

Ярмолок О.Ф., к.е.н., доцент  
Житомирський національний агроекологічний університет,  
м. Житомир

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки все більшої значимості набуває зовнішньоторговельна діяльність, в якій провідне місце займають експортні операції. За 2005-2013 рр. обсяги експортних операцій України у зовнішній торгівлі товарами зросли на 29092,3 млн. дол. США або у 1,8 рази, експорт послуг збільшився на 8704,6 млн. дол. США (у 2,4 рази) [1].

Експорт допомагає вітчизняним підприємствам збільшити обсяги збуту, оптимально використовувати виробничі потужності, зменшити ризики коливань кон'юнктури на внутрішньому ринку та поліпшити фінансову стабільність. Зростає також валютно-фінансова сутність експорту як джерела валютних надходжень до країни.

Українська практика регулювання зовнішньоекономічної діяльності спирається на широку нормативно-правову базу та здійснюється за допомогою системи податкових платежів, особливе місце в якій займає митне регулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш глибоко проблеми облікового забезпечення експортних операцій розглянуті у працях таких вітчизняних вчених як: Бутинця Ф. Ф., Волкової І. А., Жежухи В. Й., Жиглей І. В., Кадуріної Л. О., Маслака О. О., Огійчука М. Ф., Стрельникової М. С., Шандурської В. Г. тощо. Останнім часом проблемними питаннями оподаткування зовнішньоекономічних операцій займались: Венцель В.Т. [2], Волкова І.А. [3], Зоріна С.А. [4], Китайчук Т.Г. [5], Левченко Н.М. [6], Мазур Н. [7], Мацьків В.В. [8] та ін. Незважаючи на ґрунтовні напрацювання у цій сфері, окремі аспекти обліково-інформаційного забезпечення експортних операцій та їх митного регулювання залишаються неузгодженими, а тому потребують подальших розробок у напрямі їх удосконалення.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні особливостей організації бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій та визначенні впливу тарифно-митного регулювання на облікову діяльність суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експорт (експорт товарів) – це 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, включаючи реекспорт товарів [9, ст.1].

За Митним кодексом України 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 [10, ст.82].

Облік продажу на експорт продукції, товарів (послуг) заснований на загальних принципах, закладених в діючих нормативних документах щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності, тим не менш, такий облік має свої особливості.

Експортні операції, що є об'єктом бухгалтерського обліку, являють собою господарські операції, оформлені зовнішньоторговельними договорами, які закріплюють вивезення товарів (робіт, послуг) з митної території України з одночасною передачею на них прав власності іноземному покупцеві без зобов'язання щодо їх зворотного ввезення, а також підтвердженими податковими (митними) органами щодо їх документального оформлення та сплати митних платежів.

Здійснення бухгалтерського обліку експортних операцій, на наш погляд, можна представити за кількома напрямками (об'єктами обліку):

1. Облік руху експортного товару від постачальника до покупця та пов'язаних з ним накладних витрат;
2. Облік розрахунків за митними платежами;
3. Облік продажу експортної продукції і розрахунків з іноземними покупцями;
4. Визначення сум курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті та їх вплив на фінансові результати підприємства;
5. Облік обов'язкового продажу частини експортної валютної виручки.

Важливим елементом облікової системи експортних операцій є облік розрахунків за митними платежами, оскільки митні платежі є класичним засобом регулювання зовнішньої торгівлі.

Митним кодексом України до митних платежів зараховані такі податки, як: мито; податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції); акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) [10, п.27 ст.4].

Незважаючи на те, що Митним кодексом встановлено податок на додану вартість (далі - ПДВ) як митний платіж лише за умов ввезення (імпорту) на митну територію товарів, Податковим кодексом операції платників податку з вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту чітко визнано об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому такі операції обкладаються ПДВ за нульовою ставкою, якщо експорт товарів підтверджено митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства [11, пп. «а» п.195.1.1].

База оподаткування податком на додану вартість при експортуванні товарів (робіт, послуг) обчислюється, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами. До складу договірної вартості включається грошова компенсація, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо

покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податків.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства [11, п.187.1]. Незалежно від того, яка подія відбулася першою – надходження попередньої (авансової) оплати чи фактичне відвантаження товарів (надання послуг), сума ПДВ визнається в момент виникнення доходу від реалізації товарів (надання послуг). Тобто податкові зобов'язання з ПДВ при експорті товарів не залежать від оплати, а визначаються за датою оформлення митної декларації.

Хоча експорт товарів й передбачає їх поставку іноземному контрагенту - неплатнику вітчизняного ПДВ, оформлення податкової накладної із зазначенням «0 ставки» та її реєстрація є обов'язковими для підприємства-експортера.

Нульова ставка з ПДВ для експорту товарів - це різновид пільги, що надається платникам з метою стимулювання зовнішньоекономічної торгівлі, підтримання конкурентоспроможності українських товарів на зовнішньому ринку та поліпшення валютного балансу країни [5, с. 268].

Нульова ставка надає право платнику податку на бюджетне відшкодування ПДВ. Відповідно до Податкового кодексу бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування [11, п. 14.1.18].

Існує два способи бюджетного відшкодування для експортера: 1) у рахунок зменшення податкового зобов'язання з ПДВ у наступних податкових періодах; 2) отримання ПДВ з бюджету на поточний банківський рахунок платника ПДВ.

Для отримання ПДВ з бюджету до органу державної податкової служби необхідно надати податкову декларацію з ПДВ та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, зазначеної у декларації. До декларації додається розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (послуг) за межі митної території України. Податкова служба протягом 30 календарних днів з моменту одержання податкової декларації проводила камеральну перевірку підприємства. До того ж, податкова служба має право провести позапланову виїзну перевірку платника податку для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів після закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки. І лише за умов наявності достатніх підстав, які надають право на бюджетне відшкодування сум ПДВ, податкова служба у п'ятиденний строк

після закінчення перевірки подавала до органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми бюджетного відшкодування.

Таким чином, повернення експортного ПДВ з бюджету є досить тривалим процесом, що супроводжується затримкою обігових коштів та податковими перевітками.

За нормами законодавства ряд платників ПДВ мають право на автоматичне відшкодування податку. З 2015 року Порядок визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість [19] встановлює наступні критерії:

- відсутність судових процедур банкрутства;
- підтвердження в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відомостей щодо платника ПДВ, відсутність рішень про його виділення чи припинення, дійсність його установчих документів;
- наявність необоротних активів, залишкова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку в 3 рази перевищує суму ПДВ, заявлену до відшкодування, а також здійснення протягом останніх 12 календарних місяців або експорту в обсязі не менше 40 % від загального обсягу поставок, або інвестиції в необоротні активи у розмірах не менше ніж 3 млн грн.;
- відсутність податкового боргу на 1-ше число другого за звітним періодом місяця;
- для великих платників – відсутність збитків за підсумками останнього звітного року.

Після граничного терміну подання декларації з ПДВ орган ДФС України протягом 15 календарних днів визначає відповідність платника ПДВ зазначеним критеріям. На підставі такого аналізу будуть формуватися два реєстри платників: які отримують відшкодування ПДВ в автоматичному режимі та яким відмовлено в цьому. Якщо платник ПДВ не матиме права на автоматичне відшкодування, територіальний орган ДФС надішле йому повідомлення про невідповідність критеріям з наданням пояснень і розрахунків [19].

Синтетичний облік ПДВ при експорті товарів (послуг) не передбачає здійснення спеціальних операцій, про що свідчить Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [12].

Бюджетне відшкодування здійснюється у звичайному порядку: дебетовий залишок субрахунка 6411 «ПДВ» свідчить, що держава винна підприємству ПДВ, коли ж ПДВ буде відшкодовано з бюджету на поточний рахунок підприємства-експортера, то відповідно буде зроблене проведення з дебету 311 «Поточні рахунки в національній валюті» у кредит 6411 «ПДВ».

Невід'ємною складовою державного регулювання експортних операцій є мито. Мито - це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та який нараховується та сплачується відповідно до Митного

Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Розміри ставок та види мита в Україні встановлюються відповідно до Митного тарифу України, визначеного Законом України "Про митний тариф України" та міжнародними договорами.

Нарахування сум митних платежів здійснюється у валюті України. У разі якщо для цілей обчислення митних платежів, у тому числі визначення митної вартості товарів, необхідно зробити перерахування іноземної валюти, застосовується курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України на дату нарахування митних платежів. Для цілей нарахування митних платежів застосовуються ставки, що діють на день подання митному органу митної декларації на товари.

Отже, датою виникнення податкових зобов'язань зі сплати мита у разі вивезення товарів з митної території України є дата подання податковому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого зобов'язання податковим органом.

Митна декларація – це 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 [10, п.20 ст.4]. Фактично митна декларація містить у собі дані про відправника, одержувача та декларанта вантажу, про мету переміщення товарів та інших предметів через митний кордон України, інформацію про самі товари та предмети, їх спосіб переміщення, умови поставки та способи розрахунку.

Таким чином, митна декларація виконує одночасно облікову, правоохоронну та статистичну функції при виникненні податкових зобов'язань щодо мита та ПДВ.

Із прийняттям нового Митного кодексу значно спростилась процедура митного декларування, оскільки будь-який суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, що перебуває на обліку в податкових органах та має електронний підпис, може використовувати електронне декларування.

Електронне декларування здійснюється з використанням електронної митної декларації, засвідченої електронним цифровим підписом, та інших електронних документів або їх реквізитів у встановлених законодавством випадках. При цьому митна декларація оформлена на паперовому носії та у вигляді електронного документу, мають однакову чинність.

Прийняття паперової митної декларації засвідчується посадовою особою митниці, яка її прийняла, шляхом поставлення на ній відбитка відповідного митного забезпечення та інших відміток (номера декларації, дати та часу її прийняття тощо), у тому числі з використанням інформаційних технологій.

Електронна митна декларація вважається оформленою за наявності внесеної до неї посадовою особою митниці, яка завершила митне оформлення, за допомогою автоматизованої системи митного оформлення відмітки про

завершення митного оформлення. Оформлена електронна митна декларація за допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється у візуальну форму, придатну для сприйняття її змісту людиною, у форматі, що унеможливує у подальшому внесення змін до неї, засвідчується електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення, та надсилається декларанту або уповноваженій ним особі.

Якщо на сьогодні механізм декларування експортних операцій вже повністю налагоджений та відпрацьований, то навколо облікового відображення мита точаться наукові дискусії. В різних літературних джерелах операції з нарахування та сплати мита відображаються по-різному:

- 1) як рахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» [13, 14, 15];
- 2) як рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [5, 16];
- 3) як рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» [17, 18].

Цілком логічно нарахування та сплату мита суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності відображати на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» із виокремленням окремого аналітичного рахунку 6421 «Мито». Це сприятиме групуванню усіх митних платежів на одному рахунку – 64 «Розрахунки за податками й платежами», який, власне, призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету.

Проте, майже усі періодичні видання, такі як «Вісник Міністерства доходів та зборів України», «Дебет-Кредит», «Все про бухгалтерський облік», «Баланс» та інші для відображення авансових митних платежів рекомендують використовувати рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

На нашу думку, усі ці рахунки можуть використовуватись підприємствами-експортерами для обліку мита, але лише за умови закріплення зазначеного підходу в обліковій політиці підприємства.

Не можна не згадати про ще один митний платіж, який раніше мав назву «митні збори» та був виключений з низки нормативних актів, зокрема, із Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». У сучасному законодавстві «митні збори» представлені як додаткова плата за виконання митних формальностей податковими органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, встановлених для них [10, ст.250]. А тому у переважній більшості нормативно-правових актів формулювання «мито та митні збори» було змінено на «мито та інші податки, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України».

Якщо розглядати плату за виконання митних формальностей як розрахунки з контрагентами - органами митниці, тоді зазначені платежі слід обліковувати на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», аналітичному рахунку 6855 «Розрахунки з органами доходів та зборів (митницею)» або 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», аналітичному рахунку 3775 «Розрахунки з органами доходів та зборів (митницею)». Разом із тим, зазначена плата є обов'язковою та справляється в розмірах, встановлених Кабміном у порядку, що визначається центральним органом виконавчої влади,

та який реалізує державну політику у сфері фінансів. Відтак, експортер має достатньо підстав для відображення плати за виконання митних формальностей податковими органами на аналітичному рахунку 6422 «Розрахунки з органами доходів та зборів (митницею)».

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті дослідження експортні операції було визначено господарськими операціями, пов'язаними із вивезенням товарів (робіт, послуг) з митної території України із передачею на них прав власності іноземному покупцеві, та затвердженими податковими органами щодо їх документального оформлення та сплати митних платежів. До митних платежів нами віднесені: мито, ПДВ та плату за виконання митних формальностей органами доходів та зборів.

Моментом виникнення податкових зобов'язань експортера щодо сплати податків є дата подання податковому органу митної декларації для митного оформлення, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, або дата нарахування такого зобов'язання податковим органом.

Для експортованих товарів та супутніх експорту послуг застосовується нульова ставка ПДВ, що стимулює ділову активність експортера та інтеграційні процеси в державі. Проте аналіз процедури бюджетного відшкодування щодо експортного ПДВ свідчить про її складність та довготривалість, а затримки у поверненні сум ПДВ є дестимулюючим чинником ділової активності, зниження ліквідності та платоспроможності експортерів.

Найважливіша роль у виконанні митної політики відведена миту, проте досі залишаються невідрегульованими питання облікового відображення мита та плати за виконання митних формальностей органами доходів та зборів на рахунках бухгалтерського обліку. До моменту внесення офіційних роз'яснень щодо бухгалтерського обліку нарахування та сплати мита суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, пропонуємо бухгалтерам на власний розсуд виділяти аналітичні рахунки «Мито» або «Розрахунки з органами доходів та зборів (митницею)» (відповідно до облікової політики).

Подальші дослідження необхідно спрямувати на удосконалення інших напрямків обліку експортних операцій, зокрема на особливості визначення сум курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті та їх вплив на фінансові результати підприємства-експортера.

#### Список використаної літератури:

1. Статистичний збірник «Україна у цифрах у 2013 році» / За ред. О.Г. Оксауленка. – К.: Державна служба статистики України, 2014. — 239 с.
2. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності / В.Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2011. — Вип. 2 (20). — С. 106-119.
3. Волкова І.А. Впровадження Митного кодексу України та його вплив на зовнішньоекономічну діяльність / І.А. Волкова // Економічні науки. — Серія «Облік і фінанси». — Випуск 9 (33). — Ч.1. — 2012. — С. 169-175.

4. Зоріна С.А. Особливості обліку експортно-імпортних операцій у призмі нового законодавства / С.А. Зоріна // *Економіка Крима*. – 2011. – №2(35). – С. 269-273.

5. Китайчук Т.Г. Особливості обліку ПДВ в експортних операціях / Т.Г. Китайчук, О.В. Радківська // *Інноваційна економіка*. – 2011. – №5(24). – С. 267-269.

6. Левченко Н.М. Методологічні аспекти аудиту експортно-імпортних операцій підприємства / Н.М. Левченко, С.В. Пальчиківський // *Інноваційна економіка*. – 2013. – №4(42). – С. 271-277.

7. Мазур Н. Облік експортних операцій: шляхи вирішення проблем / Н. Мазур // *Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18–19 квітн. 2013 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський*. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 142-144.

8. Мацьків В.В. Новий Митний кодекс України та його вплив на зовнішньоекономічну діяльність / В.В. Мацьків // *Вісник ЖДІТУ*. – 2012. – №4(62). – С. 372-376.

9. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.91 р. № 959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Джерело доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

10. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Джерело доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran316#n316>.

11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Джерело доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

12. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Мініфіну України від 01.07.1997 р. № 141 [Електронний ресурс]. - Джерело доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

13. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібн. [для студ. вищ. навч. закл.] / [М.Ф. Огійчук, В.Г. Шандурська. М.І. Беленкова та ін.]; – К.: Алерта, 2009. – 332 с.

14. Маслак О.О. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібн. / О.О. Маслак, В.Й Жежуха. – К.: Каравела, 2011. – 400 с.

15. Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для вузів / За ред. проф.Ф.Ф. Бутинця.- вид. 3-те доп. і перероб.- Житомир: ПП «Рута», 2006. – 388с.

16. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин: [навч. посіб. для студ. спец. «облік і аудит»] / М.М. Дупай, П.Н. Денчук, С.В. Питель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. – 200 с.

17. Волкова І.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібн. / І.А. Волкова, М.В. Реслер, О.Ю. Калініна. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.



18. Фінансовий облік: навч. посіб. /За ред. В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

19. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Наказ Мінфіну України від 14.11.2014 № 1128 [Електронний ресурс]. – Джерело доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5229-1128.html>.