

УДК 659.339.5

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТИМЧАСОВОГО ВИВЕЗЕННЯ УКРАЇНСЬКИХ ТОВАРІВ НА ВИСТАВКУ ЗА КОРДОН**Коломицева О.В., д.е.н. доцент****Фурса В.П., ст. викладач**

Черкаська філія ПВНЗ «Європейський університет»

Обобщены проблемные вопросы учета внешнеэкономической деятельности украинских субъектов предпринимательства и определены перспективные направления усовершенствования продвижения украинских товаров на зарубежный рынок путем проведения выставочной деятельности.

Ключевые слова: услуга, ВЭД, выставочная деятельность за рубежом, бухгалтерский учет, налоговый учет, таможенное оформление, доходы, издержки обращения, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость.

Summarizes the accounting problems of Ukrainian foreign entities and identified promising areas of improvement promotion of Ukrainian goods to the overseas market through exhibition activities

Key words: service, foreign trade, exhibitions abroad, accounting, tax accounting, customs clearance, revenue, distribution costs, income tax, value added tax.

Постановка проблеми. Одним із завдань державної значущості є визначення концептуальних положень, основних напрямів та механізму забезпечення подальшого розвитку виставкової діяльності. Виставкова діяльність в Україні - невід'ємна складова частина розвитку ринкових процесів, стимулює закріплення позитивних структурних змін в економіці, сприяє науково-технічному та технологічному оновленню вітчизняного виробництва. Виставково-ярмаркова діяльність є однією з ефективних форм просування на ринку товарів і послуг, залучення інвестицій і кредитів, стимуляції інноваційної діяльності, науково-технічного прогресу. Участь підприємства у спеціалізованих виставках і престижна, і корисна, це перспектива розширення ринку збуту, у тому числі вихід на зовнішній ринок. Що рухає підприємством, яке вирішило взяти участь у виставці за кордоном? Звичайно, перш за все, бажання продемонструвати свою продукцію з метою просування її на ринку. Крім того, сама обстановка на виставці сприяє проведенню ділових переговорів, укладанню правочинів і залученню нових клієнтів. Отже, значимість питань методології та організації обліку і контролю виставково-ярмаркової діяльності в системі управління зовнішньоторгівельною діяльністю та потреби практики зумовлюють актуальність обраної теми і цільову спрямованість дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішення поставлених завдань здійснювалося з урахуванням сучасної наукової думки вітчизняних і зарубіжних вчених, чинного законодавства та практики проведення економічних експертиз із питань обліку. Організації і методиці обліку операцій в іноземній валюті присвячені праці В.В.Бабица, С.Ф.Голова, Я.Д.Крупки, Ю.Я.Литвина, І.І.Павлюка, В.М.Пархоменка, М.М.Ткаченка та інших. Ці праці містять багато цінних пропозицій та рекомендацій щодо ведення обліку згідно з чинним законодавством, зазначаючи, разом з тим, що національний облік на цьому етапі потребує проведення подальших наукових досліджень та розробок в напрямку їх удосконалення.

Постановка завдання. Для ефективного розвитку виставкової діяльності, регулювання відносин між її суб'єктами, визначення пріоритетних напрямів удосконалення цієї діяльності в Україні, проаналізовано особливості обліку витрат на створення виставкових зразків продукції, митного оформлення виставкових зразків та оподаткування операцій, пов'язаних з участю у виставці за кордоном, запропоновано рішення проблемних питань на законодавчому рівні та виборі оптимального варіанту при прийнятті управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Товари, призначені для демонстрації або використання на виставках, ярмарках, конференціях або інших подібних заходах, можуть бути вивезені за межі митної території України в режимі тимчасового вивезення. Тимчасове вивезення - це митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (стаття 113 МК). З 08.07.12 р. набув чинності Закон від 07.06.12 р. № 4915-VI (далі - Закон № 4915), яким унесено зміни до Податкового (далі - ПК) і Митного кодексів (далі - МК). Закон узгоджував між собою норми цих законодавчих актів. Змінено об'єкт обкладення ПДВ при ввезенні/вивезенні товарів (абзаци «в», «г», «г», «д» п. 185.1 ПК). Тепер об'єктом обкладення ПДВ є ввезення/вивезення товарів - сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України будь-яким способом, тобто в будь-якому митному режимі, визначеному МК (раніше - тільки в

режимах імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту і прирівняних до імпорту та експорту операцій). У зв'язку із цим втратили чинність пп. 196.1.12 та 196.1.13 ПК.

Обкладення ПДВ операцій з увезення/вивезення товарів в основних митних режимах до і після набуття чинності Закону № 4915 у таблиці.

Напрямок і митний режим	Обкладення ПДВ	
	з 08.07.12 р.	до 08.07.12 р.
1	2	3
Вивезення в режимі експорту	Оподатковується за ставкою 0 %	
Вивезення в режимі реекспорту	Звільняється від ПДВ - обкладення, крім операцій, визначених п. 5 ч. 1 ст. 86 МК, які оподатковуються за ставкою 0 % (п. 206.5 ПК)	Оподатковується за ставкою 0 %
Вивезення в режимі тимчасового вивезення	Застосовується повне умовне звільнення від обкладення ПДВ за умови дотримання вимог цього митного режиму (п. 206.8 ПК)	Немає об'єкта оподаткування (пп. 196.1.12 ПК)

До товарів, призначених для демонстрації та використання на виставках, належать (додаток В.1 до Конвенції про тимчасове ввезення від 26.06.90 р., далі – Конвенція):

- товари, що є предметом показу;
- товари, призначені для використання на показах (зокрема, для демонстрації виставлених зразків);
- матеріали для спорудження і виконання декоративних робіт для тимчасових стендів, у тому числі електрообладнання;
- рекламні матеріали (відео-та аудіо записи, плівки, діапозитиви, а також апаратура, необхідна для їх використання).

Для участі у виставці можуть створюватися виставкові зразки продукції. Залежно від вартості та терміну служби вони можуть враховуватися як об'єкт основних засобів (термін служби - більше року, вартість - понад 2500 грн.), малоцінні необоротні матеріальні активи (термін служби - понад рік, вартість - менше 2500 грн.) або запаси (якщо виготовлений для виставки зразок планується згодом продати, подарувати, використовувати як матеріали тощо).

У перших двох випадках виставкові зразки підлягають амортизації у податковому обліку за умови, що їх використання пов'язане з господарською діяльністю підприємства.

Є два способи здійснення митного оформлення: у звичайному порядку і з оформленням книжки (карнета) А.Т.А.

Для вивезення товарів у звичайному режимі необхідно отримати дозвіл митного органу. Рішення про допуск товарів до оформлення в режимі тимчасового вивезення приймається митним органом (керівником або уповноваженою ним посадовою особою) на підставі заяви (п. 1 Порядку, затвердженого постановою КМУ від 12.12.02 р. № 1855).

Разом із заявою подаються оригінали або завірені копії таких документів (п. 2 розд. II Порядку, затвердженого наказом Держмитслужби від 28.03.2000 р. № 173, далі — Порядок № 173):

- документи на товари з обґрунтуванням мети їх тимчасового перебування за кордоном (наприклад, документи, що підтверджують мету, час і місце проведення заходу, найменування та адресу організатора);
- дозволи інших органів на тимчасове вивезення, якщо отримання таких дозволів передбачено законами України;
- інші документи, необхідні для здійснення митного контролю.

Заява складається за встановленою формою, затвердженою наказом Держмитслужби від 09.08.05 р. № 735 (далі — Наказ № 735), у двох примірниках і розглядається протягом трьох робочих днів після її приймання та реєстрації.

При переміщенні товарів у митному режимі тимчасового вивезення у розділі 3 Заяви наводиться обов'язок посадової особи підприємства до закінчення строку тимчасового вивезення здійснити зворотнє ввезення товарів або заявити про зміну митного режиму, який допускається стосовно цих товарів законодавством України (п. 7.4 Правил, затверджених Наказом № 735). Строк тимчасового вивезення товарів, транспортних засобів комерційного призначення встановлюється митним органом у кожному конкретному випадку, але не повинен перевищувати трьох років з дати поміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення у зазначений митний режим. (стаття 116 МК).

Митне оформлення товарів, що тимчасово вивозяться, здійснюється на підставі:

- ВМД, заповненої в установленому для цього режиму порядку, – якщо митна вартість партії товарів перевищує суму, еквівалентну 100 євро;

– заяви підприємства за формою додатка 6 до Інструкції, затвердженої наказом Держмитслужби від 03.09.07 р. № 728 – якщо така вартість не перевищує 100 євро.

За заявою без ВМД не можуть бути оформлені товари вартістю не більше 100 євро, які, зокрема, належать до груп 1 - 24 УКТЗЕД, обкладаються вивізним митом та підлягають державному експортному контролю.

Режим тимчасового вивезення не поширюється на товари, які неможливо ідентифікувати або вивезення яких заборонено законодавством України (п. 5 розділу I Порядку № 173).

Крім того, митне оформлення в режимі тимчасового вивезення окремих видів товарів здійснюється при гарантії дотримання умов такого митного режиму. Гарантією може бути грошова застава в сумі податків і зборів (обов'язкових платежів), які підлягали б сплаті в режимі експорту на день митного оформлення в режимі тимчасового вивезення. Вона вноситься на рахунок митного органу. Згодом грошову заставу за заявою суб'єкта ЗЕД може бути повернено йому на рахунок або використано для оплати митних платежів за іншими операціями.

Книжка (карнет) А.Т.А. – це уніфікований міжнародний митний документ, який використовується для митного оформлення товарів, які переміщуються в режимі тимчасового вивезення за межі митної території України і ввозяться на митну територію держави - учасника Конвенції за спрощеною митною процедурою. Порядок митного оформлення при переміщенні товарів через кордон України із застосуванням книжок А.Т.А. затверджено наказом Держмитслужби від 17.12.07 р. № 1058.

Книжка А.Т.А. дозволяє ввезти товари для виставки на територію країни, що приєдналася до Конвенції, без сплати ввізного мита і будь-яких інших зборів, податків і платежів, які зазвичай сплачуються при ввезенні товарів на митну територію іншої держави. Виняток становлять платежі та збори за надання послуг із митного оформлення.

Книжка А.Т.А. є також гарантійним документом про сплату ввізного мита і податків у випадку якщо особа, якій її видано, порушить режим тимчасового ввезення товарів на митну територію країни - учасниці Конвенції. В Україні гарантуючою організацією, яка видає книжки А.Т.А., є Торгово-промислова палата. Перелік держав, що приєдналися до Конвенції, наведено в додатку до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Держмитслужби від 31.01.08 р. № 74.

Крім виставкових зразків і ТМЦ, необхідних для їх демонстрації, від ввізного мита і податків у країні - учасниці Конвенції звільняються невеликі зразки, що мають невисоку вартість. До таких зразків також не застосовуються заборони й обмеження на ввезення для внутрішнього використання. Це можуть бути виставлені товари, зокрема продукти харчування і напої, які роздаються безплатно в рамках заходу відвідувачам для індивідуального використання або споживання, а також товари, ідентифіковані як рекламні зразки, не призначені для комерційних цілей. Кількість таких рекламних зразків має бути в розумних межах, щоб не викликати підозр у митних органах території тимчасового ввезення.

Особливу увагу при організації виставки за кордоном слід звертати на оподаткування послуг нерезидента. Для участі в торговельній виставці, як правило, з організатором виставки укладається договір або оформлюється інший документ, прийнятий у міжнародній практиці. Відповідно до цього документа організатору належить плата за його послуги. Від класифікації таких послуг залежатиме їх оподаткування.

Організатори виставок, як в Україні, так і за кордоном, зазвичай забезпечують надання учасникам комплексу послуг. Наприклад, для українських організаторів висуваються вимоги, щоб цей комплекс включав: надання виставкового обладнання, комунальні послуги, страхування виставкових об'єктів (приміщень, площ), охорону та забезпечення пожежної безпеки учасників і виставкових об'єктів, прибирання виставкових приміщень (площ), видання каталога виставки, здійснення митних процедур, транспортні та вантажні послуги, створення умов для роботи засобів масової інформації тощо (Концепція розвитку виставково-ярмаркової діяльності, затверджена постановою КМУ від 22.08.07 р. № 1065).

Логічно припустити, що комплекс послуг закордонних організаторів виставок аналогічний наведеному. Він може бути і більш широким (містити й інші послуги). Але з метою оподаткування не слід розглядати кожну складову послуги окремо, навіть якщо їх перелік прямо зазначено у договорі з організатором. Адже це не що інше, як калькуляція послуги з організації виставки (послугу може бути названо в первинних документах збором за участь у виставці, організаційним збором тощо).

Для підприємства, яке демонструє продукцію, товари, послуги зарубіжна виставка — це захід, що сприяє просуванню такої продукції на зовнішній ринок і створенню умов для проведення переговорів з метою укладання договорів на постачання своїй продукції. Його мета- сформулювати і підтримати обізнаність потенційних покупців про себе і свій товар. Тобто участь у такому заході має рекламну мету і класифікувати витрати можна як витрати на проведення рекламних заходів.

Витрати на проведення рекламних заходів ПК відносить до витрат подвійного призначення (пп. 140.1.5 ПК) і приписує обліковувати їх у складі витрат на збут (пп. 138.10.3 ПК). Але не зважаючи на те, що витрати на участь у виставці підприємство здійснює у рамках рекламних заходів, такі витрати не можна назвати витратами на придбання послуг реклами або маркетингу. Адже організатор виставки, як правило, не проводить для учасника рекламу, а надає переважно організаційні послуги.

Проте якщо послуги реклами або маркетингу передбачені за окрему плату (наприклад, у документі, що підтверджує факт надання послуги буде зазначено ці види послуг з виділеною вартістю), оподатковувати їх доведеться за особливими правилами:

- податкові витрати на рекламу і маркетинг, придбані у нерезидентів, обмежено (пп. 139.1.13 ПК). Вони враховуються при визначенні податкових зобов'язань у сумі, яка не перевищує 4 % доходу від реалізації продукції за рік, що передує звітному. А витрати на рекламу, сплачені нерезиденту з офшорним статусом, і зовсім не враховуються;

- при виплаті нерезиденту за виробництво та розповсюдження реклами про резидента потрібно сплатити податок на доходи нерезидента з джерелом його походження з України у розмірі 20 % від суми виплати, причому за свій рахунок (п. 160.7 ПК).

Об'єктом обкладення ПДВ є послуги, місце постачання яких визначено на митній території України за правилами ст. 186 ПК. Оскільки послуги з організації виставки фактично надаються нерезидентом за межами митної території України, об'єктом оподаткування можуть бути тільки послуги, місце постачання яких визначається за місцем реєстрації їх отримувача на митній території України, тобто послуги з п. 186.3 ПК.

Наприклад, рекламні послуги (абзац «б» п. 186.3 ПК), оренда рухомого майна — виставкових стендів (абзац «г» п. 186.3 ПК). Послуги, що надаються для організації платних виставок, зазначено в пп. 186.2.3 ПК, а отже, у разі закордонної виставки місце їх постачання – за кордоном.

Відображення операцій в обліку наведено в таблиці.

(євро/грн.)

№ з/п	Зміст	Первинні документи	Бухгалтерський облік			Податковий облік (витрати)
			4	5	6	
1	2	3	4	5	6	7
1	Перераховано нерезиденту передоплату за послуги з організації виставки. Курс НБУ — 10,426015 грн. за €1	Виписка банку	3712	312	<u>€2 000,00</u> 20 852,03	
2	Оформлено в ТПП книжку А.Т.А	Акт наданих послуг	93	631	8 340,00	8 340,00
3	Тимчасово вивезено до Німеччини: - зразки продукції	Накладна-вимога типової форми № М-11 книжка А.Т.А.	2092	261	10 870,00	-
	- виставковий стенд		109/1	109/2	12 351,46	-
4	Отримано послуги з організації виставки. Курс НБУ — 10,602214 грн. за €1	Акт наданих послуг	93	632	<u>€2 000,00</u> 20 852,03	20 852,03
5	Закрито розрахунки з передоплати		632	3712	<u>€2 000,00</u> 20 852,03	-
6	Увезено в Україну: - зразки продукції	Книжка А.Т.А.	2091	2092	10 870,00	-
	- виставковий стенд		109/2	109/1	12 351,46	-

Із синтаксичного аналізу цього підпункту можна зробити висновок, що йдеться про будь-які виставки (у т. ч. і про торговельні).

Але навіть якщо контролюючі органи не розцінять послуги з організації торговельної виставки як послуги з пп. 186.2.3 ПК, обґрунтувати відсутність об'єкта оподаткування можна і на підставі п. 186.4 ПК. Місце постачання послуг, не перелічених в інших пунктах ст. 186 ПК, визначається за місцем реєстрації постачальника-нерезидента. Головне, щоб їх не розцінили як рекламні послуги. Для цього можна навести ще один аргумент: «послуги рекламні» і «послуги з організації спеціалізованих виставок» мають різні коди і зазначені навіть у різних секціях (код 73.1, секція М «Послуги професійної, наукової і технічної діяльності» і код 82.30.12, секція N «Послуги адміністративні та послуги за надання допомоги» відповідно) в оновленому Державному класифікаторі продукції та послуг ДК 016:2010. А такі види діяльності, як «рекламна діяльність» та «організація конгресів і торговельних виставок», мають різні КВЕД (коди 73.1 та 82.3 відповідно) в оновленому Класифікаторі видів економічної діяльності ДК 009:2010.

Таким чином, податкові зобов'язання з ПДВ доведеться нараховувати тільки якщо у зв'язку з участю у виставці у нерезидента будуть придбані послуги з п. 186.3 ПК (зокрема, послуги реклами або оренди рухомого майна). Тоді в наступному звітному періоді набувальник таких послуг отримає право на податковий кредит (абзац «в» п. 198.1 ПК), якщо використає їх у рамках господарської діяльності в операціях, що обкладаються ПДВ (п. 198.3 ПК).

Висновки. Для того щоб максимально використати «виставкові» перспективи, підприємство-

виробник має ретельно продумати свою участь у цьому заході та правильно її задокументувати.

Перш за все, знадобиться відповідний наказ керівника, у якому має бути визначено:

- найменування виставкового заходу, його тривалість і місце проведення;
- мету участі підприємства в такому заході;
- перелік підготовчих робіт із зазначенням відповідальних осіб (у т. ч. щодо виготовлення рекламних зразків продукції та пробників);
- перелік осіб, які беруть участь у заході. За необхідності видається наказ про направлення цих працівників у відрядження;
- обсяг та асортимент продукції, яка виставлятиметься.

Додатково може бути складено приблизний кошторис витрат. Крім того, підприємство має направити організаторові виставки заявку на участь та укласти з ним відповідний договір. Після закінчення заходу складається звіт відповідальними особами.

І, звичайно, усі витрати підприємства мають бути підтвержені документально (договорами, накладними, актами приймання-передачі, чеками, авансовими звітами, актами виконаних робіт і тощо).

Література

1. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=4495-15>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>