

ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕРОБКИ НА ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ НЕРЕЗИДЕНТА, А ТАКОЖ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІК ТАКИХ ОПЕРАЦІЙ

У статті проаналізовано митні, податкові й облікові плани переробки давальницької сировини, отриманої від нерезидента України. Міститься системний аналіз діючого українського законодавства щодо цих питань, виявлені існуючі тут протиріччя. Запропоновано субрахунки для відображення операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерії.

Ключові слова: давальницька сировина, нерезидент, Митний кодекс, Податковий кодекс, бухгалтерія.

Постанова проблеми. Багато підприємств ведуть діяльність з переробки давальницької сировини нерезидента. Треба розглянути особливості, що наявні у цій сфері – з точки зору митного законодавства, оподаткування й обліку таких операцій після останніх законодавчих змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За останні роки у цій сфері відбулися досить істотні зміни, що потребують певної систематизації й осмислення. У зв'язку з швидкими темпами постійного вдосконалення застосувати вони ще не знайшли відповідного відображення в науковій літературі.

Мета статті. Метою дослідження є основні зміни у сфері зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною нерезидента відбулися починаючи з 01.06.2012 р.

Виклад основного матеріалу. Саме з 01.06.2012 р. набрав чинності новий Митний кодекс [1] і припинили існування і ввізні «давальницькі» податкові векселі, оскільки цим Кодексом були одночасно з тією ж дати визнано такими, що втратили чинність, головний регулятор таких операцій у минулому – Закон України від 15.09.95 р. № 327/95-ВР «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» і ще низку пов'язаних із ним нормативних актів. Тобто тепер тут основний нормативний орієнтир – Митний кодекс.

Крім того, з метою узгодження норм нового Митного й Податкового [2] кодексів було прийнято Закон від 07.06.2012 р. № 4915-VI «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» [3], яким, зокрема, було внесено відповідні зміни до норм ПКУ, що стосуються операцій із давальницькою сировиною, в тому числі особливості оподаткування їх ПДВ (цей Закон набрав чинності з 08.07.2012 р.). Поміщення давальницької сировини в митний режим переробки (за умови подальшого вивезення – реекспорту продуктів переробки) супроводжується умовним повним звільненням від обкладання митними платежами (включаючи ввізний ПДВ).

У статті 148 Митного кодексу наведено ряд обмежень, пов'язаних із помещенням товарів (давальницької сировини) у митний режим переробки, і, крім того, у цій же статті зазначено, що стосовно товарів, перелік яких визначає Кабмін, має бути здійснене обов'язкове фінансове забезпечення сплати митних платежів (гарантійні заходи дотримання митного режиму переробки). Перелік таких товарів затверджено Постановою КМУ від 21.05.2012 р. № 461 «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» [4]. Механізм отримання спеціального дозволу для помещення товарів (сировини) у митний режим переробки детально прописано у ст. 149 Митного кодексу, у тому числі – й причини, за якими митниця має право відмовити у видачі дозволу, відкликати або змінити його. Вивчення зазначених норм і практика їх застосування свідчать, що на шляху отримання дозволу може виникнути чимало бюрократичних проблем.

Крім того, зазначимо, що Постановою КМУ від 27.03.2013 р. № 295 «Про деякі питання перебування товарів у митному режимі переробки на митній території України, обмеження і заборони щодо помещення окремих товарів у зазначений митний режим та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» [5] було затверджено новий Перелік товарів, помещення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється. (Але при цьому досі залишається чинним лист ДМСУ від 27.11.2008 р. № 10/1-1/2150-ЕП, де наведено застарілий зведений перелік обмежень і заборон щодо помещення в митний режим переробки на митній та за межами митної території України товарів як давальницької сировини).

Якщо розрахунки за переробку за контрактом повинні проводитися сировиною, то відповідна (призначена для розрахунків) частина сировини одразу під час ввезення підлягає оформленню в митному режимі імпорту. Якщо ж контракт передбачає проведення розрахунків із переробником

кінцевим продуктом переробки, то тут мають застосовуватися норми ст. 155 «Умови реалізації продуктів переробки на митній території України» Митного кодексу. Згідно з цією статтею, якщо умовами контракту на переробку передбачено проведення з переробником розрахунків частиною готової продукції (продуктів переробки), то «такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом».

Загалом, такий варіант розрахунку за переробку (аналогічно варіанту з розрахунком сировиною) перетворює операцію на бартерну, проте він дозволяє (на відміну від розрахунків сировиною) відстрочити сплату митних платежів до закінчення процесу переробки. У випадку, коли розрахунки за переробку нерезидент буде зобов'язаний здійснювати в іноземній валюті, на такі операції поширюється розрахункове обмеження щодо оплати – у 90 днів із дати підписання акта на надані послуги з переробки давальницької сировини, яке встановлене в п. 1 постанови Правління НБУ від 14.05.2013 р. № 163 «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і за провадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» [6] на підставі Закону від 23.09.94 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», зі змінами.

Отже, згідно зі ст. 160 Митного кодексу завершенням митного режиму переробки повинні бути реекспорт продуктів переробки або поміщення їх в інший митний режим (наприклад, імпорту). Останнє можливе не лише при розрахунках готовою продукцією за переробку, але й у разі реалізації нерезидентом готової продукції, виготовленої з його сировини, на митній території України. (Однак відповідно до частини 2 ст. 155 Митного кодексу реалізація на митній території такої готової продукції, власником якої є нерезидент, можлива тільки через зареєстроване в Україні його представництво, «на яке покладається обов'язок з декларування цих продуктів переробки для вільного обігу».

Зрозуміло, що у всіх таких ситуаціях реекспорту не буде, але при своєчасному митному оформленні готової продукції (відповідної її частини) порушень митних правил із боку переробника не буде теж. Що стосується питань оподаткування зазначених операцій, то нагадаємо, що Податковий кодекс України (ПКУ) встановлює: «14.1.41. давальницька сировина – сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі». Оскільки до переробника не переходить право власності ані на сировину, ані на готову продукцію, вироблену з цієї сировини, то ні доходи, ні витрати за операціями передачі/отримання сировини / продукту переробки в переробника не виникають.

Розрахунки за послуги з переробки сировини згідно з контрактом можуть бути здійснені нерезидентом як у грошовій, так і в негрошовій формі (у тому числі частиною сировини або готової продукції, отриманою в результаті переробки).

У випадках негрошових розрахунків за переробку буде наявна бартерна операція (обмін послуг із переробки на сировину або на готовий продукт переробки), а отже, застосовуватимуться особливості оподаткування податком на прибуток бартерних операцій, передбачені в п. 153.10 ПКУ. Тобто дохід від надання послуг з переробки має визначатися за цінами операції, але не нижче звичайних, а витрати за отриманим платником-переробником в оплату послуг (нерезидентською сировиною або готовою продукцією) повинні визначатися виходячи з договірних цін, але не вище звичайних.

Отже, дохід для податкових цілей у переробника виникає, як правило, лише за вартістю його послуг із переробки давальницької сировини. Датою відображення доходу в податковому обліку на підставі п. 137.1 ПКУ є дата складання (підписання) акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує надання послуг з переробки. Що ж до суми доходу, то тут хочемо звернути увагу на таке: оскільки ми маємо справу з операцією, вираженою в іноземній валюті, то при визначенні суми доходу слід (відповідно до п/п. 153.1.1 ПКУ) орієнтуватися на певну дату. Коли розрахунок за переробку згідно з контрактом повинен проводитися в іноземній валюті, то сума доходу визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в гривні за курсом НБУ на дату першої події: якщо спочатку платником буде отримано повну попередню оплату за послуги з переробки, то слід брати курс НБУ, що діяв на дату отримання попередньої оплати; якщо ж першою подією буде підписання акта, то для перерахунку застосовується курс НБУ на дату підписання акта.

У ситуаціях із частковою попередньою оплатою сума доходу визначатиметься двома згаданими способами (із застосуванням різних курсів). (Датою ж відображення перерахованої суми доходу в податковому (і бухгалтерському) обліку, як ми вже зазначили, у будь-якому разі буде дата підписання акта.)

Крім того, слід пам'ятати, що в другому випадку – коли акт випереджає оплату, в податковому (і бухгалтерському) обліку відповідно до п/п. 153.1.4 ПКУ та норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 21 «Вплив змін валютних курсів» [8] на суму заборгованості ще будуть нараховуватися курсові валютні різниці (на дату балансу та/або дату проведення розрахунків), оскільки така заборгованість є монетарною.

Крім зазначеного, ще раз звертаємо увагу на те, що сума доходу від послуг з переробки повинна визначатися за контрактною ціною, але не нижче за звичайну ціну – відповідно до п/п. 153.2.3 і 153.2.1 ПКУ, оскільки замовником є неплатник податку на прибуток – нерезидент. Ця норма є спеціальною, тому спочатку слід визначити гривневу суму доходу від наданих давальницьких послуг, її слід порівняти із сумою такого доходу, розрахованою виходячи зі звичайних цін, а потім уже більшу із цих сум відобразити у податковому обліку. (На бухоблік це не поширюється – там відображається фактична сума доходу.) Якщо ж розрахунок за переробку відбувається у негрошовій формі, то сума доходу переробника повинна визначатися лише за курсом НБУ на дату підписання акта про переробку (незалежно від того, коли було проведено зустрічне постачання або здійснено залік заборгованостей). Коли негрошовий розрахунок проводиться не за бартером, а шляхом заліку зустрічних однорідних заборгованостей, у такому разі, на нашу думку, слід відсторнути раніше відображені в обліку курсові різниці (якщо такі раніше нараховувалися – від дати підписання акта до дати балансу та/або здійснення заліку заборгованостей). Адже при прийнятті рішення про проведення заліку заборгованість втрачає свій монетарний статус. А при бартері курсові різниці взагалі не нараховуються.

Тепер – щодо витрат переробника, пов'язаних із виконанням «давальницьких» послуг: витрати, що формують собівартість таких послуг згідно з п. 138.4 ПКУ визнаються витратами того періоду, в якому буде відображено дохід від реалізації згаданих послуг (підписано акт на виконання послуг з переробки або інший подібний документ). Інші витрати, які не ввійшли до собівартості послуг, відображаються в періоді їх здійснення (п. 138.5 ПКУ). Водночас при відображенні сум витрат переробнику слід пам'ятати ще про одне обмеження – спеціально для давальницьких операцій, наявне в п/п. 153.2.6 ПКУ [8]. Згідно з цією нормою витрати платника, понесені у зв'язку із продажем/обміном товарів, виконанням робіт, наданням послуг пов'язаним із таким платником особам або за операціями з давальницькою сировиною, визнаються в розмірі, що не перевищує доходи, отримані від такого продажу/обміну. Тому збитки за давальницькими послугами Кодексом апріорі не допускаються.

Нагадаємо, що оскільки в зазначеній нормі йдеться про порівняння витрат із доходами, отриманими від продажу, то при фіскальному підході до трактування п/п. 153.2.6 мова може йти про суму фактичного доходу, а не про ту суму доходу, яка була відображена в податковому обліку згідно з п/п. 153.2.1 (де може бути відображена сума більша за фактичну – у зв'язку із застосуванням при розрахунку доходу звичайних цін). Водночас у відомих нам на практиці випадках спорів із податківцями щодо застосування норми п/п. 153.2.6 ПКУ останні в цьому питанні палицю поки що не перегинають і порівнюють витрати з тією сумою доходу, яку було відображено в податковому обліку.

Оподаткування операцій із ввезення в Україну давальницької сировини нерезидента для переробки з 08.07.2012 р., тобто після змін, внесених до ПКУ Законом від 07.06.2012 р. № 4915-VI, регулюється переважно пунктом 206.12 ПКУ. До цих змін оподаткування ввезення на територію України давальницької сировини і вивезення виготовленої з неї готової продукції регулювалося ст. 204 і 206 ПКУ. Після змін, внесених до ПКУ Законом № 4915-VI, для цілей оподаткування ПДВ операцій із ввезення/вивезення скасовано поняття «давальницька сировина», а оподаткування здійснюється залежно від обраного митного режиму з ввезення/вивезення. Чинна норма п. 206.12 установлює таке: «До операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки на митній території застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 23 Митного кодексу України». Тому в разі дотримання вимог глави 23 «Переробка на митній території» (ст. 147–161) Митного кодексу переробник, який отримав від митниці дозвіл на переробку, ввізний ПДВ не сплачує.

Якщо ж сировина не потрапить до митного режиму переробки – так може статися, наприклад, щодо тієї частини сировини, яка призначена для сплати за послуги з переробки (або в інших ситуаціях), то ввізний ПДВ (та інші митні платежі) за таку частину сировини переробникові доведеться сплатити. Що ж до тієї частини давальницької сировини нерезидента, що ввозиться, за якою переробником було зроблено «еквівалентну компенсацію», то, незважаючи на те що тут, як ми вже зазначали у попередніх розділах, фактично наявен бартер сировини (ідентичної – використаної для переробки в межах контракту з нерезидентом – в обмін на ввезену сировину нерезидента), ввізний ПДВ у згаданій частині нерезидентської сировини все одно сплачуватися не повинен. Адже згідно з

нормами Митного кодексу (зокрема, його ст. 158) така компенсована частина нерезидентської сировини теж повинна потрапляти до митного режиму переробки. Це можливо за умови, що переробником було дотримано вимоги п. 9 розділу V «Особливості виконання митних формальностей відповідно до митних режимів переробки на митній території та переробки за межами митної території» Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму, затвердженого наказом Мінфіну від 31.05.2012 р. № 657 [9]. Тобто товари (сировина), за якими допускається еквівалентна компенсація, були зазначені в додатку до заяви за формою, наведеною в додатку 4 до зазначеного Порядку.

Подальша доля імпортного ПДВ, не сплаченого при ввезенні сировини нерезидента в митному режимі переробки, буде безпосередньо пов'язана з долею готової продукції, виготовленої з такої сировини. Адже, як уже згадувалося, ст. 160 глави 23 Митного кодексу передбачає, що митний режим переробки повинен завершуватися реекспортом готового продукту (а у вищенаведеному «ПДВшному» пункті 206.12 ПКУ саме і йдеться, що звільнення застосовується «за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених у главі 23 Митного кодексу»). Тож у разі реекспорту готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента, не сплачений при ввезенні імпортний ПДВ не сплачується. Крім того, згідно з п. 206.5 ПКУ операції із вивезення товарів у митному режимі реекспорту звільнюються від оподаткування ПДВ – за винятком операцій із вивезення згідно з п. 5 частини першої статті 86 Митного кодексу, які оподатковуються за нульовою ставкою згідно з п/п. 195.1.1 ПКУ.

Цікава ситуація зі сплатою ввізного ПДВ може виникнути, якщо переробник не впишеться у строк переробки, передбачений у дозволі, та не зможе його на митниці продовжити. У такому разі сировина вже потрапляє під ввезення із частковим звільненням, оскільки згідно з п/п. 206.2.3 ПКУ під таке потрапляють товари, що були поміщені «у митний режим переробки на митній території України та в межах визначеного Митним кодексом України строку не вивозяться за межі митної території України. Сплаті підлягає сума податку, розрахована виходячи із бази оподаткування, визначеної за правилами, встановленими пунктом 190.1 статті 190 цього Кодексу, товарів, ввезених на митну територію України для переробки». Відповідно до п. 206.7 (і, зокрема, п/п. 206.7.2) ПКУ умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним ПДВ застосовується до товарів і в порядку, які визначені у ст. 106 Митного кодексу. (При цьому сплачені суми ПДВ включаються платником до складу податкового кредиту у звітному (податковому) періоді, в якому було сплачено податок.) Згідно з п/п. «б» п/п. 195.1.3 ПКУ за нульовою ставкою оподатковуються «послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом».

Згідно з зазначеною нормою до робіт з рухомим майном «належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів – монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини, а також модернізацію та ремонт товарів, що передбачає проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого передбачається поліпшення стану такого об'єкта».

Те, що послуги з переробки давальницької сировини, ввезеної нерезидентом на митну територію України (за умови подальшого вивезення з території України продуктів її переробки), підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою, було чітко підтверджено податківцями в листі від 03.08.2011 р. № 14015/6/16-1515-06 [10]. У цьому листі, зокрема, зазначено, що «операції з постачання резидентом – платником ПДВ послуг з переробки давальницької сировини, що ввезена на митну територію України для такої переробки, підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою. При цьому нульова ставка ПДВ щодо робіт (послуг) з переробки давальницької сировини застосовується як у підприємства, що визначене основним виконавцем за договором про переробку давальницької сировини, так і у підприємства, яке задіяне в технологічному процесі, пов'язаному з переробкою давальницької сировини в готову продукцію, якщо про це зазначено в договорі на переробку давальницької сировини».

Нульова ставка застосовується за наявності договору між замовником-нерезидентом та резидентами-виконавцями, письмового зобов'язання про вивезення готової продукції з митної території України, копії ВМД на вивезення готової продукції». Незважаючи на те що цей лист готувався під стару законодавчу базу, тобто за часів, коли діяв старий Митний кодекс і до згаданих змін у Податковому кодексі, ряд його висновків актуальний і сьогодні – зокрема, висновок про те, що нульову ставку може застосовувати не тільки основний виконавець, але й усі субпідрядники, задіяні в процесі пе-

переробки сировини нерезидента. Звісно, зараз для цього ще необхідно, щоб на субпідрядників були окремі дозволи митників або щоб субпідрядники були включені в «основний» дозвіл.

Тепер – про дату виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) за нульовою ставкою. У подібних ситуаціях у разі розрахунку за переробку сировиною або готовою продукцією (бартеру) датою виникнення «нульового» податкові зобов'язання із ПДВ буде дата підписання акта про виконання послуг. А от у разі грошової форми розрахунків нульове ПЗ має виникати за загальним правилом – за датою першої з подій між надходженням попередньої оплати (інвалюти) і датою підписання акта. Оскільки ця операція не є експортом товарів, то норми п. 187.11 ПКУ («187.11. Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера») на неї не поширюються. Тобто переробник може за рахунок таких операцій потрапити під відшкодування з бюджету вхідного ПДВ, який припадає на складові собівартості послуг із переробки нерезидентської сировини та інші пов'язані з цим витрати. А оскільки одержати відшкодування з бюджету зараз дуже непросто, то переробнику доведеться попрацювати над тим, аби у нього не вилазив за підсумками декларації від'ємний ПДВ – тобто, наприклад, здійснювати паралельно й операції (свої чи «транзитні» чужі), які оподатковуються за основною ставкою.

Звертаємо також увагу на те, що нульова ставка до послуг з переробки застосовується лише за умови обов'язкового вивезення готової продукції з території України, тому якщо такого вивезення не буде, то, відповідно, і нульова ставка застосовуватися не буде, і послуги переробника (або відповідна їх частина) повинні оподатковуватися ПДВ за основною ставкою – 20 %, оскільки без вивезення ГП місцем надання таких послуг відповідно до п/п. «г» п/п. 186.2.1 ПКУ вже буде вважатися митна територія України. Наприклад, коли з переробником замовник-нерезидент розраховується частиною готової продукції, є небезпека, що частина вартості послуг із переробки, що припадає на виготовлення частини продукції, яка призначена для розрахунку за послуги, податківці вимагатимуть оподатковувати за ставкою 20 %.

Насамкінець – про відображення операцій із давальницькою сировиною нерезидента в бухгалтерському обліку переробника. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11], затвердженої наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291, а також Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [12], затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2, вартість давальницької сировини повинна відображатися на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Згідно з цією Інструкцією на зазначеному субрахунку ведеться облік надходжень і вибуття сировини та матеріалів замовника, які були прийняті для переробки (давальницька сировина). Позабалансове відображення зумовлене тим, що право власності на давальницьку сировину до переробника не переходить. (За винятком лише тієї частини сировини, яка призначається для розрахунку за послуги з переробки.) Те саме стосується й готової продукції, виготовленої із цієї сировини. Тому її вартість теж слід відображати за балансом. Можливо, зручніше це робити на сусідньому субрахунку – 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Водночас із Інструкції, схоже, впливає, що і сировина, і кінцевий продукт необхідно відображати на тому самому субрахунку 022 (зверніть увагу в описі цього субрахунку на слова «вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді)», що передбачає ведення масштабної аналітики відображеного на цьому субрахунку).

Для цілей відображення руху давальницької сировини й готової продукції доцільно запровадили додаткові субрахунки на субрахунку 022, наприклад:

0221 – «Давальницька сировина на складі»,

0222 – «Давальницька сировина в переробці» й

0223 «Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини».

Висновки. Аналізуючи вище викладене, можна зробити такі висновки:

Згідно зі ст. 160 Митного кодексу завершенням митного режиму переробки повинні бути реекспорт продуктів переробки або поміщення їх в інший митний режим (наприклад, імпорту).

Дохід для податкових цілей у переробника виникає, як правило, лише за вартістю його послуг із переробки давальницької сировини.

Витрати, що формують собівартість таких послуг, визнаються витратами того періоду, в якому буде відображено дохід від реалізації згаданих послуг (підписано акт на виконання послуг з переробки або інший подібний документ). Інші витрати, які не ввійшли до собівартості послуг, відображаються в періоді їх здійснення (п. 138.5 ПКУ).

У разі реекспорту готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента, не сплачений при ввезенні імпортний ПДВ не сплачується.

Нульова ставка до послуг з переробки застосовується лише за умови обов'язкового вивезення готової продукції з території України, тому якщо такого вивезення не буде, то, відповідно, і нульова ставка застосовуватися не буде, і послуги переробника (або відповідна їх частина) повинні оподатковуватися ПДВ за основною ставкою.

Незважаючи на те що при еквівалентній компенсації фактично відбувається бартер сировини, сировина нерезидента під час ввезення потрапляє у митний режим переробки, тобто під звільнення (у тому числі й) від ввізного ПДВ.

Для цілей відображення руху давальницької сировини й готової продукції доцільно запровадили додаткові субрахунки на субрахунку 022.

Література

1. Митний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44–45, № 46–47, № 48. – Ст. 552.
2. Податковий кодекс // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм : закон України від 07.06.2012 N 4915-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2013. – № 18. – Ст. 167.
4. Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів : постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 46 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/461-2012-%D0%BF>.
5. Про підвищення оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери : постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2013 №295.
6. Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті : постанова Правління НБУ від 14.05.2013 N 163 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/10-2012-%D0%BF>.
7. Єдина база податкових знань (ЄБПЗ) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kam.inf.ua/news/2012-11-06-684>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
9. Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2012 N 657 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>.
10. Про обкладення ПДВ послуг з обробки давальницької сировини : Лист ДПАУ від 03.08.2011 р. N 14015/6/16-1515-06 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0954.html.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dikt.com.ua/show/2cid06881.html>.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293629.

Павленко А. Г., Красникова Н. В.

ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕРАБОТКИ НА ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ НЕРЕЗИДЕНТА, А ТАКЖЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И УЧЕТ ТАКИХ ОПЕРАЦИЙ

В статье проанализированы таможенные, налоговые и учетные планы переработки давальческого сырья нерезидента. Содержится системный анализ действующего законодательства Украины по этой области, выявлены существующие противоречия. Предложены субсчета для отражения операций с давальческим сырьем в бухучете.

Ключевые слова: давальческое сырьё, нерезидент, Таможенный кодекс, Налоговый кодекс, бухучёт.

**FEATURES OF PROCESSING OF NONRESIDENT'S GIVE AND TAKE RAW MATERIAL IN UKRAINE,
AS WELL AS TAXATION AND ACCOUNTING OF SUCH OPERATIONS**

The article deals with the customs, tax and accounting plans of processing of nonresident's raw materials. There is a systematical analysis of the current legislation of Ukraine in this area, revealed the existing contradictions. Proposed subaccounts for reflecting raw materials' transactions in accounting.

If the payments for processing against contract is carried out by raw materials that the raw materials will be customs clearance immediately in the importation.

As the processing one doesn't have the right neither the raw materials nor the ready-made product produced from these raw materials then the processing one has neither receipts nor expenditures from transfer, receipt of the raw materials and the product of processing.

Payments for services in processing of raw materials against contract may be performed by non-residents, either in cash or non-monetary way (including a part of the raw materials or ready-made product received as the result of processing).

Expenses forming the cost of such services are recognized as expenses in the period in which the income will be reflected on the implementation of these services. Other expenses are not included in the cost of services is recognized in the period of their implementation.

In the case of re-export of ready-made product made from raw materials of non-residents, VAT doesn't pay if it hasn't paid.

Zero rate for reprocessing services applies only during the mandatory export of ready-made product from the territory of Ukraine, therefore if such export isn't, so and the zero rate won't be applied, and processing one's services should be VATable on the basic rate.

Despite of the fact that in the equivalent compensation actually occurs barter of raw materials. Non-residents' raw materials at the import falls under the customs regime of processing, that is, exemption from import VAT.

In order to reflect of the movement of raw materials and ready-made product is advisable to enter additional subaccounts to subaccount 022, for example: 0221 – « raw materials at depot » 0222 – « raw materials in processing» and 0223 « ready-made product made from raw materials.»

Key words: goods made on commission, non-resident, the Customs Code, the Tax Code and accounting.

Надійшла до редколегії 25.02.2014