declaration, tax credit, tax bill, tax receipt.

Постановка проблеми

Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності підприємств України через міжнародну інтеграцію спричиняє на підприємствах низку проблем. Одна з найактуальніших – відображення зовнішньоекономічних операцій у податковому обліку. Реформування економічних відносин у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ) певною мірою зменшило невідповідності податкового законодавства нормативно-правовим актам, які регламентують бухгалтерський облік. Однак наближення податкового обліку до бухгалтерського не змінило їх різної мети. Для практичної діяльності підприємств податкові розрахунки – важлива складова облікової роботи, тому актуальне вдосконалення методики їх здійснення, яка відповідала б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності за будь-яких змін податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень

Для цілей оподаткування під експортно-імпортними операціями розуміють вивезення (ввезення) товарів та інших активів із перетином митного кордону країни, а також надання (отримання) послуг з метою отримання прибутку або соціальних вигод для суб'єкта господарювання.

Згідно з п. 195.1.1 ПКУ експорт товарів (супутніх послуг), підтверджених митною декларацією, оподатковують ПДВ за нульовою ставкою. Натомість у ціну експорту включено 20 % ПДВ [1].

Як показують результати дослідження, поняття експорту та імпорту для цілей оподаткування не враховує операції без їх фактичного вивезення чи ввезення. Такі господарські операції не мають спеціальних правил податкового обліку, тому на практиці виникають проблеми, пов'язані з їх оподаткуванням. Зокрема експорт та імпорт без ввезення не підлягають визначенню об'єкта оподаткування згідно з ПКУ, тому деякі автори наукових видань (Т.І. Гориславець, Р.М. Циган [2, с. 48-49]) зазначають, що такі операції не оподатковуються ПДВ. Хоча О.В. Кирнас [3, с. 27-28] звертає увагу на те, що об'єктом оподаткування операцій з експорту без вивезення є постачання товарів, місце надання яких знаходиться на митній території України.

Отже, автор доходить висновку, що таку операцію обкладають ПДВ за ставкою 20 % як звичайне постачання товарів на митній території України.

Оскільки операції без їх фактичного вивезення не визнає ПКУ експортними, а місцем їх поставки є територія України, незалежно від статусу контрагента, вважаємо, що такі операції необхідно оподатковувати за ставкою 20%, як звичайні господарські операції суб'єктів господарювання. Імпортні товари, придбані в іноземного суб'єкта та продані іншому іноземному суб'єктові, не переміщуються через

митний кордон України, отже, не ввозяться до України і не вивозяться з неї. Отож, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховують, оскільки відсутній об'єкт оподаткування.

Для вдосконалення податкових розрахунків із ПДВ Л.І. Бабій пропонує налагодити документальне оформлення й аналітичний облік, а також впровадити накопичення документального оформлення розрахунків з ПДВ автор вважає, що доцільно відмовитися від виписування податкових накладних. Такі зміни дадуть змогу знизити трудомісткість облікових робіт, а реквізити платника податку можна буде заносити в первинні документи: рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, товарні чеки, платіжні документи. Можливість такого підходу підтверджує те, що податкову накладну як документ не використовують ні у Російській Федерації, ні у Франції, ні в низці інших країн [4, с. 49; 5; с. 22-23].

Однак, на нашу думку, позиція автора передчасна у світлі вимог сучасного податкового законодавства. Зокрема у частині експортно-імпортних операцій такий підхід неприйнятний, оскільки розрахунки у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) здійснюють на великі суми, а це у свою чергу вимагає фіксувати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Постановка завдання

Завдання дослідження – окреслити проблемні моменти та з'ясувати шляхи вирішення організаційних і методичних засад обліку ПДВ за експортно-імпортних операцій.

Виклад основного матеріалу

Аналіз змін податкового законодавства України за останній рік показав, що відбулися позитивні зрушення у податковому обліку та наближенні його до норм законодавства бухгалтерського обліку, зокрема Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Передусім варто зауважити, що знижено ставки основних податків, зокрема ПДВ і податку на прибуток.

Водночас, поряд із питаннями нормативного характеру щодо проблем обліку оподаткування експортно-імпортних операцій, не до кінця з'ясованими залишаються положення методичного та документального характеру (рис. 1).

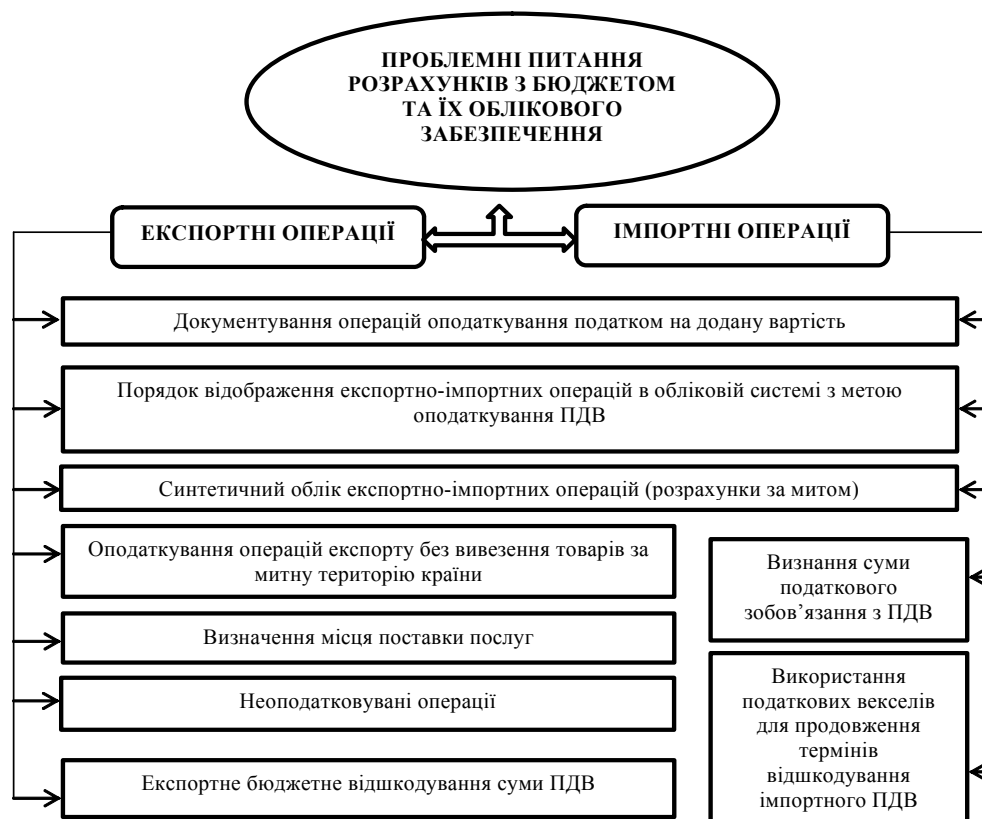


Рис. 1. Проблемні питання обліку розрахунків з бюджетом за експортно-імпортними операціями

Окремими нормативними положеннями у Податковому кодексі України [1] визначено питання оподаткування імпорту, що є досить проблемним на практиці. За новими правилами оподаткування ПДВ вартість товарів перераховують у національну валюту за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Національним банком України (НБУ), що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання. Крім того, до об'єкта

оподаткування не входять статті витрат на транспортування та страхування, сплати брокерських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних із ввезенням імпортованих товарів, які зараховують до митної вартості імпорту. На нашу думку, це пов'язано з тим, що базою оподаткування є договірна ціна, але не менша за митну вартість товару, а отже, митна вартість уже враховує всі перелічені витрати.

Дискусійним залишається питання відображення експортно-імпортних операцій протягом дня за коливання курсу валюту НБУ. Облік імпортних та експортних операцій у бухгалтерському й податковому обліку прив'язаний за офіційним курсом гривні до іноземних валют. Вартість придбаних товарів, суму доходу за експортними операціями, розрахунки із закордонними контрагентами для відображення в обліку перераховують у гривні за курсом НБУ на визначену дату (п.п. 4, 5, 6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів») [6].

У зв'язку з нестабільною ситуацією в Україні у нормативній базі через певні неузгодження відбулися суттєві зміни. Постановою правління НБУ від 31.03.2014 р. № 180 «Про внесення змін в Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют і курсу банківських металів» внесено відповідні зміни до постанови № 496 від 12.11.2003 р. «Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют і курсу банківських металів» [7].

У п. 3 Положення № 496 зазначено, що офіційний курс долара розраховують як «середньозважений курс продавців і покупців, що склався поточного робочого дня за даними Системи підтвердження угод на міжбанківському валютному ринку...». Тобто курсом на визначену дату для вільноконвертованих валют буде курс, усталений цього-таки дня [8].

З іншого боку, у зазначеному Положенні (п. 9 зі змінами і доповненнями) офіційний курс діє із часу його встановлення. Тобто курс, установлений у 12:00, діє із цього самого часу. Отже, курс, установлений 8 квітня, діє до середини 9 квітня.

Певні переваги в цьому питанні мають суб'єкти ЗЕД, які складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) [9, с.325]. Згідно з п.22 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» з практичних причин часто застосовують курс, наближений до фактичного курсу на дату операції [10]. Наприклад, можна використовувати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, що здійснюється протягом цього періоду. Водночас М(С)БО 21 попереджає, що за істотного коливання валютних курсів застосування середнього курсу за період недоречне.

Вважаємо, що логіка до цього підходу може бути прийнятною для відображення операцій за середнім курсом, розрахованим для відповідної дати. Утім, скористатися цим підходом сповна зможуть лише ті підприємства, які звітуються за МСФЗ.

Проте на неузгодженості фінансового характеру щодо курсу валюту на певну дату накладаються непорозуміння суто податкового характеру. Оскільки операційний день щодо реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі триває з 0 до 23-ї год, Міністерство доходів вважає доцільнішим для визначення податкових зобов'язань з податків і зборів (у тому числі митних платежів) протягом усієї доби застосовувати офіційний курс гривні до іноземних валют та курсу банківських металів, встановлений НБУ, що діє на 0 год відповідної доби. Інакше кажучи, треба використовувати «вчорашні» дані [11].

Якщо бухгалтер у виборі курсу дотримується єдиного підходу, це щонайменше дасть змогу уникнути плутанини й розрахункових помилок.

Висновки

Аналіз нормативної бази щодо оподаткування ПДВ експортно-імпортних операцій показав, що податкова реформа в Україні привела у відповідність українське податкове законодавство згідно з міжнародними вимогами і створила основу для узгодження податкового та бухгалтерського обліку.

Однак залишається ще низка питань, котрі потребують додаткового узгодження як на законодавчому, так і на прикладному рівнях. Відомо, що за імпорту товарів на митну територію України за умови оформлення митної декларації покупці за власним бажанням на суму податкового зобов'язання з ПДВ можуть надавати митним органам податковий вексель [12]. Водночас положення ПКУ щодо застосування податкових векселів як виду відстроченої плати податкового зобов'язання з ПДВ дещо відрізняється від Порядку 1104, зокрема в частині переліку оподатковуваних операцій.

Отже, результати дослідження та пропозиції щодо налагодження розрахунків з ПДВ під час експортно-імпортних операцій дадуть змогу уникнути проблем у податкових розрахунках, посилити контроль за оформленням первинних документів, забезпечити правдивість і достовірність інформації у податковій звітності з ПДВ.

Література

1. Податковий кодекс України : станом на 1 квітня 2013 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Циган Р. М. Специфіка організації обліку зовнішньоторговельних операцій без вивезення та ввезення товарів / Р. М. Циган, Т. І. Гориславець // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (50) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/4_50/39.pdf.

3. Кирнас О. В. Методика обліку імпорتنних операцій / О. В. Кирнас // Матеріали другої Міжнар. наук.-практ. конф. – Черкаси : ЧДТУ, 2004. – С. 26–29.
4. Бабій Л. І. Особливості оподаткування операцій експорту товарів / Л. І. Бабій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету – 2012. – Вип. 21. – С. 47–50. – (Серія «Економічні науки»).
5. Бабій Л. І. Порядок здійснення експортно-імпорتنних операцій і його вплив на організацію обліку / Л. І. Бабій // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (31). – С. 19–25.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 (зі змінами і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
7. Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів : постанова НБУ від 31.03.2014 р. № 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/regulations>.
8. Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют і курсу банківських металів : затверджене Постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 496 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uapravo.net/akty/ministerstva-resolution/akt5qsgf9d.htm>.
9. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : [навч. посіб.] / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 488 с.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» IASB від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
11. ГРОСБУХ Новини, розділ Валютне регулювання. – 17 тиждень 2014 р. 21–27 квітня [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.deure.donetsk.ua/f/news.doc>.
12. Порядок випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України : затв. Постановою КМУ від 1.10.1997 р. № 1104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vs.com.ua/index.php?pageid=666>.

References

1. Tax Code of Ukraine : April 1, 2013 / Parliament of Ukraine [Electronic resource]. - Access mode : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Tsyhan R. M. Specificity of accounting of trade transactions with import and export of goods / R. M. Tsyhan, T. I. Horyslavets // Journal of ZSTU. - 2012. - № 4 (50) [Electronic resource]. - Access mode : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/4_50/39.pdf.
3. Kyrnas O. V. Methods of accounting of import operations / O. V. Kyrnas // Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference – Cherkasy : ChSTU, 2004. - P. 26-29.
4. Babii L. I. Peculiarities of taxation of goods export operations / L. I. Babii // Collection of scientific works of Cherkasy State Technological University - 2012. - Issue 21. - P. 47-50. - (Ser. "Economics").
5. Babii L. I. Procedure of export-import operations and its impact on the organization of accounting / L. I. Babii // Journal of ZSTU. - 2011. - № 1 (31). - P. 19-25.
6. Regulations (standards) 21 "Effect of changes in foreign exchange rates", approved by the Ministry of Finance of Ukraine on August 10, 2000 № 193 (as amended) [Electronic resource]. - Access mode : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
7. Regulation on the establishment of the official exchange rate of hryvnia to foreign currencies and exchange of precious metals : NBU Resolution of 31.03.2014, № 180 [Electronic Resource]. - Access mode : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/regulations>.
8. Regulations on fixing of official exchange rate to foreign currencies and precious metals rate : approved by the National Bank of 12.11.2003 , № 496 [Electronic resource]. - Access mode : <http://uapravo.net/akty/ministerstva-resolution/akt5qsgf9d.htm>.
9. Voinarenko M. P. International standards of financial reporting and auditing: educ. manual / M. P. Voinarenko, N. A. Ponomarova, O. V. Zamazii . - Kyiv: Center of educational literature, 2010. - 488 p.
10. International accounting standard 21 "Effect of changes in exchange rates" IASB; Standard, International document on 01.01.2012 [Electronic resource]. - Access mode : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
11. Ledger News 17 Week 2014 : April 21-27, chapter Currency regulation [Electronic resource]. - Access mode : <http://www.deure.donetsk.ua/f/news.doc>.
12. Procedure for issue, circulation and discharge of bills issued in the amount of value added tax when importing goods into the customs territory of Ukraine : approved by resolution of the Cabinet of Ministers of 10.01.1997, № 1104 [Electronic resource]. - Access mode : <http://www.vs.com.ua/index.php?pageid=666>.

Надійшла 22.08.2014; рецензент: д. е. н. Липчук В. В.