

Міністерство освіти і науки України
Донбаська державна машинобудівна академія (ДДМА)

О. М. Романькова

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Навчальний посібник

**для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
усіх форм навчання**

Затверджено
на засіданні вченої ради
Протокол № 12 від 27.05.2021

Краматорськ
ДДМА
2021

Рецензенти:

Єлецьких С. Я., д-рка екон. наук, професорка, Донбаська державна машинобудівна академія;

Гаршина О. К., канд. екон. наук, професорка.

*Електронне видання комбінованого
використовування на CD-R*

Романькова, О. М.

Р 69 Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» усіх форм навчання / О. М. Романькова. – Електрон. дані. – Краматорськ : ДДМА, 2021. – 1 електрон. опт. диск (CD-R); 12 см. – Назва з тит. екрана .

ISBN 978-966-379-995-7.

У навчальному посібнику розкриваються теоретичні основи зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний матеріал дозволяє отримати ґрунтовну теоретичну і практичну підготовку з питань державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, принципів оподаткування й митного регулювання при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, обліку операцій в іноземній валюті, імпортно-експортних операцій, відрядних витрат, а також відповідальність за порушення валютного законодавства в Україні.

Розраховано на студентів економічних спеціальностей ЗВО III–IV рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації та післядипломної освіти.

УДК 657.1/6 (075.8)

© О. М. Романькова, 2021

© ДДМА, 2021

ISBN 978-966-379-995-7

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
1 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ РЕГУЛЮВАННЯ.....	6
1.1 Суб'єкти, види та принципи зовнішньоекономічної діяльності	6
1.2 Регулювання зовнішньоекономічної діяльності.....	10
1.2.1 Поняття регулювання зовнішньоекономічної діяльності	10
1.2.2 Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	12
1.2.3 Принципи оподаткування та митного регулювання при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності	15
1.2.4 Страхування зовнішньоекономічних операцій	17
1.2.5 Ліцензування зовнішньоекономічних операцій	17
1.2.6 Заборона окремих видів експорту та імпорту	23
1.3 Завдання для самоконтролю.....	24
1.3.1 Питання до обговорення	24
1.3.2 Тести.....	24
2 ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	27
2.1 Порядок постановки на облік, зміни даних і зняття з обліку суб'єктів ЗЕД в митному органі.....	27
2.2 Правила складання ЗЕД-контракту.....	29
2.3 Претензії за ЗЕД-контрактом та строки позовної давності.....	33
2.4 Завдання для самоконтролю	35
2.4.1 Питання до обговорення	35
2.4.2 Тести.....	35
3 МИТНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТА УМОВИ ПОСТАВКИ ...	38
3.1 Порядок формування митної вартості	38
3.2 Митні режими.....	40
3.3 Правила Інкотермс	48
3.4 Завдання для самоконтролю	55
3.4.1 Питання до обговорення	55
3.4.2 Тести.....	55
4 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ.....	58
4.1 Готівкові і безготівкові розрахунки з нерезидентом	58
4.2 Придбання та продаж іноземної валюти	59
4.2.1 Купівля іноземної валюти.....	59
4.2.2 Продаж інвалюти	62
4.3 Облік курсових різниць.....	66
4.4 Завдання для самоконтролю	73
4.4.1 Питання до обговорення	73
4.4.2 Тести.....	74
5 ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	76

5.1 Формування первісної вартості імпортованих товарів.....	76
5.2 Особливості обліку імпорту товарів.....	77
5.3 Повернення імпортного товару.....	81
5.4 Облік імпорту послуг	85
5.5 Завдання для самоконтролю.....	90
5.5.1 Питання до обговорення.....	90
5.5.2 Тести	91
6 ОБЛІК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ.....	93
6.1 Облік експорту товарів	93
6.2 Повернення експортного товару.....	100
6.3 Облік експорту послуг	104
6.4 Завдання для самоконтролю.....	109
6.4.1 Питання до обговорення.....	109
6.4.2 Тести	110
7 ОБЛІК ВІДРЯДНИХ ВИТРАТ.....	112
7.1 Склад витрат на відрядження	112
7.2 Аванс на відрядження	115
7.3 Завдання для самоконтролю.....	120
7.3.1 Питання до обговорення.....	120
7.3.2 Тести	120
8 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	123
8.1 Загальна характеристика відповідальності за порушення валютного законодавства	123
8.2 Завдання для самоконтролю.....	127
8.2.1 Питання до обговорення.....	127
8.2.2 Тести	128
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	130
Додаток А	136
Додаток Б.....	138

ВСТУП

Зовнішньоекономічна діяльність є саме тим привабливим варіантом господарювання, що дає можливість поєднувати інтереси держави, стосовно досягнення її політичної й економічної незалежності, з інтересами окремих підприємств щодо зростання їх прибутку.

У сучасних умовах господарювання все більше підприємств починають здійснювати операції з іноземними партнерами, а вихід на зовнішній ринок самостійних суб'єктів господарювання сприяє приєднанню економіки України до системи міжнародних відносин та стає все більш вагомим джерелом наповнення державного бюджету.

Однак, якісне управління зовнішньоекономічною діяльністю потребує від суб'єктів господарювання глибоких знань бухгалтерського та податкового обліку, опанування ними як теоретичних аспектів, так і практичного досвіду встановлення економічних зв'язків із закордонними партнерами, а саме, порядку укладення зовнішньоекономічних контрактів та їх реєстрації, правил митного оформлення, обліку зовнішньоекономічної діяльності, особливостей здійснення зовнішньоекономічних розрахунків, оподаткування експортно-імпортних операцій тощо.

Предметом вивчення навчальної дисципліни є система обліково-аналітичного інформаційного обліку зовнішньоекономічної діяльності. Метою дисципліни є надання достатніх знань з організації проведення зовнішньоекономічних операцій та їх подальшого податкового й бухгалтерського обліку.

Посібник підготовлено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності», освітньо-професійної програми та навчальних планів, рекомендованих для студентів спеціальності «Облік і оподаткування».

Для засвоєння теоретичних знань наведено практичні завдання з поясненням їх розв'язання. Після кожної теми надаються контрольні питання та тестові, а також ситуаційні завдання, які допоможуть студентові підвищити рівень засвоєння опрацьованого матеріалу.

Запропонований навчальний посібник рекомендується до використання студентами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, спеціалістами підприємств, слухачами шкіл бізнесу та системи підвищення кваліфікації.

Маємо надію, що викладений матеріал буде корисним як студентам економічних спеціальностей, так і починаючим бухгалтерам, і допоможе в оволодінні знаннями, необхідними для ефективної організації бухгалтерської діяльності у сучасних умовах господарювання.

1 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ РЕГУЛЮВАННЯ

1.1 Суб'єкти, види та принципи зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:

- **фізичні особи** - громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

- **юридичні особи**, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

- **об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб**, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

- **структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності**, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

- **спільні підприємства** за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України;

- **інші суб'єкти господарської діяльності**, передбачені законами України.

До **видів зовнішньоекономічної діяльності**, які здійснюють в Україні суб'єкти цієї діяльності, належать:

- експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;
- надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі ЗЕД) України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, ту-

ристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;

- наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;

- міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;

- кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;

- спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;

- підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;

- організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;

- товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

- орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

- операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку;

- роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами;

- інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України.

Посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень.

Згідно зі ст. 2 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1] суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарської діяльності при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності керуються такими **принципами**:

Принципом суверенітету народу України у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, що полягає у:

- виключному праві народу України самостійно та незалежно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність на території України, керуючись законами, що діють на території України;

- обов'язку України неухильно виконувати всі договори і зобов'язання України в галузі міжнародних економічних відносин;

Принципом свободи зовнішньоекономічного підприємництва, що полягає у:

- праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки;

- праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснювати її в будь-яких формах, які прямо не заборонені чинними законами України;

- обов'язку додержувати при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності порядку, встановленого законами України;

- виключному праві власності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на всі одержані ними результати зовнішньоекономічної діяльності;

Принципом юридичної рівності і недискримінації, що полягає у:

- рівності перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності, в тому числі держави, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;

- забороні будь-яких, крім передбачених цим Законом, дій держави, результатом яких є обмеження прав і дискримінація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також іноземних суб'єктів господарської діяльності за формами власності, місцем розташування та іншими ознаками;

- неприпустимості обмежувальної діяльності з боку будь-яких її суб'єктів, крім випадків, передбачених цим Законом;

Принципом верховенства закону, що полягає у:

- регулюванні зовнішньоекономічної діяльності тільки законами України;

- забороні застосування підзаконних актів та актів управління місцевих органів, що у будь-який спосіб створюють для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності умови менш сприятливі, ніж ті, які встановлені законами України;

Принципом захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, який полягає у тому, що Україна як держава:

- забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території згідно з законами України;
- здійснює рівний захист всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України за межами України згідно з нормами міжнародного права;
- здійснює захист державних інтересів України як на її території, так і за її межами лише відповідно до законів України, умов підписаних нею міжнародних договорів та норм міжнародного права;

Принципом еквівалентності обміну, неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів.

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форми власності та інших ознак мають рівне право здійснювати будь-які види зовнішньоекономічної діяльності та дії щодо її провадження, у тому числі будь-які валютні операції та розрахунки в іноземній валюті з іноземними суб'єктами господарської діяльності, що прямо не заборонені або не обмежені законодавством, у тому числі заходами захисту, запровадженими Національним банком України відповідно до Закону України «Про валюту і валютні операції» [2].

Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно з законами України.

Фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони зареєстровані як підприємці згідно з Законом України «Про підприємництво» [3].

Фізичні особи, які не мають постійного місця проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони є суб'єктами господарської діяльності за законом держави, в якій вони мають постійне місце проживання або громадянами якої вони є.

Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність відповідно до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

Втручання державних органів у зовнішньоекономічну діяльність її суб'єктів у випадках, не передбачених Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1], в тому числі і шляхом видання підзаконних актів, які створюють для її здійснення умови гірші від встановлених в цьому Законі, є обмеженням права здійснення зовнішньоекономічної діяльності і як таке забороняється.

Суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який одержав від цієї діяльності у власність кошти, майно, майнові і немайнові права та інші результати, має право володіти, користуватися і розпоряджатися ними за своїм розсудом.

Вилучення результатів зовнішньоекономічної діяльності у власника у будь-якій оплатній або неоплатній формі без його згоди забороняється, за винятком випадків, передбачених законами України.

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності за межами України підлягає регулюванню також законами відповідних держав.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України мають право відкривати свої представництва на території інших держав згідно з законами цих держав.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право на участь у міжнародних неурядових економічних організаціях.

Іноземні суб'єкти господарської діяльності, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність на території України, мають право на відкриття своїх представництв на території України. Акредитацію філій і представництв іноземних банків здійснює Національний банк України відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» [4].

Господарська, в тому числі зовнішньоекономічна діяльність іноземних суб'єктів господарської діяльності на території України, регулюється законами України щодо порядку здійснення іноземними особами господарської діяльності на території України. У разі, якщо зазначена діяльність пов'язана з іноземними інвестиціями, вона регулюється відповідними законами України.

1.2 Регулювання зовнішньоекономічної діяльності

1.2.1 Поняття регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

- Україною як державою в особі її органів в межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;
- самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється з метою:

- забезпечення збалансованості економіки та рівноваги внутрішнього ринку України;
- стимулювання прогресивних структурних змін в економіці, в тому числі зовнішньоекономічних зв'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- створення найбільш сприятливих умов для залучення економіки України в систему світового поділу праці та її наближення до ринкових структур розвинутих зарубіжних країн.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється за допомогою:

- законів України;

- передбачених в законах України актів тарифного і нетарифного регулювання, які видаються державними органами України в межах їх компетенції;

- економічних заходів оперативного регулювання (валютно-фінансового, кредитного та іншого) в межах законів України;

- рішень недержавних органів управління економікою, які приймаються за їх статутними документами в межах законів України;

- угод, що укладаються між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і які не суперечать законам України.

Нормативно-правові акти, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність і відповідно до закону є регуляторними актами, розробляються, розглядаються, приймаються та оприлюднюються з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [5].

На території України запроваджуються такі правові режими для іноземних суб'єктів господарської діяльності:

- національний режим, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав та обов'язків не менший, ніж суб'єкти господарської діяльності України. Національний режим застосовується щодо всіх видів господарської діяльності іноземних суб'єктів цієї діяльності, пов'язаної з їх інвестиціями на території України, а також щодо експортно-імпортних операцій іноземних суб'єктів господарської діяльності тих країн, які входять разом з Україною до економічних союзів;

- режим найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та пільг щодо мит, податків та зборів, якими користується та/або буде користуватися іноземний суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим, за винятком випадків, коли зазначені мита, податки, збори та пільги по них встановлюються в рамках спеціального режиму, визначеного нижче. Режим найбільшого сприяння надається на основі взаємної угоди суб'єктам господарської діяльності інших держав згідно з відповідними договорами України та застосовується у сфері зовнішньої торгівлі;

- спеціальний режим, який застосовується до територій спеціальних економічних зон, а також до територій митних союзів, до яких входить Україна, і в разі встановлення будь-якого спеціального режиму згідно з міжнародними договорами за участю України.

В Україні запроваджуються такі правові режими для товарів, що імпортуються з держав - членів Світової організації торгівлі (далі СОТ):

- національний режим, який означає, що стосовно імпортованих товарів походженням з держав - членів СОТ надається режим не менш сприятливий, ніж для аналогічних товарів українського походження щодо податків, зборів, встановлюваних законами та іншими нормативно-правовими актами правил та вимог до внутрішнього продажу, пропозиції до продажу, купівлі, транспортування, розподілу або використання то-

варів, а також правил внутрішнього кількісного регулювання, які встановлюють вимоги щодо змішування, переробки або використання товарів у певних кількостях чи пропорціях;

- режим найбільшого сприяння, який стосується мита, правил його справляння, правил і формальностей у зв'язку з імпортом і означає, що будь-яка перевага, сприяння, привілей чи імунітет, які надаються стосовно будь-якого товару, що походить з будь-якої держави, повинні негайно і безумовно надаватися аналогічному товару, який походить з території держав - членів СОТ або держав, з якими укладено двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння.

Виключення щодо режиму найбільшого сприяння в формі преференцій можуть бути зроблені для товарів, що походять з держав, з якими Україна уклала угоди про вільну торгівлю або митний союз чи проміжні угоди, що у майбутньому призведуть до створення зон вільної торгівлі або митних союзів у межах розумного періоду часу (10 років), чи угоди про прикордонну торгівлю та застосування генеральної системи преференцій.

Згідно зі ст. 8 [1] Україна самостійно формує систему та структуру державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності на її території.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності має забезпечувати:

- захист економічних інтересів України та законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

- створення рівних можливостей для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності розвивати всі види підприємницької діяльності незалежно від форм власності та всі напрями використання доходів і здійснення інвестицій;

- заохочення конкуренції та ліквідацію монополізму в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Держава та її органи не мають права безпосередньо втручатися в зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів цієї діяльності, за винятком випадків, коли таке втручання здійснюється згідно з цим та іншими законами України.

1.2.2 Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Найвищим органом, що здійснює державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, є Верховна Рада України (далі ВРУ). До компетенції Верховної Ради України належать:

- прийняття, зміна та скасування законів, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності;

- затвердження головних напрямів зовнішньоекономічної політики України;

- розгляд, затвердження та зміна структури органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

- укладання міжнародних договорів України відповідно до законів України про міжнародні договори України та приведення чинного законодавства України у відповідність з правилами, встановленими цими договорами;

- встановлення спеціальних режимів зовнішньоекономічної діяльності на території України;

- затвердження списків товарів, експорт та імпорт яких забороняється згідно із ст. 16, 17 [1];

- прийняття рішень про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом встановлення повної/часткової заборони (повного/часткового ембарго) на торгівлю, крім випадків, визначених цим Законом; позбавлення режиму найбільшого сприяння або пільгового спеціального режиму.

Кабінет Міністрів України:

- вживає заходів до здійснення зовнішньоекономічної політики України відповідно до законів України;

- здійснює координацію діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо забезпечення провадження зовнішньоекономічної діяльності; координує роботу торговельних представництв України в іноземних державах; призначає керівників торговельних представництв України в іноземних державах за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, погодженим з Міністерством закордонних справ України; погоджує призначення на посади в закордонних дипломатичних установах України працівників центральних органів виконавчої влади, до посадових обов'язків яких належать питання торговельно-економічного та секторального співробітництва. Призначення таких працівників здійснюється за поданням центральних органів виконавчої влади, погодженим з Міністерством закордонних справ України;

- приймає нормативні акти управління з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України;

- проводить переговори і укладає міжурядові договори України з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України про міжнародні договори України, забезпечує виконання міжнародних договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності всіма державними органами управління, підпорядкованими Кабінету Міністрів України, та залучає до їх виконання інші суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності на договірних засадах;

- відповідно до своєї компетенції, визначеної законами України, вносить на розгляд Верховної Ради України пропозиції про систему міністерств, державних комітетів і відомств - органів оперативного державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, повноваження яких не можуть бути вищими за повноваження Кабінету Міністрів України, які він має згідно з законами України;

- забезпечує складання платіжного балансу, зведеного валютного плану України;
- здійснює заходи щодо забезпечення раціонального використання коштів Державного валютного фонду України;
- забезпечує виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй (далі РБ ООН) з питань зовнішньоекономічної діяльності;
- приймає рішення про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом запровадження режиму ліцензування, або здійснення інших заходів відповідно до ч. 11, 12 ст. 29 [1].

Національний банк України:

- здійснює зберігання і використання золотовалютного резерву України та інших державних коштовностей, які забезпечують платоспроможність України;
- представляє інтереси України у відносинах з центральними банками інших держав, міжнародними банками та іншими фінансово-кредитними установами та укладає відповідні міжбанківські угоди;
- регулює курс національної валюти України до грошових одиниць інших держав;
- здійснює облік і розрахунки по наданих і одержаних державних кредитах і позиках, провадить операції з централізованими валютними ресурсами, які виділяються з Державного валютного фонду України у розпорядження Національного банку України;
- виступає гарантом кредитів, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності іноземними банками, фінансовими та іншими міжнародними організаціями під заставу Державного валютного фонду та іншого державного майна України;
- здійснює інші функції відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» [4] та інших законів України. Національний банк України може делегувати виконання покладених на нього функцій банку для зовнішньоекономічної діяльності України.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку:

- забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики при здійсненні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виходу на зовнішній ринок, координацію їх зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі відповідно до міжнародних договорів України;
- здійснює контроль за додержанням всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України;
- проводить антидемпінгові, антисубсидійні та спеціальні розслідування у порядку, визначеному законами України;
- виконує інші функції відповідно до законів України і Положення про центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Митні органи:

- здійснюють митний контроль в Україні згідно з чинними законами України.

Антимонопольний комітет України:

- здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції.

Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі:

- здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні відповідно до законодавства України;

- приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних або спеціальних розслідувань та застосування відповідно антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів;

- приймає рішення про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань у межах компетенції, визначеної законами України.

1.2.3 Принципи оподаткування та митного регулювання при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України здійснюється за такими принципами:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;

- ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;

- рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України;

- стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років;

- забороняється встановлювати інші податки, крім тих, що затверджені Верховною Радою України;

- ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;

- заохочення експорту готової продукції.

Забороняється одночасне застосування щодо одного й того ж товару податку на експорт і імпорт та режиму ліцензування і квотування експорту відповідно до ст. 16 Закону України [1], за винятком випадків встановлення режиму ліцензування і квотування як заходу у відповідь на дискримінаційні дії інших держав.

Митне регулювання – регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України;

Україна самостійно здійснює митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності на своїй території. Митну політику України визначає Верховна Рада України.

Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1], Митним кодексом України (далі МКУ) [6] та міжнародними договорами України.

Територія України становить єдиний митний простір, на якому діють митні правила України, з додержанням зобов'язань, що випливають з міжнародних договорів України.

Єдиний митний тариф України визначається згідно з відповідним законом України та міжреспубліканськими договорами України. Єдиний митний тариф України встановлює на єдиній митній території України оподаткування митом предметів, що ввозяться на територію України або вивозяться з неї. Ставки Єдиного митного тарифу України мають бути єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності і територіального розташування, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами.

Митний контроль та митне оподаткування на території спеціальних економічних зон регулюються спеціальними законами України та міжнародними договорами, які встановлюють спеціальний правовий режим цих зон у кожному окремому випадку.

До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (іноземних суб'єктів господарської діяльності), які провадять демпінг, а також тих держав, які застосовують щодо України дискримінаційні дії, можуть вживатися митні заходи, передбачені ст. 29, 31 [1].

Митні правила України, які повинні включати порядок декларування товарів, сплати мита та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, надання митних пільг та інші умови проходження митного контролю, встановлюються законами України про митне регулювання.

Єдиний митний тариф України та митні правила України мають бути офіційно опубліковані у загальнодоступних засобах масової інформації не пізніше як за 45 днів до дати введення їх у дію. В разі, якщо зазначені документи не будуть офіційно опубліковані, вони чинності не набирають. Якщо зазначені документи будуть опубліковані пізніше як за 45 днів до введення їх у дію, датою набрання чинності буде вважатися 46-й день з моменту офіційної публікації.

Офіційною публікацією вважається публікація в періодичному офіційному виданні Верховної Ради України або Кабінету Міністрів України. Датою офіційної публікації вважається дата фактичного виходу в світ відповідного номера цього видання.

Згідно із ст. 34 [1], Україна, як держава, несе відповідальність за дії своїх митних органів.

Експортні операції з металобрухтом здійснюються відповідно до вимог [1] з урахуванням особливостей, визначених законами України «Про металобрухт» [7] та «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» [8].

1.2.4 Страхування зовнішньоекономічних операцій. Страхування зовнішньоекономічних операцій в Україні здійснюється комерційними страховими компаніями (державними, акціонерними, іноземними, змішаними, кооперативними та іншими), а також іншими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, до статутного предмету діяльності яких входять страхові операції (страхування). Вибір страхової компанії (страхувача) здійснюється суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності самостійно.

Страхування зовнішньоекономічних операцій з боку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснюється в Україні на договірних засадах і є добровільним, якщо інше не передбачено законами України.

Страхування зовнішньоекономічних операцій здійснюється в Україні щодо ризиків, які існують у світовій практиці.

Страхування експортних кредитів, зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та інвестицій здійснюється Експортно-кредитним агентством відповідно до Закону України «Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту» [9].

1.2.5 Ліцензування зовнішньоекономічних операцій. Ліцензування зовнішньоекономічних операцій визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

Ліцензування експорту (імпорту) товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Автоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії не справляє обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

Автоматичне ліцензування імпорту має бути скасовано в разі припинення обставин, що були підставою для його запровадження, а також у разі існування інших процедур, за допомогою яких можна розв'язати завдання, для вирішення яких запроваджується автоматичне ліцензування.

Неавтоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження). Неавтоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії використовується в разі встановлення квот (кількісних або інших обмежень) на експорт (імпорт) товарів.

Кількісні обмеження застосовуються виключно на недискримінаційній основі, тобто ніякі заборони чи обмеження не застосовуються Україною щодо імпорту будь-якого товару на територію України чи щодо експорту будь-якого товару, призначеного для території будь-якої держави, якщо тільки імпорт аналогічного товару з усіх третіх держав в Україну або експорт до всіх третіх держав є аналогічним чином забороненим чи обмеженим, якщо інше не передбачено міжнародними договорами та законодавством України.

Ліцензування експорту товарів запроваджується в Україні в разі:

- значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагомe значення для життєдіяльності в Україні, особливо сільськогосподарської продукції, продуктів рибальства, продукції харчової промисловості та промислових товарів широкого вжитку першої необхідності або інших товарів. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується до моменту відновлення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку;

- необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;

- експорту золота та срібла, крім банківських металів;

- необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника в разі обмеження експорту вітчизняних матеріалів, необхідних для забезпечення достатньою кількістю таких матеріалів вітчизняної переробної промисловості протягом періодів, коли внутрішня ціна на такі матеріали тримається на рівні, нижчому за світову ціну, за умови впровадження Кабінетом Міністрів України плану стабілізації та за умови, що такі обмеження не повинні призводити до зростання експорту товарів такої галузі вітчизняної промисловості. Такі заходи застосовуються виключно на недискримінаційній основі;

- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;

- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Ліцензування імпорту товарів запроваджується в Україні у разі:

- різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);
- різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;
- необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;
- імпорту золота та срібла, крім банківських металів;
- необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника у випадках зростання імпорту в Україну, що завдає значної шкоди або загрожує завданням значної шкоди національному товаровиробнику подібного або безпосередньо конкуруючого товару. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується на строк, який дає змогу не допустити завдання значної шкоди або компенсувати завдану значну шкоду національному товаровиробнику і дає йому можливість відновити його прибутковість;
- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;
- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України;
- необхідності застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань.

Рішення про застосування режиму ліцензування експорту (імпорту) товарів, у тому числі встановлення квот (кількісних або інших обмежень), приймається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, з визначенням переліку конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, періоду дії ліцензування та кількісних або інших обмежень щодо кожного товару.

У разі застосування захисних заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника рішення про запровадження режиму ліцензування приймається Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі згідно із законодавством.

Стосовно кожного виду товару може встановлюватися лише один вид ліцензії.

Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, а також у межах наданих ним повноважень - відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурним підрозділом обласної, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій.

Ліцензії видаються на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що подаються за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Для одержання ліцензії заявники звертаються, як правило, до одного органу виконавчої влади. У разі необхідності в одержанні погодження можливе звернення до кількох органів виконавчої влади, але не більше ніж до трьох.

Розгляд заявок на одержання ліцензій може здійснюватися в порядку їх надходження, який визначається за датами реєстрації заявок, або одночасно після закінчення оголошеного строку їх приймання.

У заявці на одержання ліцензії зазначаються такі дані: повне найменування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, прізвище та ім'я його керівника, найменування та код товару (товарів) згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі УКТ ЗЕД) [10], найменування виробника, споживача товару (товарів), код та назва держави (держав) походження і призначення - у разі експорту, код та назва держави (держав) походження і відправлення - у разі імпорту, строк дії ліцензії, кількість та вартість товару (товарів), код і назва митниці, повні найменування та адреси продавця і покупця, вид угоди, валюта платежу, основна та додаткова одиниці виміру товару (товарів), погодження з органами виконавчої влади (у разі необхідності), підстава для запиту ліцензії, особливі умови ліцензії.

При поданні заявки можуть вимагатися документи та інформація, які вважаються необхідними для підтвердження даних, зазначених у заявці та зовнішньоекономічному договорі (контракті).

Заявка не може бути відхилена в разі допущення незначних помилок у документах, які подаються для одержання ліцензії, якщо вони не змінюють основних даних, що містяться в заявці. Основними вважаються дані, передбачені умовами зовнішньоекономічного договору (контракту).

У разі запровадження режиму автоматичного ліцензування строк видачі ліцензії не повинен перевищувати 10 робочих днів від дати одержання заявки та інших необхідних документів, що відповідають установленим вимогам. Не може бути відмовлено у видачі ліцензії, якщо всі необхідні документи подані і відповідають встановленим вимогам.

У разі запровадження режиму неавтоматичного ліцензування:

- строк розгляду заявок не повинен перевищувати 30 днів від дати їх одержання, якщо заявки розглядаються в порядку їх надходження, та більше 60 днів від дати закінчення оголошеного строку приймання заявок, якщо всі вони розглядаються одночасно;

- ліцензія видається на підставі заявки в межах квоти із зазначенням строку дії ліцензії;

якщо на момент подання заявки (у разі застосування процедури розгляду в порядку надходження) встановлені квоти (кількісні або інші обмеження) вичерпано, така заявка не розглядається. Про факт, що квоти

(кількісні або інші обмеження) вичерпані, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який подав відповідну заявку, повідомляється письмово протягом семи робочих днів від дати її одержання;

рішення про видачу ліцензії приймається з урахуванням даних щодо використання раніше одержаних ліцензій за умови дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства про захист економічної конкуренції.

При розгляді поданих заявок одночасно, у разі запровадження неавтоматичного ліцензування вперше, розподіл квот здійснюється пропорційно обсягам, зазначеним у заявках суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Неавтоматичне ліцензування не повинно справляти обмежувального або такого, що порушує торгівлю, впливу на товари на доповнення до того впливу, що виникає внаслідок запровадження режиму неавтоматичного ліцензування.

Забороняється обмеження імпорту товарів, щодо яких встановлюються певні квоти, до повного використання таких квот.

Ліцензія видається, якщо заявку та інші подані документи оформлено з дотриманням вимог, установлених законодавством. Термін дії ліцензії має передбачати виконання зобов'язань отримувача ліцензії за зовнішньоекономічним договором (контрактом), але не перевищувати термін дії кількісних обмежень.

Рішення про відмову у видачі ліцензії повинно бути вмотивованим, прийнятим у строки, встановлені для розгляду заявок, і надсилається (видається) заявникові у письмовій формі.

У разі відмови у видачі ліцензії заявник має право на оскарження рішення згідно із законодавством.

За видачу ліцензії справляється збір, розмір якого встановлюється Кабінетом Міністрів України з урахуванням фактичних витрат, пов'язаних із застосуванням процедури ліцензування.

Випуск у відповідний митний режим товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, здійснюється митними органами на підставі відповідної ліцензії, отриманої від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, з використанням механізму «Єдиного вікна» відповідно до Митного кодексу України [6].

У митному оформленні товарів, що ліцензуються та навантажуються навалом, не може бути відмовлено у разі, коли вартість, кількість або вага таких товарів незначною мірою відрізняються від тих, що зазначені у ліцензії. Гранична різниця таких значень встановлюється Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, вносить до

єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» у формі електронного документа, засвідченого електронним цифровим підписом, видані ліцензії на експорт (імпорт) товарів, що підлягають ліцензуванню, в день видачі таких ліцензій [11].

Центральний орган виконавчої влади в галузі митної справи щомісяця подає центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, інформацію про обсяги експорту (імпорту) товарів за виданими ліцензіями.

Ліцензування товарообмінних (бартерних) операцій здійснюється в тому разі, якщо предметом цих операцій є товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

Ліцензування не поширюється на експорт та реалізацію компенсаційної і прибуткової продукції, одержаної інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції, укладеної відповідно до вимог Закону України «Про угоди про розподіл продукції» [12]. Запровадження будь-яких обмежень щодо експорту та реалізації такої продукції, в тому числі кількісних, не допускається, якщо інше не передбачено угодою про розподіл продукції.

Перелік товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, інформація про строк дії ліцензій та внесення будь-яких змін до них, порядок подання та розгляду заявок опубліковуються в офіційних друкованих виданнях України з повідомленням відповідного комітету СОТ протягом 60 днів з дня опублікування та наданням копій цих публікацій.

Публікація повинна включати таку інформацію:

- перелік товарів, що підлягають процедурам ліцензування;
- контактний пункт для надання інформації про право на одержання ліцензії;
- адміністративний орган (органи) для подання заявок на ліцензію;
- дату і назву публікації, в якій викладено процедури ліцензування;
- зазначення того, чи є ліцензування автоматичним або неавтоматичним;
- адміністративні цілі - у випадку процедур автоматичного ліцензування імпорту;
- зазначення заходів, що застосовуються через процедури ліцензування, - у випадку процедур неавтоматичного ліцензування імпорту;
- очікуваний термін тривалості процедури ліцензування, якщо його може бути встановлено з певною мірою ймовірності, а якщо ні - то причину, чому цю інформацію не може бути надано.

У разі якщо квота розподіляється серед держав-постачальників, інформація про розподіл квоти підлягає опублікуванню з повідомленням про це інших держав, заінтересованих у постачанні в Україну певних товарів.

Офіційне опублікування здійснюється за 21 день до дати запровадження режиму ліцензування, але не пізніше зазначеної дати.

На запит заінтересованої держави - члена СОТ повинна надаватися відповідна інформація щодо:

- порядку застосування обмежень;
- кількості виданих за певний період ліцензій із зазначенням у разі необхідності обсягу та/або вартості товарів;
- розподілу ліцензій серед держав-постачальників;
- статистичних даних про обсяги та/або вартість товарів.

Здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій тягне за собою накладення штрафу у сумі 10 відсотків вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день здійснення такої операції.

Штрафи стягуються податковими органами на підставі відповідних рішень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, у порядку, визначеному Податковим кодексом України [13].

1.2.6 Заборона окремих видів експорту та імпорту. Згідно зі ст. 17 [1] в Україні забороняється:

- експорт з території України предметів, які становлять національне, історичне, археологічне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України;
- імпорт або транзит будь-яких товарів, про які заздалегідь відомо, що вони можуть завдати шкоди суспільній моралі, здоров'ю чи становити загрозу життю населення, тваринному світу та рослинам, або призвести до заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, якщо стосовно транзитних товарів не вжито необхідних заходів для запобігання такої шкоди;
- імпорт продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;
- експорт природних ресурсів, які вичерпуються, якщо обмеження також застосовуються до внутрішнього споживання або виробництва;
- експорт та імпорт товарів, які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності;
- експорт з території України товарів у межах виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй про застосування обмежень або ембарго на поставки товарів у відповідну державу.

Впровадження заборони експорту або імпорту з інших підстав можливо лише, якщо це дозволено міжнародними договорами, учасником яких є Україна.

Перелік товарів, експорт (імпорт) яких через територію України забороняється, визначається виключно законами України.

1.3 Завдання для самоконтролю

1.3.1 Питання до обговорення

1. Зовнішньоекономічна діяльність – це...
2. Хто є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності?
3. До видів зовнішньоекономічної діяльності, яку здійснюють суб'єкти цієї діяльності належать...
4. Що є принципом суверенітету народу України у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності?
5. Яким принципом керуються суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарської діяльності?
6. Які документи необхідно подати для реєстрації представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності на території України?
7. Хто здійснює регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні?
8. За допомогою чого здійснюється регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні?
9. У чому полягає державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності?
10. Які функції виконує Кабінет Міністрів України?

1.3.2 Тести

1. Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:
 - а) юридичні особи;
 - б) фізичні особи;
 - в) спільні підприємства;
 - г) усі відповіді вірні.
2. Структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності:
 - а) не є юридичними особами згідно з законами України, але мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;
 - б) не є юридичними особами згідно з законами України, але мають постійне місцезнаходження на території України;
 - в) зареєстровані в Україні і мають постійне місцезнаходження на території України;
 - г) не має правильної відповіді.
3. У чому полягає принцип суверенітету народу України у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності:

- а) праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки;
- б) обов'язку додержувати при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності порядку, встановленого законами України;
- в) рівності перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності, в тому числі держави, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;
- г) виключному праві народу України самостійно та незалежно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність на території України, керуючись законами, що діють на території України.

4. Принцип юридичної рівності і недискримінації полягає у:

- а) неприпустимості обмежувальної діяльності з боку будь-яких її суб'єктів, крім випадків, передбачених цим Законом;
- б) регулюванні зовнішньоекономічної діяльності тільки законами України;
- в) виключному праві народу України самостійно та незалежно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність на території України, керуючись законами, що діють на території України;
- г) обов'язку України неухильно виконувати всі договори і зобов'язання України в галузі міжнародних економічних відносин.

5. Для реєстрації представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності на території України необхідно подати:

- а) заяву з проханням про реєстрацію представництва, яка складається у довільній формі;
- б) виписку з торговельного реєстру країни, де іноземний суб'єкт господарської діяльності має офіційно зареєстровану контору;
- в) довідку від банківської установи, в якій офіційно відкрито рахунок подавця;
- г) усі відповіді вірні.

6. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності має забезпечувати:

- а) прийняття, зміну та скасування законів, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності;
- б) затвердження головних напрямів зовнішньоекономічної політики України;
- в) розгляд, затвердження та зміна структури органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- г) захист економічних інтересів України та законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

7. Національний банк України:

- а) забезпечує виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй з питань зовнішньоекономічної діяльності;
- б) здійснює зберігання і використання золотовалютного резерву України та інших державних коштовностей, які забезпечують платоспроможність України;

в) проводить антидемпінгові, антисубсидійні та спеціальні розслідування у порядку, визначеному законами України;

г) здійснює митний контроль в Україні згідно з чинними законами України.

8. *Оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України здійснюється за такими принципами:*

а) ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;

б) стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років;

в) ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;

г) усі відповіді вірні.

9. *Митне регулювання – це:*

а) регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України;

б) діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами;

в) комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту товарів, щодо яких не встановлюються квоти;

г) комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту товарів, щодо яких встановлюються певні квоти.

10. *В Україні забороняється:*

а) експорт з території України предметів, які становлять національне, історичне, археологічне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України;

б) імпорт або транзит будь-яких товарів, про які заздалегідь відомо, що вони можуть завдати шкоди суспільній моралі, здоров'ю чи становити загрозу життю населення, тваринному світу та рослинам, або призвести до заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, якщо стосовно транзитних товарів не вжито необхідних заходів для запобігання такої шкоди;

в) імпорт продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;

г) усі відповіді вірні.

2 ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1 Порядок постановки на облік, зміни даних і зняття з обліку суб'єктів ЗЕД в митному органі

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюють операції, пов'язані з перетином товарів митного кордону України, повинні стати на облік в органах митної служби.

Згідно ч. 8, ст. 455 [6] суб'єкту ЗЕД, який не перебуває на обліку в митних органах, можуть відмовити в прийнятті митної декларації, митному оформленні, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення.

Постановка на облік суб'єктів ЗЕД регулюється ч.2 ст. 455 [6] та п. 1 розд. II «Порядка обліку осіб, які здійснюють операції з товарами» [14] і здійснюється шляхом звернення суб'єкта господарювання у будь-який з органів митної служби шляхом подачі заяви за формою № 1-ЗЕД (Додаток А).

Подати заяву може і представник суб'єкта господарювання, повноваження якого підтверджено довіреністю або письмовим договором між ним та особою, яку він представляє.

Заяву можна подати:

- в паперовому вигляді безпосередньо в підрозділ митного органу.
- в електронному вигляді за допомогою засобів електронного зв'язку на адресу Інформаційного порталу Державної Фіскальної служби України (далі ДФС) з використанням «кваліфікованого електронного підпису» (далі КЕП) згідно з Законом України «Про електронні довірчі послуги» [15]).

Форму заяви також можна знайти за адресою <http://sfs.gov.ua/elektronni-formi-dokumentiv/>.

Згідно п. 7 розд. II [14] постановка суб'єкта ЗЕД на облік в органах митної служби України здійснюється не пізніше наступного робочого дня після отримання заяви шляхом присвоєння йому облікового номера. Дата формування облікового номера є датою постановки на облік.

Не пізніше наступного робочого дня після подачі заяви митний орган інформує суб'єкта ЗЕД про взяття його на облік і повідомляє його обліковий номер шляхом видачі або надсилання поштою витягу з Реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами.

Обліковий номер є дійсним на всій території України і не може бути присвоєний іншому суб'єкту господарювання.

Отримати інформацію про обліковий номер суб'єкта ЗЕД можна в електронному кабінеті за адресою <https://cabinet.sfs.gov.ua/registers/cii-geci>.

У разі подання електронної заяви витяг суб'єкту ЗЕД також направляється засобами електронного зв'язку.

Митний орган може повернути заяву суб'єкта ЗЕД на доопрацювання, якщо:

- заяву подано або заповнено з порушенням встановлених вимог, наприклад, якщо електронну заяву не скріплено КЕП;
- відомості, зазначені в заяві, не відповідають даним Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (далі ДРФО) і/або Єдиного банку даних юридичних осіб.

Про повернення заяви на доопрацювання із зазначенням конкретних причин митний орган інформує не пізніше наступного робочого дня після його отримання.

Після внесення необхідних виправлень у заяву, яку було повернуто на доопрацювання, суб'єкт ЗЕД може подавати її знову.

Митний орган може відмовити в реєстрації суб'єкта ЗЕД без включення даних про нього до Реєстру в разі, якщо:

- суб'єкт господарювання, який здійснює операції з товарами, знаходиться в процесі припинення діяльності (складено розподільний або ліквідаційний баланс, передавальний акт) або вже припинив підприємницьку діяльність (за даними Єдиного банку даних юридичних осіб або ДРФО, в тому числі Реєстру самозайнятих осіб);
- заяву подано суб'єктом господарювання, який вже перебуває на обліку, а заяву про внесення змін - суб'єктом господарювання, який ще не перебуває на обліку;

У разі відмови в реєстрації митний орган зобов'язаний проінформувати заявника не пізніше наступного робочого дня після отримання заяви з обов'язковим зазначенням причин.

У разі зміни даних суб'єкт ЗЕД повинен звернутися до відповідного підрозділу будь-якого митного органу із заявою (форма № 1-ЗЕД), подавши її особисто або надіславши засобами електронного зв'язку. Заява подається, приймається і обробляється у такому ж самому порядку, як і при постановці суб'єкта ЗЕД на облік.

Але при заповненні форми № 1-ЗЕД необхідно зазначити, що це є внесенням змін, а не постановкою на облік. При внесенні змін обліковий номер суб'єкта ЗЕД не змінюється.

Однак, якщо змінюється код ЄДРПОУ юридичної особи або реєстраційний номер облікової картки платника податків у підприємця, то обліковий номер суб'єкта ЗЕД підлягає зміні.

У такому випадку митний орган не пізніше наступного робочого дня після прийняття заяви вносить необхідні зміни до Реєстру і в день їх внесення інформує особу про зміну облікового номера шляхом видачі або надсилання витяга поштою.

Якщо заява про внесення змін до облікового номеру особи подається засобами електронного зв'язку, витяг також направляється засобами електронного зв'язку.

Суб'єкт ЗЕД знімається з обліку з одночасним анулюванням облікового номера у разі держреєстрації припинення підприємницької діяльності

суб'єкта господарювання підприємця або держреєстрації припинення юрсооби (за зверненням суб'єкта ЗЕД або за рішенням митного органу за місцезнаходженням (місцем проживання) суб'єкта ЗЕД);

Про факт зняття з обліку і анулювання облікового номера суб'єкта ЗЕД, митний орган письмово або засобами електронного зв'язку інформує таку особу або його правонаступників протягом 3 днів. За бажанням суб'єкта ЗЕД витяг може бути направлено на його електронну адресу.

2.2 Правила складання ЗЕД-контракту

Складаючи контракт, суб'єкти ЗЕД повинні врахувати безліч різних нюансів. Першочерговим, як правило, є питання про те, правом якої країни слід керуватися при складанні ЗЕД-контракту.

У більшості випадків сторони прописують в контракті, правом якої держави вони будуть керуватися. Якщо суб'єкти ЗЕД зупинили свій вибір на праві України, тоді при складанні ЗЕД-контракту їм слід взяти до уваги як норми Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1], так і вимоги міжнародних договорів (конвенцій), ратифікованих Україною, так як такі вимоги мають пріоритет над нормами українського законодавства (ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» [16]).

Якщо в ЗЕД-контракті відсутня інформація щодо права, яким буде необхідно керуватись, то в такому випадку, застосовуються норми Закону України «Про міжнародне приватне право» [17].

Згідно ст. 32 и ст. 44 [17] до відносин контрагентів застосовується право сторони, яка має найбільш тісний зв'язок з договором:

- за договором про нерухоме майно - право держави, в якій це майно знаходиться, а якщо таке майно підлягає реєстрації - право держави, де здійснена реєстрація;

- за договорами про спільну діяльність або про виконання робіт - право держави, в якому здійснюється така діяльність або створюються передбачені договором результати;

- за договором, укладеним на аукціоні, за конкурсом або на біржі - право держави, в якій проводяться аукціон, конкурс або знаходиться біржа.

Якщо хоча б однією стороною є суб'єкт господарювання України, то ЗЕД-контракт можна укласти в формі, передбаченої українським законодавством, незалежно від місця його укладення, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

Згідно ч. 2 ст. 6 [1], суб'єкти ЗЕД мають можливість укласти ЗЕД-контракт:

- в простій письмовій формі;
- в електронній формі, шляхом обміну електронними повідомленнями, які прирівнюються до письмового договору, підписаними відповідно до вимог ст. 12 Закону України «Про електронну комерцію» [18];

- в разі експорту послуг (крім транспортних) - шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями або іншим способом, зокрема, шляхом виставлення рахунку (інвойсу) за надані послуги, в тому числі в електронному вигляді.

Згідно ст. 207 Цивільного Кодексу України [19], для дотримання письмової форми договору необхідно виконати наступні умови:

- зміст договору має бути зафіксовано в одному або декількох документах (в т. ч, електронних), в листах, телеграмах, якими обмінялися сторони;

- такі документи повинні бути підписані уповноваженими представниками сторін, повноваження яких підтверджені відповідними установчими документами.

Згідно зі ст. 19 Закону України «Про засади державної мовної політики» [20], мовами угод, що укладаються підприємствами, установами та організаціями України з підприємствами, установами та організаціями інших держав, є державна мова і мова іншої сторони (сторін), якщо інше не передбачено самим міжнародним договором.

Таким чином ЗЕД-контракт повинен бути складений як українською мовою, так і мовою контрагента-нерезидента. На практиці, зручним є оформлення ЗЕД-контракту у вигляді двох колонок, одна з яких наводиться українською мовою, інша - на мові контрагента, при цьому важливо, щоб текст при перекладі залишався автентичним.

Згідно п. 1.3 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [21] додані до контракту первинні документи, складені іноземною мовою, також повинні мати аутентичний переклад на українську мову.

Відповідно до ст. 383 Господарського кодексу України [22] деякі ЗЕД-контракти підлягають обов'язковій державній реєстрації.

Розрізняють істотні складові ЗЕД-контракту, за відсутності яких ЗЕД-контракт в судовому порядку може бути визнаний недійсним. До таких складових відносять:

1) назва, номер контракту, дата і місце його складання;

2) преамбула. У преамбулі вказується повне найменування сторін - учасників зовнішньоекономічної операції та назви країни де їх офіційно зареєстровано. Крім повної наводиться також скорочена назва сторін як контрагентів («Продавець», «Покупець», «Замовник», «Постачальник» і т. д.). Також завжди вказуються прізвища осіб, від імені яких укладається договір, і найменування документів, якими керуються контрагенти при укладенні контракту (установчі документи та т. п.);

3) предмет контракту. У цьому розділі визначається, який товар (послугу) один з контрагентів зобов'язаний поставити (надати) іншому із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату наданої послуги. Якщо товар (послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (послуг) досить велика, то все це приводиться в додатку (специфікації), яке є невід'ємною частиною контракту, на що вказується в його тексті.

У додатку до контракту на переробку товару розкривається відповідна технологічна схема переробки, яка повинна відображати всі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини у готову продукцію, кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини, втрати виконавця на кожному етапі переробки;

4) кількість і якість товару (обсяги виконаних робіт, наданих послуг).

У цьому розділі в залежності від номенклатури зазначаються: одиниця виміру товару, прийнята для товарів такого виду (в тоннах, кілограмах, штуках і т. д.). Його загальна кількість та якісні характеристики. У тексті договору про надання послуг називаються конкретні послуги і термін їх надання;

5) базисні умови поставки товарів (приймання-передача виконаних робіт або наданих послуг).

У цьому розділі наводиться вид транспорту і базисні умови поставки згідно з Міжнародними Правилами ІНКОТЕРМС, які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товару і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також конкретний строк поставки товару (окремих партій товару);

6) ціна і загальна вартість контракту.

У цьому розділі визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість наданих послуг. Якщо за контрактом поставляються товари різної якості та асортименту, ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом зазначається загальна вартість контракту. У цьому випадку цінові показники можуть бути приведені в додатках (специфікаціях), на які робиться посилання в тексті договору.

7) умови платежів.

Цей розділ визначає валюту платежу, спосіб, порядок і строки фінансових розрахунків і гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань;

8) умови приймання-передачі товару (робіт, послуг).

Тут визначаються строки та місце фактичної передачі товару, наводиться перелік товаросупровідних документів;

9) пакування та маркування.

Цей розділ містить відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесенні на неї відповідного маркування (найменування продавця та покупця, номер контракту, місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування тощо), а при необхідності і умови повернення товару;

10) форс-мажорні обставини, які можуть перешкодити сторонам виконати договір.

В даному розділі прописується, в яких випадках умови контракту можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго,

втручання з боку влади тощо). При цьому рекомендується прописати чи можуть сторони частково, на термін дії цих обставин, або в цілому, без додаткової фінансової відповідальності відмовитися від виконання зобов'язань. Термін дії форс-мажорних обставин повинен підтверджуватись довідкою Торгово-промислової палати відповідної країни;

11) санкції і рекламації.

У цьому розділі встановлюється порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань. При цьому сторони повинні визначити:

- а) розміри штрафних санкцій у відсотках:
 - від вартості непоставленого товару (ненадані послуги);
 - суми несплачених коштів;
- б) терміни виплати штрафів;
- в) терміни, протягом яких можуть бути заявлені рекламації та способи їх врегулювання.

12) урегулювання спорів у судовому порядку.

В цьому розділі прописуються умови і порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та / або неналежного виконання контракту з зазначенням назви суду або чітких критеріїв визначення суду будь-якої зі сторін в залежності від предмета і характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватися цим судом, і правила процедури судового врегулювання.

В якості судового органу, уповноваженого розглядати суперечки з ЗЕД-контрактах, можуть виступати:

- господарські суди України (ст. 1 Господарського процесуального кодексу України [23]);
- Міжнародний комерційний арбітражний суд (далі МКАС) при Торгово-промисловій палаті України.

МКАС - самостійна постійно діюча арбітражна установа, яка здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про міжнародний комерційний арбітраж» [24].

Можливість подачі позову до МКАСу повинна бути вказана у ЗЕД-контракті. В арбітражній угоді повинно бути вказано, що всі спори, розбіжності або вимоги, які будуть впливати з такого контракту, підлягають вирішенню в МКАС.

Крім того, сторони контракту можуть встановити матеріальне право, яким регулюватиметься їхній контракт, кількість арбітрів та мова арбітражного розгляду.

Місцем арбітражу є місто Київ, Україна. Однак сторони можуть домовитися про проведення слухань поза місцезнаходженням МКАС. У такому випадку всі додаткові витрати, пов'язані з проведенням слухань, покладаються на сторони.

Рішення МКАС є остаточним і обов'язковим для сторін з дати його винесення. Сторони повинні виконати рішення у встановлений у ньому строк. Якщо такий термін в рішенні не визначено, воно підлягає негайному виконанню. Якщо рішення не буде виконано добровільно, тоді воно повинно бути виконано в примусовому порядку.

Крім обов'язкових даних сторони можуть прописати в ЗЕД-контракті також умови страхування, гарантії якості, умови залучення суб-виконавців контракту, агентів, перевізників, норми навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, початок дії контракту, кількість підписаних примірників контракту тощо.

2.3 Претензії за ЗЕД-контрактом та строки позовної давності

У процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності часто можуть виникати спірні ситуації, пов'язані з постачанням неякісних товарів. У зв'язку з чим важливо знати порядок пред'явлення претензії, встановлений українським законодавством.

При виявленні у товарі недоліків необхідно направити контрагенту претензію, в якій буде вказано, що конкретно не так з товаром. Порядок пред'явлення претензії регулюється ст. 222 ГКУ [22]. Ця норма містить перелік обов'язкових реквізитів претензії, а саме:

- повне найменування і поштові реквізити заявника претензії та суб'єкта ЗЕД, якому вона пред'являється;
- номер претензії і дата пред'явлення;
- обставини, через які пред'явлено претензію (наприклад, невідповідність товару умовам договору);
- докази, що підтверджують ці обставини;
- вимоги заявника з посиланнями на нормативні акти або пункт контракту (наприклад, проведення гарантійного ремонту);
- сума претензії та її розрахунок (якщо претензія підлягає грошовій оцінці);
- платіжні реквізити заявника претензії;
- перелік документів, що додаються до претензії, і інші докази.

До претензії додаються документи, що підтверджують вимоги заявника (оригінали або належним чином завірені копії). Якщо ж такі документи є і в іншій сторони, то їх можна не додавати, а посилатися на них у тексті претензії.

Претензія підписується повноважною особою заявника (покупця) або його представником та надсилається адресатові заказним або цінним листом чи вручається під підпис (за можливості).

Якщо претензія буде вручатися особисто контрагенту, рекомендується у момент вручення поряд з підписом також вказувати П. І. Б. та посаду особи, що отримала її (контрагента або його представника), дату передачі і вхідний номер (за можливості).

Термін пред'явлення претензії в законодавстві не наведено. Якщо він не міститься і в ЗЕД-контракті, то за загальним правилом, при виявленні дефектів товару, покупець має право пред'явити претензію протягом гарантійного терміну.

Якщо сторони в ЗЕД-контракті не встановили гарантійний термін на товар, то відповідно до ч. 2 ст. 680 ЦКУ [19] покупець може пред'явити продавцю (виробнику) претензії за умови, що недоліки були виявлені протягом 2 років.

Згідно ч. 6 ст. 222 ГКУ [22] для відповіді на претензію передбачений місячний строк. Форма відповіді на претензію законодавчо не затверджена, тому він складається в довільній формі.

Рекомендується зазначити у відповіді:

- повне найменування і поштові реквізити суб'єкта господарювання, який дає відповідь, і суб'єкта господарювання, якому надсилається відповідь;

- дату і номер відповіді;

- дату і номер претензії, на яку дається відповідь;

- як саме буде задоволено претензію (у випадку коли претензію визнано повністю або частково);

- мотиви відхилення претензії з посиланням на відповідні нормативні акти і документи, що обґрунтовують її відхилення (якщо претензію відхилено повністю або частково);

- перелік доданих до відповіді документів та інших доказів.

Відповідь на претензію підписується уповноваженою особою суб'єкта ЗЕД або його представником та надсилається рекомендованим або цінним листом чи вручається під підпис.

При розгляді претензії сторони можуть звірити розрахунки, провести експертизу або виконати інші дії для врегулювання ситуації, що склалася.

На практиці нерідко виникає необхідність визначити термін позовної давності за ЗЕД-контрактом, як для стягнення заборгованості через суд, так і для правильного відображення в обліку суми заборгованості (списання безнадійної заборгованості).

Якщо за умовами ЗЕД-контракту сторони контракту керуються правом України, то при розрахунку термінів позовної давності буде застосовуватися правила, встановлені законодавством України, зокрема гл. 19 ЦКУ [19].

Якщо в договорі не зазначено правом якої країни користуються сторони, то, згідно зі ст. 32, 44 Закону України № 2709-IV [17], застосовується право сторони, яка має найбільш тісний зв'язок з договором. Наприклад, за договором купівлі-продажу це право - країни продавця, за договором позики - право країни кредитора.

Також необхідно встановити, чи поширюється на умови даного контракту дія Конвенції про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів [25], ратифікованої Україною у 1993 р.

Якщо встановлено можливість застосування норм Конвенції, то строки позовної давності потрібно визначати саме за її правилами, тому що норми міжнародних конвенцій мають пріоритет перед нормами національного законодавства (ч. 2 ст. 19 ЦКУ [16]).

Згідно ст. 8 [25] загальний строк позовної давності становить 4 роки.

Конвенція залишається чинною щодо ЗЕД-контракту, тільки якщо обидві сторони знаходяться в країнах, які її ратифікували. Дія Конвенції поширюється тільки на договори купівлі-продажу та не застосовується до інших видів угод (наприклад, на договори оренди, договори на виконання робіт, надання послуг).

2.4 Завдання для самоконтролю

2.4.1 Питання до обговорення

1. У якому вигляді можна подати заяву в будь-який з органів митної служби?
2. Хто може подавати заяву в будь-який з органів митної служби?
3. У якому випадку митний орган може повернути заяву суб'єкта ЗЕД на доопрацювання?
4. У разі чого суб'єкт ЗЕД знімається з обліку з одночасним анулюванням облікового номера?
5. Що, у першу чергу, повинні враховувати суб'єкти ЗЕД складаючи контракт?
6. У якій формі суб'єкти ЗЕД мають можливість укласти ЗЕД-контракт?
7. Які умови необхідно виконати для дотримання письмової форми договору?
8. Якими мовами повинен бути складений ЗЕД-контракт?
9. Які істотні складові ЗЕД-контракту розрізняють?
10. Що рекомендовано вказати у відповіді на претензію?

2.4.2 Тести

1. Суб'єкти ЗЕД, які здійснюють операції, пов'язані з перетином товарів митного кордону України, повинні стати на облік в:

- а) податкових органах;
- б) органах митної служби;

в) пенсійному фонді;

г) усі відповіді вірні.

2. *Обліковий номер є дійсним....:*

а) на всій території України;

б) на всій території України та закордоном;

в) закордоном;

г) на всій території України та сусідних країн.

3. *У разі відмови в реєстрації митний орган зобов'язаний проінформувати заявника:*

а) не пізніше, ніж через тиждень;

б) на наступний день;

в) через місяць;

г) не пізніше наступного робочого дня після отримання заяви.

4. *Суб'єкт ЗЕД знімається з обліку з одночасним анулюванням облікового номера в разі:*

а) прийняття особою рішення про припинення діяльності, пов'язаної із здійсненням операцій з товарами;

б) ліквідації суб'єкта господарювання підприємця або держреєстрації припинення юрособи;

в) прийняття рішення про припинення юрособи чи припинення діяльності іншої особи, яка здійснює операції з товарами;

г) усі відповіді вірні.

5. *ЗЕД-контракт повинен бути складений:*

а) українською мовою;

б) українською мовою та мовою контрагента-нерезидента;

в) мовою контрагента-нерезидента;

г) англійською.

6. *До істотних складових ЗЕД-контракту відносять:*

а) назву;

б) преамбулу;

в) номер контракту, дату і місце його складання;

г) усі відповіді вірні.

7. *У якому розділі ЗЕД-контракту встановлюється порядок застосування штрафних санкцій:*

а) санкції і рекламації;

б) пакування та маркування;

в) урегулювання спорів у судовому порядку;

г) преамбула.

8. *Який розділ визначає валюту платежу, спосіб, порядок і строки фінансових розрахунків і гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань:*

а) санкції і рекламації;

б) умови платежів;

в) преамбула;

г) урегулювання спорів у судовому порядку.

9. Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті України (далі МКАС) – це:

а) самостійна постійно діюча арбітражна установа, яка здійснює діяльність відповідно до Закону № 4002;

б) вимоги заявника з посиланнями на нормативні акти або пункт контракту (наприклад, проведення гарантійного ремонту);

в) суб'єкт господарювання, який здійснює операції з товарами, знаходиться в процесі припинення;

г) немає правильної відповіді.

10. Відповідь на претензію підписується уповноваженою особою суб'єкта ЗЕД або його представником та:

а) надсилається електронною поштою;

б) надсилається рекомендованим листом;

в) надсилається цінним листом;

г) вірні відповіді б та в.

3 МИТНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТА УМОВИ ПОСТАВКИ

3.1 Порядок формування митної вартості

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, яка використовується для митних цілей і базується на ціні, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Дані про митну вартість товарів використовуються щодо:

- нарахування митних платежів (мита, акцизного податку, ПДВ);
- застосування інших заходів державного регулювання ЗЕД;
- ведення митної статистики;
- розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Порядок визначення митної вартості товарів, що ввозяться в митному режимі імпорту та інших режимах, що передбачають сплату митних платежів, наведено у ч.1 ст. 57, ч.1 ст. 65 [6]).

Правилами ІНКОТЕРМС передбачені умови поставки, виходячи з яких можна встановити, чи включені до митної вартості товарів витрати на навантаження, розвантаження, обробку, транспортування і страхування товарів.

Згідно ст. 57 [6], для визначення митної вартості товарів можуть застосовуватися основний і другорядні методи.

Відповідно до основного методу митна вартість ввезених на митну територію України товарів визначається за ціною, вказаною в договорі (контракті). Декларант може застосувати цей метод самостійно, тобто без консультацій з митним органом, якщо виконуються умови, наведені у ч. 1 ст. 58 [6].

Цей метод не застосовується, якщо використані декларантом або уповноваженою ним особою дані про вартість товарів не підтверджено документально або відсутня хоча б одна зі складових митної вартості, яка є обов'язковою при її обчисленні.

Митною вартістю товарів, що ввозяться на митну територію України, відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, скоригована в разі потреби на суму витрат, які є складовими митної вартості, згідно з ч. 10 ст. 58 [6], в тому числі:

- комісійна, брокерська винагорода (за винятком комісійних на закупівлю);
- вартість тари (контейнерів), в яку упакований товар, і іншої упаковки, яка для митних цілей вважається єдиним цілим з товаром;
- вартість упаковки (пакувальних матеріалів) та послуг з пакування;
- витрати на навантаження-розвантаження та обробку товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту або іншого місця ввезення на територію України;

- витрати на транспортування товарів до аеропорту або іншого місця ввезення на територію України;
- витрати на страхування товару;
- роялті та інші ліцензійні платежі (якщо такі платежі не були включені у вартість товару).

Не допускається включення до митної вартості товару будь-яких інших витрат, крім тих, які визначені ч. 11 ст. 58 [6].

Другорядні методи застосовуються, якщо митна вартість товарів не може бути визначена за основним методом.

Другорядні методи полягають у визначенні митної вартості:

- а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- б) ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- в) на основі віднімання вартості;
- г) на основі додавання вартості;
- д) резервний.

Кожен наступний метод застосовується, тільки якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм Митного Кодексу України.

Потрібно пам'ятати, що застосування другорядного методу передуює консультації між митним органом та декларантом з метою визначення основи вартості товару для використання методів «а» і «б». При цьому в ході таких консультацій сторони, на умовах конфіденційності, можуть здійснювати обмін наявною у них інформацією про вартість товарів.

Методи «в» і «г» можуть застосовуватися в будь-якій послідовності на прохання декларанта. Якщо визначити митну вартість за допомогою методів «а» - «г» неможливо, тоді звертаються до методу «д».

Документами, що підтверджують вартість товарів, є:

- декларація митної вартості, що подається у разі, якщо до митної вартості товару додаються витрати, зазначені в ч. 10 ст. 58 [6], за умови, що вони не включалися до митної вартості товару);
- ЗЕД-контракт або документ, який його замінює, та додатки до нього;
- рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа, якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу;
- банківські платіжні документи (якщо рахунок сплачено), інші платіжні та / або бухгалтерські документи, які підтверджують вартість товару та містять реквізити, що дозволяють ідентифікувати товар, що ввозиться;
- документи, що підтверджують витрати на страхування і ввезення (якщо ці витрати не були включені у вартість товару);
- транспортні (перевізні) документи (якщо вартість перевезення не включається у вартість товару);
- копія ліцензії на імпорт (якщо товар підлягає ліцензуванню);
- страхові документи і документи, що містять відомості про вартість страхування.

Якщо у митного органу є підстави вважати, що між продавцем і покупцем існує взаємозв'язок, який має суттєвий вплив на формування ціни, то, в такому випадку, можуть бути затребувані:

- виписка з бухгалтерських та банківських документів, що свідчить про відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та / або подібних товарів на території України;

- довідкова інформація про вартість в країні постачальника (експортера) товарів, які є ідентичними та / або аналогічними ввезених товарам;

- розрахунок ціни (калькуляція).

Митному органу забороняється вимагати від декларанта будь-які інші документи, крім тих, що зазначені у ст. 53 [6].

3.2 Митні режими

Статтею 70 Митного Кодексу України [6] визначено 14 видів митних режимів, які встановлюються в залежності від мети переміщення товарів через митний кордон України та наявності пакету документів, який декларант повинен подати для здійснення митного контролю.

Поміщення товарів у митний режим здійснюється шляхом їх декларування та виконання митних формальностей, передбачених МКУ. Митний режим вибирається декларантом самостійно при дотриманні умов такого режиму. У той же час декларант має право змінити митний режим, до якого поміщені товари, при дотриманні заходів тарифного та нетарифного регулювання ЗЕД.

В Україні запроваджуються такі митні режими:

- 1) імпорт (випуск для вільного обігу);
- 2) реімпорт;
- 3) експорт (остаточне вивезення);
- 4) реекспорт;
- 5) транзит;
- 6) тимчасове ввезення;
- 7) тимчасове вивезення;
- 8) митний склад;
- 9) вільна митна зона;
- 10) безмитна торгівля;
- 11) переробка на митній території;
- 12) переробка за межами митної території;
- 13) знищення або руйнування;
- 14) відмова на користь держави.

1. Імпорт. При ввезенні товарів на митну територію України застосування цього митного режиму передбачає, що іноземні товари після сплати всіх митних платежів випускаються у вільний обіг на території України.

Митний статус: товари, поміщені в режим імпорту, набувають статусу українських.

Митні платежі: імпорт товарів передбачає сплату ввізного мита і ПДВ за ставкою 20%. На підставі належним чином оформленої митної декларації платник ПДВ має право відобразити податковий кредит.

2. Експорт. Застосовується при вивезенні товарів за межі митної території України. При цьому режимі українські товари випускаються у вільний обіг за межами України без зобов'язання щодо їх зворотного ввезення.

Митний статус: товари, поміщені в режим експорту, втрачають статус українських з моменту їх вивезення за межі України. Товари, що знаходяться за межами України, втрачають статус українських з моменту їхнього надходження до режим експорту.

Митні платежі: експорт товарів супроводжується сплатою вивізного мита (в деяких випадках) і ПДВ, який сплачується за ставкою 0%.

3. Реімпорт. Цей режим передбачає, що товари, вивезені або оформлені для вивезення за межі України, випускаються у вільний обіг на території України.

Згідно ч. 2 ст. 78 [6], у режим реімпорту можуть поміщатися товари, які:

- були вивезені в митному режимі тимчасового вивезення або переробки за межами митної території України і ввозяться на митну територію України до закінчення терміну дії таких режимів в тому ж стані, в якому були вивезені;

- вивезені у митному режимі експорту і повертаються експортеру в зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов ЗЕД-контракту або інших обставин. За умови, що ці товари:

- повертаються на територію України протягом 6 місяців з дати їх вивезення в режимі експорту;

- знаходяться в тому ж стані, яке вони мали в періоді експорту.

Застосування митного режиму реімпорту можливе за умови, що ці товари можна ідентифікувати як раніше вивезені з України. Для ідентифікації товарів можна скористатися засобами, які наводяться в ст. 326 и ч. 1, 3 ст. 79 [6].

Митний статус: українські товари, поміщені в режим реімпорту, зберігають свій статус. Іноземні товари, поміщені в режим реімпорту, набувають статусу українських.

Митні платежі: застосування режиму реімпорту звільняє декларанта від сплати митних платежів та здійснення заходів нетарифного регулювання. Виняток становить реімпорт раніше експортованих товарів, які обкладаються ПДВ за ставкою 20%, а ось сума вивізного мита підлягає поверненню.

4. Реекспорт. Це митний режим, відповідно до якого здійснюється вивезення товарів, раніше ввезених на митну територію України або на територію вільної митної зони.

Режим реекспорту може застосовуватися до товарів, які при ввезенні в Україну мали статус іноземних, а також:

- після ввезення на митну територію України перебували під митним контролем і не були поміщені в митний режим, в т. ч, у зв'язку з обмеженнями або заборонаю на ввезення таких товарів на митну територію України;

- були поміщені в митний режим тимчасового ввезення, переробки на митній території України або митного складу та вивозяться в тому ж стані, в якому були ввезені в Україну;

- були ввезені в митному режимі імпорту і повертаються нерезиденту в зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням умов ЗЕД-контракту або інших обставин. За умови, що ці товари:

- вивозяться протягом 6 місяців від дати тимчасового ввезення у митному режимі імпорту;

- знаходяться в тому ж стані, в якому були ввезені на митну територію України;

- визнані помилково ввезеними в Україну.

Застосування митного режиму реекспорту можливе за умови, що митний орган може ідентифікувати ці товари як раніше ввезені в Україну. Для ідентифікації товарів можна скористатися засобами, які наводяться в ст. 326 ТК (ч. 1, 2 ст 87 ТК) [6]:

Митний статус: іноземні товари, поміщені в режим реекспорту, зберігають свій статус, а товари, які отримали статус українських внаслідок імпорту, втрачають цей статус з моменту їх вивоза за межі митної території України.

Митні платежі: застосування цього режиму звільняє декларанта від сплати вивізного мита і ПДВ, а також від застосування заходів нетарифного регулювання. Виняток становить реекспорт товарів, які раніше були імпортовані. Ця операція оподатковується ПДВ за ставкою 0%. При цьому сума вивізного мита підлягає поверненню.

5. Тимчасове ввезення. Згідно ч.1 ст. 103 [6], застосування цього режиму передбачає, що іноземні товари і транспортні засоби комерційного призначення ввозяться на митну територію України з конкретною метою, з подальшим їх поверненням в режимі реекспорту до завершення встановленого терміну і без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в процесі використання.

У загальному випадку, термін тимчасового ввезення товарів встановлюється митним органом, але не може перевищувати три роки з дати поміщення товарів у режим тимчасового ввезення. При цьому транспортні засоби повинні бути реекспортовані відразу після закінчення транспортних операцій, для яких вони були ввезені.

Митний статус: іноземні товари, поміщені в режим тимчасового ввезення, зберігають свій статус.

Митні платежі: тимчасове ввезення товарів і транспортних засобів супроводжується умовним повним або частковим звільненням від сплати митних платежів та невжиттям заходів нетарифного регулювання ЗЕД.

6. Тимчасове вивезення. Це митний режим, при якому українські товари або транспортні засоби вивозяться за межі України з подальшим їх поверненням в режимі реімпорту до завершення встановленого терміну і без будь-яких змін (за винятком звичайного зносу в процесі використання).

У загальному випадку термін тимчасового вивезення товарів встановлюється митним органом, але не може перевищувати трьох років з дати поміщення товарів у режим тимчасового вивезення.

Митний статус: українські товари, поміщені в режим тимчасового вивезення, зберігають свій статус.

Митні платежі: тимчасове вивезення товарів і транспортних засобів супроводжується умовним повним звільненням від сплати митних платежів та невжиттям заходів нетарифного регулювання ЗЕД.

7. Транзит. При цьому режимі товари та / або транспортні засоби переміщуються під митним контролем між двома митними органами або в межах зони діяльності одного митного органу без використання цих товарів. Режим транзиту застосовується до товарів, що переміщуються:

- прохідним транзитом від пункту ввезення на митну територію України до пункту вивезення за межі митної території України (в т. ч. в рамках одного пункту пропуску через кордон);
- внутрішнім транзитом або каботажем.

Згідно ч. 1 ст. 93 [6], товари і транспортні засоби, поміщені в митний режим транзиту, повинні:

- перебувати в незмінному стані (крім природних змін їх характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання);
- використовуватися тільки з метою транзиту;
- бути доставленими в місце призначення до закінчення терміну, встановленого;
- мати неушкоджені засоби забезпечення ідентифікації у разі їх використання.

Транспортні засоби, поміщені в режим транзиту, можуть проходити техобслуговування і ремонтуватися, якщо така потреба виникла на території України.

Митний статус: іноземні товари, поміщені в режим транзиту, зберігають свій статус.

Митні платежі: режим транзиту звільняє декларанта від сплати митних платежів та застосування заходів нетарифного регулювання

8. Переробка за межами митної території України. Цей митний режим передбачає, що українські товари переробляються в установленому порядку за межами України, за умови їх повернення в режимі імпорту.

Не входять в зазначений режим товари, які при імпорті були звільнені від сплати митних платежів (крім випадків їх вивезення з метою ремонту).

Термін переробки визначається митним органом виходячи з технологічного процесу і починається з дня завершення митного оформлення товарів, поміщених у цей режим. Цей термін може бути продовжений за

заявою платника податків, проте, в загальному випадку не може перевищувати 365 днів.

Митний статус: українські товари, поміщені в цей режим, набувають статусу іноземних товарів з моменту їх фактичного вивезення з території України. Продукти переробки, отримані в ході технологічного процесу, мають статус іноземних товарів та вважаються поміщеними в режим переробки за межами України.

Митні платежі: до операцій з вивезення товарів у митному режимі переробки за межами митної території України застосовується умовне повне звільнення від сплати ПДВ.

При здійсненні операції з ввезення на митну територію України продуктів переробки сплаті підлягає різниця між сумою ПДВ, розрахованої виходячи з бази оподаткування продуктів переробки, і базою оподаткування сировини, вивезеного для такої переробки. База оподаткування визначається виходячи з митної вартості продуктів переробки та сировини.

9. Митний склад. Це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

У митний режим митного складу можуть поміщатися будь-які товари, за винятком:

- 1) товарів, заборонених до ввезення в Україну, вивезення з України та транзиту через територію України;
- 2) товарів, строк придатності для споживання або використання яких закінчився;
- 3) товарів, що надходять в Україну як гуманітарна допомога;
- 4) живих тварин;
- 5) електроенергії, що переміщується лініями електропередачі.

Строк зберігання товарів у митному режимі митного складу не може перевищувати 1095 днів від дня поміщення цих товарів у зазначений митний режим.

Строк зберігання в митному режимі митного складу підакцизних товарів, іноземних товарів, які були попередньо поміщені у митні режими транзиту, тимчасового ввезення або переробки на митній території України, а також продуктів переробки не може перевищувати 365 днів від дня поміщення їх у митний режим митного складу.

Іноземні товари, поміщені в митний режим митного складу, зберігають статус іноземних товарів.

Українські товари, поміщені в митний режим митного складу, втрачають статус українських товарів з моменту відшкодування сум податку на додану вартість відповідно до положень Податкового кодексу України.

З товарами, що зберігаються на митному складі, без дозволу митного органу можуть проводитися прості складські операції, необхідні для забезпечення збереження цих товарів:

- 1) переміщення товарів у межах складу з метою раціонального розміщення;
- 2) чищення;
- 3) провітрювання;
- 4) створення оптимального температурного режиму зберігання;
- 5) сушіння (у тому числі із створенням потоку тепла);
- 6) захист від корозії;
- 7) боротьба із шкідниками;
- 8) інвентаризація.

Власник товарів, що зберігаються в митному режимі митного складу на митному складі, або уповноважена ним особа з дозволу митного органу може проводити підготовку таких товарів до продажу (відчуження) та транспортування: консолідація та подрібнення партій, формування відправлень, сортування, пакування, перепакування, маркування, навантаження, вивантаження, перевантаження, взяття проб і зразків товарів та інші подібні операції.

10. Вільна митна зона. Це митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання.

Товари, поміщені в митний режим вільної митної зони, протягом усього строку перебування у цьому режимі перебувають під митним контролем.

Поміщення українських товарів у митний режим вільної митної зони для цілей оподаткування вважається експортом цих товарів.

Іноземні товари, що ввозяться на територію вільної митної зони, допускаються на зазначену територію з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.

Товари можуть перебувати в митному режимі вільної митної зони на території вільної митної зони протягом усього часу функціонування відповідної вільної митної зони.

Митний режим вільної митної зони припиняється митним органом у разі:

- 1) конфіскації товарів;
- 2) повної втрати товарів унаслідок аварії або дії обставин непереборної сили, за умови підтвердження факту аварії або дії обставин непереборної сили у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

11. Безмитна торгівля. Це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон

України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорту та експорту таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також без проведення заходів офіційного контролю.

У митний режим безмитної торгівлі поміщуються іноземні та українські товари, які ввозяться з-за меж митної території України або вивозяться з митної території України.

У митний режим безмитної торгівлі поміщуються будь-які товари, крім товарів, заборонених до ввезення в Україну, вивезення з України і транзиту через територію України, товарів, що надходять в Україну як гуманітарна допомога, живих тварин.

Іноземні товари поміщуються у митний режим безмитної торгівлі з умовним звільненням від оподаткування митними платежами.

Поміщення українських товарів у митний режим безмитної торгівлі для цілей оподаткування вважається експортом цих товарів.

12. Переробка на митній території. Це митний режим, відповідно до якого, іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Заходи гарантування додержання митного режиму переробки на митній території застосовуються до товарів, визначених Кабінетом Міністрів України відповідно до пункту 1 частини третьої цієї статті.

У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Обмеження або заборони щодо ввезення окремих видів товарів на митну територію України з метою переробки встановлюються законом.

За обґрунтованої необхідності Кабінет Міністрів України має право визначати:

1) товари, при розміщенні яких у митний режим переробки на митній території застосовуються фінансові гарантії відповідно до розділу X Митного Кодексу;

2) продукти переробки та/або товари, продукти переробки яких підлягають обов'язковому реекспорту за межі митної території України;

3) мінімальне співвідношення вартості іноземних та українських товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки;

4) перелік товарів, які не можуть бути допущені до переробки для вільного обігу на митній території України;

5) товари, розміщення яких у митний режим переробки на митній території забороняється.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає митному органу такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких зазначені в заяві товари були чи будуть ввезені на митну територію України, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи - висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України видається митним органом підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви.

13. Знищення або руйнування. Це митний режим, відповідно до якого, іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленними на імпорту цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Знищення або руйнування товарів здійснюється за рахунок їх власника, уповноваженої ним особи чи інших заінтересованих осіб.

Якщо товари опинилися у стані, що виключає можливість їх декларування у будь-який інший митний режим, ніж знищення або руйнування, у разі незгоди власника або уповноваженої ним особи самотійно організувати та оплатити процедуру знищення або руйнування таких товарів та за відсутності інших осіб, які письмово заявили митному органу про таке бажання, вартість навантажувально-розвантажувальних робіт, зберігання, переве-

ження, знищення (руйнування), оформлення документів та інші витрати, пов'язані з дотриманням митного режиму знищення або руйнування, а також пеня списуються (стягуються) з такого власника або уповноваженої ним особи у безакцептному порядку, а в разі неможливості такого списання (стягнення) - відшкодовуються за рахунок коштів державного бюджету.

14. Відмова на користь держави. Це митний режим, відповідно до якого, власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь.

Іноземні товари поміщуються у митний режим відмови на користь держави із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Відмова від товарів на користь держави здійснюється за відповідною письмовою заявою власника цих товарів та з дозволу митного органу. Кабінет Міністрів України визначає перелік товарів, які не можуть бути поміщені у митний режим відмови на користь держави.

Митний режим відмови на користь держави завершується після розміщення товарів на складі митного органу. Відповідальність за неправомірне розпорядження товарами шляхом їх поміщення в митний режим відмови на користь держави несе декларант. Митні органи не відшкодовують будь-які майнові претензії осіб, які мають повноваження щодо товарів, від яких декларант відмовився на користь держави.

3.3 Правила Інкотермс

ІНКОТЕРМС (англ. International commercial terms, Incoterms) - це офіційні правила, розроблені Міжнародною торговою палатою (англ. International Chamber of Commerce, ICC,) для тлумачення термінів, що стосуються внутрішньої і міжнародної торгівлі.

Перша версія Правил вийшла в 1936 році. Потім, з урахуванням поновлення умов торгівлі та збільшення способів доставки товарів, в Правила періодично стали вноситися зміни, що дозволяють їх спростити і чіткіше роз'яснювати всі умови поставок для експортерів та імпортерів по всьому світу.

З 1980 року Правила стали переглядатися і оновлюватися кожні 10 років. До недавнього часу більшість суб'єктів ЗЕД користувалися Правилами ІНКОТЕРМС-2010. З 1 січня 2020 року набули чинності Правила ІНКОТЕРМС-2020.

Incoterms® (ІНКОТЕРМС®) - зареєстрований товарний знак Міжнародної торгової палати (далі МТП). Як сказано на сайті МТП в розділі про авторські права (http://incoterms.iccwbo.ru/tncoterms_trademark), Правила ІНКОТЕРМС, а також інші офіційні публікації МТП, присвячені цим Правилам і коментарям до них, як і інші

публікації, є об'єктом авторського права МТП. Згідно з роз'ясненням МТП, авторським правом захищені (без обмежень):

- введення до Правил;
- преамбула і пояснення до Правил;
- виклад зобов'язань продавця і покупця.

Незважаючи на те що МТП закликає і пропагує максимально широке використання Правил ІНКОТЕРМС усіма учасниками торгового обороту в своїх договорах купівлі-продажу, вона ретельно захищає свої авторські права на тексти Правил. Згідно з роз'ясненнями МТП, це необхідно для збереження їх цілісності, для того, щоб підприємці в усьому світі знали, що вони посилаються на однаковий звід правил.

На сьогодні немає офіційного українського перекладу Правил у вільному доступі. Оскільки Правила ІНКОТЕРМС – це комерційний продукт, його можна придбати за певну плату:

- оригінальний текст правил (англійською мовою) - безпосередньо у МТП (<https://2go.iccwbo.org/>) [26];

- повну україномовну версію - на сайті Українського національного комітету МТП (ICC Ukraine) (<http://incoterms2020.com.ua/order.php>) [27].

Згідно з українським законодавством (ч. 4 ст. 265 [22]) для визначення умов договорів поставки сторони мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації, правила міжнародних органів та організацій, якщо це не заборонено прямо або у виключній формі Господарським Кодексом або законами України. Отже, з позиції українського законодавства, Правила ІНКОТЕРМС носять не нормативний, а рекомендований характер.

До недавнього часу нормативний характер, мало «Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)», затверджене Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 201, яке обумовлювало перелік вимог щодо складання ЗЕД-контрактів (необхідність безпосередньої вказівки в контракті виду транспорту, базисних умов поставки, відповідно до Правил ІНКОТЕРМС, а також конкретного терміну поставки товарів). Однак, нещодавно дію такого Положення було скасовано.

Правила ІНКОТЕРМС розподіляють між сторонами контракту:

- **зобов'язання** - хто і за що відповідає у взаєминах між продавцем і покупцем, наприклад, хто є організатором перевезень або страхування товару, хто отримує транспортні документи, експортні або імпорتنі ліцензії і т. п.;

- **ризик** - де і коли продавець поставляє товари, тобто коли саме ризик втрати або пошкодження товарів переходить від продавця до покупця;

- **витрати** - яка зі сторін відповідає за ті чи інші витрати, наприклад, витрати на транспортування, упаковку, навантажувальні та розвантажувальні роботи товару, а також на перевірку або безпеку, митне оформлення, сплату мит і т. п.

При цьому, Правила ІНКОТЕРМС не замінюють договір купівлі-продажу, а лише дозволяють спростити його складання.

Як і в попередніх версіях, в Правилах ІНКОТЕРМС-2020 року, базисні умови поставки розбиті на чотири групи: Е, F, С і D.

В основу класифікації покладено принцип розподілу обов'язків сторін з перевезення товару, що поставляється і збільшення обов'язків продавця від мінімальних до максимальних (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Коротка характеристика базисних умов поставки

Група	Базис поставки	Коротка характеристика
Е	EXW	Продавець тільки надає товар у розпорядження покупця в своїх приміщеннях
F	FCA	Продавець зобов'язаний передати товар зазначеному покупцем перевізнику
	FAS	
	FOB	
С	CFR	Продавець зобов'язаний укласти договір перевезення, але не приймає на себе ризик втрати або пошкодження товару або додаткові витрати внаслідок подій, що відбулися після відвантаження та відправлення товару
	CIF	
	CPT	
	CIP	
D	DAP	Продавець повинен нести всі витрати і ризики, необхідні для доставки товару до пункту призначення
	DPU	
	DDP	

У свою чергу, стосовно видам транспорту, усі правила поставки підрозділяються на два окремих класи.

Перший клас включає сім правил, які можуть застосовуватися для будь-якого з видів транспорту, тобто є універсальними (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Коротка характеристика правил поставки

№ з/п	Базис постачання	Назва
1	EXW (Ex Works)	франко-завод (місце поставки)
2	FCA (Free Carrier)	франко-перевізник (місце поставки)
3	CPT (Carriage Paid to)	перевезення оплачено до (місце призначення)
4	CIP (Carriage and Insurance Paid to)	перевезення та страхування оплачені до (місце призначення)
5	DAP (Delivered at Place)	поставка до місця (місце призначення)
6	DPU (Delivered at Place Unloaded)	поставка на місце розвантаження (замінив термін DAT (Delivered at Terminal) - поставка на терміналі)
7	DDP (Delivered Duty Paid)	поставка зі сплатою мита (місце призначення)

У **другий клас** об'єднані Правила, згідно з якими, пунктом поставки і місцем, в яке здійснюється доставка товару покупцеві, є порти, в зв'язку з чим даний клас називається «Для морського і внутрішнього водного транспорту». Цей клас включає в себе такі терміни (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Коротка характеристика правил поставки

№ з/п	Базис постачання	Назва
1	FAS (Free Alongside Ship)	франко вздовж борту судна (порт відвантаження)
2	FOB (Free on Board)	франко-борт (порт відвантаження)
3	CFR (Cost and Freight)	вартість і фрахт (порт призначення)
4	CIF (Cost Insurance and Freight)	вартість, страхування і фрахт (порт призначення)

Кожне з 11 правил ІНКОТЕРМС-2020 містить **два розділи** (розділ А містить обов'язки продавця, а розділ В - обов'язки покупця) за десять статей (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Коротка характеристика правил поставки

Розділи	Пояснення
A1/B1	Загальні обов'язки
A2/B2	Поставка
A3/B3	Перехід ризиків
A4/B4	Перевезення
A5/B5	Страхування
A6/B6	Перевезення і транспортні документи
A7/B7	Митне оформлення експорту / імпорту
A8/B8	Перевірка / упаковка / маркування
A9/B9	Розподіл витрат
A10/B10	Повідомлення

Згідно правилу поставки **EXW** (франко-завод):

- продавець зобов'язаний надати готовий до відвантаження товар;
- покупець зобов'язаний виконати експортне, імпортне митне оформлення і доставити товар;
- ризики переходять в момент передачі товару на складі продавця.

Таким чином, особливістю цієї умови є те, що EXW покладає на продавця мінімальні обов'язки.

Даний термін використовується в основному компаніями з незначною експортною складовою у господарській діяльності або у внутрішній торгівлі, коли продавцю вигідно передати покупцеві товар на власному складі.

Передбачалося, що термін EXW буде виключений з нової версії Правил, так як згідно з цим базисом поставки покупець несе відповідальність

як за експортні, так і за імпорتنі формальності.

Однак покупець може зіткнутися з труднощами при виконанні своїх експортних формальностей.

Як визначено митним законодавством Європейського Союзу, експортер повинен бути зареєстрований на митній території ЄС, що часто не відноситься до покупця.

Наприклад, постачальник з Польщі уклав договір з українським покупцем на умовах EXW. При цьому покупець не може вважатися експортером згідно з митним законодавством ЄС, так як він не зареєстрований на митній території ЄС.

В результаті постачальник - резидент Польщі змушений брати участь в експортному оформленні товарів, що зазвичай і встановлюється в договорі. Саме тому в пояснювальних примітках ІНКOTЕРМС-2020 до EXW підкреслюється, що якщо покупець має намір експортувати товар, то більш доречний базис FCA.

Проте термін EXW не виключений, можливо, тому, що Правила ІНКOTЕРМС активно застосовуються компаніями у внутрішніх договорах між контрагентами однієї юрисдикції.

Особливості базису **DDP** (поставка зі сплатою мита): у порівнянні з терміном EXW тут ситуація дзеркальна, але тільки для продавця. Згідно базису поставки DDP продавець зобов'язаний виконувати митні формальності як експорту, так і імпорту. Разом з тим у нього можуть бути труднощі в країні імпорту, зокрема, якщо він не зареєстрований там. Щоб продавцю не довелося виконувати імпортні митні формальності і щоб місце доставки залишилося місцем призначення, договірні сторони можуть вибрати базис DAP.

Разом з тим цей термін також не виключений з Правил ІНКOTЕРМС, мабуть, з тієї ж причини, що і EXW. Адже ІНКOTЕРМС - універсальні правила і застосовуються не тільки у зовнішньоекономічних, але і у внутрішніх торгових договорах.

Відмінностей між редакціями Правил Інкотермс-2020 і Інкотермс-2010 не так багато, проте багато норм прописані чіткіше, в термінологію внесені доповнення і уточнення.

Правила доповнені пояснювальними примітками для користувачів (зокрема, коли правило повинне дотримуватися, коли ризик переходить від продавця до покупця і як між сторонами договору розподіляються витрати) з ілюстраціями відповідного базису поставки. Це зроблено для того, щоб допомогти користувачам вибрати найбільш відповідні правила для своєї ситуації і мати переконливу аргументацію такого вибору.

1. Замість терміна DAT в новій версії Правил використовується термін DPU.

Сутність терміну DAT (Delivered at Terminal - поставка на терміналі) полягала в тому, що продавець виконав свої зобов'язання, коли товар, випущений в митному режимі експорту, розвантажений з прибулого транспортного засобу та наданий у розпорядження покупця на узгодженому терміналі. Під терміналом розуміється будь-яке місце, в тому числі авіа

/ авто / залізничний вантажний термінал, причал, склад і т. д. Базисні умови поставки DAT покладають на продавця всі ризики, пов'язані з транспортуванням товару і його розвантаженням на зазначеному терміналі.

Базис постачання DPU (Delivered at Place Unloaded) - постачання на місце вивантаження) - це новий торговий термін Правил. Він означає, що продавець виконав свої зобов'язання щодо поставки, коли товар, випущений в митному режимі експорту, розвантажений з прибулого транспортного засобу та наданий у розпорядження покупця в зазначеному місці призначення.

Термін DAT замінили на термін DPU, щоб забезпечити більшу гнучкість у визначенні місця доставки товару. Тепер продавцю і покупцю можна узгодити будь-яке місце для доставки товару, а не тільки в конкретному терміналі. Продавець повинен надати покупцеві будь-який документ (наприклад, копію транспортного документа, що підтверджує експорт і дату відвантаження), необхідний для отримання товару, за свій рахунок. В іншому ці терміни ідентичні за змістом.

DPU - єдиний термін Правил, який доручає продавцю розвантаження товарів.

2. Змінено базис поставки FCA.

Базис поставки FCA (Free Carrier - франко-перевізник) - один з найбільш популярних в Правилах завдяки своїй універсальності. Згідно з Правилами ІНКОТЕРМС-2020 FCA передбачає два можливих місця відвантаження товару продавцем:

- місце, яке належить продавцю (наприклад, його склад, фабрика, магазин). Для продавця доставка вважається завершеною, коли товар фізично завантажений на транспортний засіб, зазначений покупцем;

- вказане в договорі місце, яке не належить продавцю (наприклад, морський порт, термінал). У цій ситуації вважається, що відвантаження було виконано після навантаження товару на транспортний засіб перевізника, сплачене продавцем. При цьому вивантаження товару з транспортного засобу не є обов'язком продавця.

На практиці з використанням FCA виникали проблеми, якщо доставка товару здійснювалася морським транспортом (морським контейнером) і якщо продавець і покупець домовилися використовувати банківський акредитив як спосіб оплати товару. Для отримання оплати продавець повинен підтвердити відправку товару покупцеві, тобто після навантаження товару на борт морського судна подати до банку для отримання оплати коносамент з позначкою «на борту». Але морський перевізник, як правило, не видавав продавцеві коносамент з такою позначкою. Тому експортери часто використовували для морських контейнерних перевезень умови поставки FOB, що вимагало від продавця навантаження товару на судно, а від морського перевізника - видачі коносамента продавцю.

За новими Правилами ІНКОТЕРМС-2020 умова поставки FCA дозволяє сторонам в договорі купівлі-продажу прописати, що покупець повинен дати вказівку своєму перевізнику видати коносамент з бортовим записом продавцю.

3. Змінено рівні страхового покриття для режимів CIF і CIP.

У новій редакції ІНКОТЕРМС-2020 для базису поставки CIP потрібне мінімальне страхове покриття. Разом з тим сторони можуть узгодити в контракті більш високі рівні покриття, якщо того побажають.

Тепер для базису поставки CIP продавець зобов'язаний застрахувати товар від всіх ризиків з максимальним страховим покриттям і страховою сумою не менше 110% вартості товару. У той же час сторони можуть погодитися в контракті на більш низький рівень страхового покриття, якщо того побажають.

Внесені зміни пов'язані з тим, що умова поставки CIP в ІНКОТЕРМС-2020 використовується для морських перевезень вантажів навалом (наприклад, сировинні товари). Вартість за кілограм для таких товарів невисока, і вимога страхування з максимальним покриттям значно вплинуло б на кінцеву ціну товару.

Базис поставки CIP – це термін, який використовується на практиці для доставки промислових товарів, які можуть вимагати більш високого рівня страхового покриття.

4. Врегульовано умови перевезення товарів власним транспортом.

Правила ІНКОТЕРМС-2010 були складені виходячи з припущення, що від продавця до покупця товари будуть доставлятися стороннім перевізником, найнятим продавцем або покупцем. Однак, на практиці часто сторонній перевізник фактично не був потрібний, оскільки продавець чи покупець використовували власний транспорт для доставки товару.

Нові правила враховують ситуації, коли можна використовувати свій транспорт для доставки товарів або укласти договір перевезення. Ці зміни зачіпають базиси поставки FCA, DAP, DPU, DDP.

5. Виписано як окрема норма вимоги безпеки.

Безпека транспорту стала новою нормою в Правилах, наприклад, зараз обов'язковою стала перевірка контейнерів. Стаття A4/B4 «Перевезення» кожного правила ІНКОТЕРМС вимагає від продавця (де це можливо) дотримуватися всіх правил безпеки, пов'язаних з транспортом, до пункту доставки та / або надати покупцеві будь-яку інформацію про вимоги безпеки, пов'язаних з транспортом, яка необхідна покупцеві для організації перевезення.

Стаття A7/B7 «Митне оформлення експорту/імпорту» кожного правила ІНКОТЕРМС (де це можливо) тепер також прямо вимагає, щоб продавець виконав будь-які пов'язані з безпекою формальності при оформленні експорту та допомагав покупцеві отримати будь-які документи або інформацію, необхідні для дотримання митних формальностей, пов'язаних з імпортом або транзитом. Витрати на забезпечення транспортної безпеки представлені в окремому переліку обов'язків за видатками відповідно до статей A9 / B9 «Розподіл видатків» кожного правила ІНКОТЕРМС.

6. Упорядковано умови розподілу витрат.

Усі витрати, пов'язані з різними варіантами купівлі-продажу, тепер перераховані в статтях A9/B9 кожного правила ІНКОТЕРМС, а також у

відповідних статтях, до яких вони належать. Це зроблено для того, щоб користувачі Правил легше могли знайти повний перелік витрат, а значить, нічого не упустили і були краще інформовані про витрати, за які кожен буде нести відповідальність, встановлену ІНКOTЕРМС-2020.

МТП на своєму офіційному сайті звертає увагу, що всі контракти, укладені відповідно до ІНКOTЕРМС-2000, 2010 і іншими попередніми версіями, залишаються в силі, і сторони договору купівлі-продажу можуть вибрати будь-яку їхню версію. Однак розробники Правил рекомендують використовувати останню (тобто 2020 року), причому щоб уникнути непорозумінь в контракті вказувати, яка саме версія використовується сторонами.

3.4 Завдання для самоконтролю

3.4.1 Питання до обговорення

1. Що вважається митною вартістю товарів?
2. Для чого використовуються дані про митну вартість товарів?
3. Які складові митної вартості?
4. Коли застосовуються другорядні методи для визначення митної вартості товарів?
5. Якими документами підтверджують вартість товарів?
6. Що забороняється митному органу вимагати від декларанта?
7. Що являє собою митний режим рееспорт?
8. «ІНКOTЕРМС» – це...?
9. Що покладено в основу класифікації базисних умов поставки?
10. Які методи застосовуються для визначення митної вартості товарів?

3.4.2 Тести

1. Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є:

- а) вартість товарів, яка не використовується для митних цілей і базується на ціні, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари;
- б) вартість товарів, яка використовується для митних цілей і базується на ціні, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари;
- в) вартість товарів, яка використовується для митних цілей і базується на ціні, яка підлягає сплаті за ці товари;
- г) вартість товарів, яка використовується для митних цілей.

2. Дані про митну вартість товарів використовуються для:

- а) нарахування митних платежів;
- б) застосування інших заходів державного регулювання ЗЕД;
- в) ведення митної статистики;
- г) усі відповіді вірні.

3. *Другорядні методи для визначення митної вартості товарів застосовуються:*

- а) якщо митна вартість товарів не може бути визначена за основним методом;
- б) за рішенням митної комісії;
- в) якщо це буде швидше ніж за основними методами;
- г) якщо митна вартість товарів може бути визначена за основним методом.

4. *Митною вартістю товарів, що ввозяться на митну територію України, відповідно до митного режиму імпорту, є:*

- а) ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, скоригована в разі потреби на суму витрат, які є складовими митної вартості;
- б) ціна, що не сплачена;
- в) ціна, що підлягає сплаті, скоригована в разі потреби на суму витрат, які є складовими митної вартості;
- г) ціна, скоригована на суму витрат, які є складовими митної вартості.

5. *Документами, які підтверджують вартість товарів, є:*

- а) документи, що підтверджують витрати на страхування і ввезення;
- б) транспортні документи;
- в) копія ліцензії на імпорт;
- г) усі відповіді вірні.

6. *Якщо у митного органу є підстави вважати, що між продавцем і покупцем існує взаємозв'язок, який має суттєвий вплив на формування ціни, то, в такому випадку, можуть бути затребувані:*

а) виписка з бухгалтерських та банківських документів, що свідчить про відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та / або подібних товарів на території України;

б) довідкова інформація про вартість в країні постачальника (експортера) товарів, які є ідентичними та / або аналогічними ввезених товарам;

- в) розрахунок ціни;
- г) усі відповіді вірні.

7. *Митному органу забороняється вимагати від декларанта:*

- а) будь-які інші документи;
- б) транспортні документи;
- в) документи, що підтверджують витрати на страхування і ввезення;
- г) копію ліцензії на імпорт.

8. *Митний режим вибирається:*

- а) за рішенням митного контролю;
- б) згідно Правил;
- в) самостійно при дотриманні умов такого режиму;
- г) немає правильної відповіді.

9. Згідно правила поставки *EXW* (франко-завод):

- а) продавець зобов'язаний надати готовий до відвантаження товар;
- б) покупець зобов'язаний виконати експортне, імпортне митне оформлення і доставити товар;
- в) ризики переходять в момент передачі товару на складі продавця;
- г) усі відповіді вірні.

10. Правила *ІНКОТЕРМС-2020* набули чинності:

- а) 1 січня 2021;
- б) 1 січня 2020;
- в) 31 грудня 2019;
- г) 14 січня 2020.

4 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

4.1 Готівкові і безготівкові розрахунки з нерезидентом

Згідно п. 4, 5 «Положення про здійснення операцій із валютними цінностями» [28] валютні операції поділяються на три види:

- **поточні торговельні операції** (розрахунки за експорт та імпорт товарів, включаючи сплату штрафів, пені, бонусів, відшкодування супутніх витрат, пов'язаних з виконанням ЗЕД-контракту, відшкодування збитків, пов'язаних з його невиконанням, включаючи такі розрахунки на території України);

- **поточні неторгові операції** (виплати відсотків, дивідендів, зарплати, авторських гонорарів, премій);

- **валютні операції, пов'язані з рухом капіталу** (надання та отримання резидентами позик, кредитів, виконання зобов'язань за гарантіями, поруками, застави, договорів оренди, найму, лізингу, факторингу).

Розрахунки і перерахування грошових коштів за всіма вище названими операціями здійснюються виключно через банки.

Згідно п. 28 [28], в розрахунках між резидентами і нерезидентами за поточними торговельними операціями та операціями, пов'язаними з рухом капіталу, в якості засобів платежу використовуються іноземна валюта і гривня.

Розрахунки за операціями зі здійснення іноземних інвестицій та повернення іноземним інвесторам прибутків, доходів (уключаючи дивіденди) та інших коштів, одержаних у результаті здійснення іноземних інвестицій, проводяться у гривнях та/або іноземній валюті 1-ої та/або 2-ої групи згідно «Класифікатора іноземних валют та банківських металів» [29].

Згідно п. 16 «Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» [30], розрахунки за ЗЕД-контрактами у готівковій формі заборонені.

Як виняток, резидент може сплатити готівкою тільки експлуатаційні витрати з обслуговування транспорту за кордоном в межах виконання експортного ЗЕД-контракту. При цьому повинні виконуватися наступні умови:

- експортний договір повинен бути укладений з суб'єктом господарювання - нерезидентом;

- оплата проводиться фізособі-резиденту, яка знаходиться у відрядженні за кордоном з метою виконання зобов'язань за експортним договором;

- невикористаний залишок продукції, що ввозиться в Україну готівковою інвалюти оприбутковується в касу резидента.

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки за ЗЕД-контрактах з експорту або імпорту товарів за допомогою електронного платіжного засобу. Але при цьому операція за одним договором за один операційний день не повинна перевищувати незначний розмір. Так, сума

операції в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іно валют, встановленим НБУ на дату здійснення операції, повинна бути менше розміру, передбаченого ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [31]. Починаючи з 28.04.2020 цей розмір становить 400000 грн.

4.2 Придбання та продаж іноземної валюти

4.2.1 Купівля іноземної валюти. Згідно п. 4 [30] придбати іноземну валюту за гривні суб'єкт господарювання може, тільки у випадку, якщо у нього є зобов'язання перед нерезидентами, що підлягають сплаті в іноземній валюті. Тобто, придбання іно валюти може бути тільки цільовим.

Для купівлі безготівкової іно валюти суб'єкт господарювання подає в обслуговуючий банк наступне:

- заяву на покупку іно валюти за відповідною формою в якій обов'язково вказується мета придбання іно валюти;
- документи в електронному або паперовому вигляді, що підтверджують мету придбання іно валюти, перелік яких визначається банком в залежності від мети придбання.

При цьому суб'єкт господарювання може не надавати в банк документи, якщо є підстави вважати, що проведення валютної операції незначного розміру.

За кожним ЗЕД-договором іно валюта повинна купуватися тільки через один банк. Змінити банк можна тільки за письмовою заявою підприємства. При цьому старий банк повинен передати у новий банк всю відповідну документацію.

Положення «Про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» [30] не містить умови про те, що іноземна валюта повинна бути придбана не раніше наступного робочого дня з дня подачі заяви на покупку. Тобто придбати іно валюту можна в день подачі заяви.

Банк зараховує придбану іноземну валюту на поточний валютний рахунок підприємства крім іно валюти, придбаної для покриття акредитива, а також у деяких інших випадках, наведених у п. 43 [30].

Придбана іноземна валюта повинна бути використана на цілі, зазначені в заяві на її придбання (у тому числі щодо розрахунків з придбання товарів, робіт, послуг у нерезидентів), протягом 10 робочих днів після дня зарахування на поточний валютний рахунок.

Якщо підприємство не використовує іно валюту в зазначений термін, то банк повинен її продати. Резидент зобов'язаний доручити банку зробити це в своїй заяві на покупку іно валюти.

Суми, перераховані з поточного рахунку в національній валюті для покупки іно валюти, відображаються наступним записом:

- Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»,
- Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Придбана іноземна валюта зараховується на поточний валютний рахунок проведенням:

- Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,
- Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

Гривневий еквівалент інвалюти для цілей обліку визначається за курсом НБУ на дату її зарахування на рахунок.

Комерційний курс покупки інвалюти зазвичай відрізняється від курсу НБУ. Тому при її покупці можуть виникати як доходи, так і витрати, які визначаються як різниця між вартістю придбання інвалюти за комерційним курсом і оцінкою інвалюти за курсом НБУ на дату її зарахування на поточний рахунок.

Якщо така різниця:

- позитивна (комерційний курс вище курсу НБУ), то виникають витрати, які відображаються за дебетом субрахунка 942 «Втрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

- негативна (комерційний курс нижче курсу НБУ), тоді виникають доходи, які відображаються за кредитом субрахунка 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти».

Якщо інвалюта купується підприємством за курсом НБУ, а вся сума, яку банк хоче отримати від цієї операції, закладається в комісію банку, то доходів або витрат від покупки інвалюти у підприємства взагалі не буде.

Згідно п. 18 П(С)БО 16 [32], комісійну винагороду банку відносять до складу адміністративних витрат, що враховуються за дебетом рахунка 92. Комісія може:

- утримуватися із суми, перерахованої для придбання інвалюти згідно із заявою. У такому випадку, перераховувати і, відповідно, відобразити на субрахунку 333 потрібно не тільки сумму, необхідну для покупки інвалюти за комерційним курсом, але й суму комісії банку. При цьому нарахування комісії супроводжується проведенням: Дт 92 - Кт 333;

- списуватися безпосередньо з поточного гривневого рахунку, в цьому випадку в банк слід перераховувати тільки суму гривень, необхідну для покупки інвалюти за комерційним курсом, без урахування комісії банку. Нарахування комісії відображається записом: Дт 92 - Кт 311;

- взагалі не утримуватися, якщо банк фактично закладає суму комісії у встановлений ним комерційний курс покупки.

Приклад 4.1

Підприємство-резидент подало заяву про покупку 10000 дол. США. Інвалюта була придбана в той же день. Комісія банку становить 0,15% вартості придбання інвалюти і утримується з коштів, перерахованих відповідно до заяви про покупку інвалюти.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 4.1. Курси НБУ та на міжбанківському валютному ринку України (далі МВРУ) наведено умовно.

Таблиця 4.1 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	Перераховано суму в гривнях для купівлі \$ 10000 з урахуванням комісії банку, виходячи з комерційного курсу покупки: 27,55 грн. за \$ 1. ($\$ 10000 \times 27,55 + \$ 10000 \times 27,55 \times 0,15\%$)	Заява на покупку інвалюти, платіжне доручення	333	311	275913,25
2	Зарахована інвалюта на поточний валютний рахунок підприємства за курсом НБУ: 27,44 грн. за \$ 1. ($10000 \times 27,44$)	Виписка банку	312	333	$\frac{\$ 10000}{274400,00}$
3	Нараховано і утримано комісію банку в розмірі 0,15% вартості покупки інвалюти ($\$ 10000 \times 27,55 \times 0,15\%$)	Виписка банку	92	333	413,25
4	Відображено витрати на придбання інвалюти (позитивна різниця між комерційним курсом купівлі і курсом НБУ) ($\$ 10000 \times (27,55 - 27,44)$)	Бухгалтерська довідка	942	333	1100,00
5	Списано на фінансовий результат витрати:	Регістри бухобліку	791	942	1100,00
	- на придбання інвалюти - комісійна винагорода банку	Регістри бухобліку	791	92	413,25

Згідно з пп. 14.1.185, 14.1.191 [13], операція з придбання іноземної валюти за гривні не є постачанням товарів або послуг, а отже не оподатковується ПДВ. Згідно з пп. 196.1.5 [13] і пп. 9 п. 3 «Переліка операцій з розрахунково-касового обслуговування, які відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V Податкового кодексу України не

є об'єктом оподаткування» [33], банківська послуга з придбання безготівкової іновалюти за гривні також не є об'єктом оподаткування ПДВ.

4.2.2 Продаж іновалюти. Суб'єкти господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, отримують виручку від нерезидентів, як правило, в іноземній валюті. Отриману за ЗЕД-контрактом іновалюту банк зобов'язаний перевести на поточний рахунок підприємства без його доручення не пізніше наступного банківського дня після дня її зарахування на розподільчий рахунок.

Національний Банк України своєю Постановою № 78 от 19.06.20 р. затвердив «Положення про застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України» [34], яке скасувало вимогу про обов'язковий продаж валютних надходжень на користь резидентів. У зв'язку з чим, підприємство може розпоряджатися іно валютою на свій розсуд і, в тому числі, – продати іно валюту на добровільних засадах. Для цього необхідно подати заяву в свій обслуговуючий банк або в будь-який інший банк (навіть при відсутності рахунку в цьому банку).

Згідно п. 47, 48 [30] в повному обсязі повинна бути продана:

- придбана іноземна валюта та не використана на цілі, зазначені в заяві, протягом 10 робочих днів після дня її зарахування на поточний валютний рахунок. Така іно валюта повинна бути продана протягом 5 робочих днів (для іно валюти 1-ї групи);

- іно валютна передоплата за договором імпорту, повернута нерезидентом, якщо така передоплата проводилася за рахунок купленої іно валюти або іно валюти, отриманої в кредит. Продаж здійснюється в сумі, що не перевищує суму іно валюти, яку резидент придбав для погашення даного кредиту. Продаж повинен бути здійснений не пізніше наступного робочого дня після дня зарахування повернутої передоплати на розподільчий рахунок, якщо іно валюта, що продається, відноситься до 1-ої групи.

У разі добровільного або обов'язкового продажу іно валюти, не використаною в 10-денний термін, остання перераховується з **поточного** валютного рахунку. У бухгалтерському обліку це відображається записом:

- Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»,
- Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

У момент списання іно валюти з субрахунку 312 визначається курсова різниця по іно валюті, що вибуває.

Якщо іно валюта продається не в день списання з субрахунку 312, то за субрахунком 334 також потрібно визначати курсову різницю (п. 4, 8 П(С)БО 21 [35]).

У разі коли нерезидент повертає іно валютну передоплату за договором імпорту (якщо така передоплата проводилася за рахунок купленої іно валюти), зарахування проводиться з **розподільчого** рахунку, що відображається проведенням:

- Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»,
- Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Якщо інвалюта з розподільчого рахунку списується на наступний день після дня її зарахування на цей рахунок, то на субрахунку 316 (монетарна стаття балансу) необхідно визначити курсову різницю.

Оскільки комерційний курс продажу як правило відрізняється від курсу НБУ, то при продажу інвалюти виникає або дохід або витрати, які визначаються як різниця між вартістю інвалюти, проданої за комерційним курсом, і її оцінкою за курсом НБУ на дату продажу.

При цьому якщо така різниця:

- **позитивна** (комерційний курс вище курсу НБУ), то виникає дохід, який відображається за кредитом субрахунка 711;

- **негативна** (комерційний курс нижче курсу НБУ), тоді виникають витрати, які відображаються за дебетом субрахунка 942.

Комісійна винагорода банку може:

- утримуватися із суми, отриманої від продажу інвалюти, тобто, на поточний гривневий рахунок зараховується сума в гривнях за вирахуванням комісії банку. У цьому випадку нарахування комісії відображається проведенням Дт 92 – Кт 334;

- списуватися безпосередньо з поточного гривневого рахунку. При цьому нарахування комісії, як і в разі покупки інвалюти, відображається записом: Дт 92 – Кт 311;

- не утримуватися, якщо банк фактично закладає суму комісії у встановлений ним комерційний курс продажу.

Згідно з Положенням № 281 «Про порядок та умови торгівлі іноземною валютою» позитивна курсова різниця, що виникає за такою операцією, мала щоквартально перераховуватися в бюджет, а негативна курсова різниця – відноситись на результати господарської діяльності резидента. Однак, починаючи з 07.02.2019 р. дане Положення втратило силу і, як наслідок, починаючи з цієї дати такої вимоги дотримуватися не потрібно.

Приклад 4.2. Продаж інвалюти за рішенням підприємства.

На поточному валютному рахунку підприємства нараховується 10000 дол. США, що на дату балансу становить 276000 грн (курс НБУ на дату балансу: 27,60 грн за 1 дол. США). Підприємство прийняло рішення продати всю інвалюту за гривні. Комісія банку становить 0,25% і утримується з суми в гривні, отриманої від продажу інвалюти.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 4.2. Курси НБУ та МВРУ наведено умовно.

Таблиця 4.2 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	12.04. Списана інвалюта з поточного валютного рахунку для продажу. Курс НБУ: 27,52 за \$ 1	Виписка банку	334	312	<u>\$ 10000</u> 275200,00

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4	5	6
2	Відображено курсову різницю по поточному валютному рахунку (\$ 10000 × (27,60 - 27,52))	Бухгалтерська довідка	945	312	800,00
3	13.04. Зараховані на поточний рахунок кошти, отримані від продажу інвалюти (за комерційним курсом МВРУ: 27,56 грн за \$ 1) за вирахуванням комісії банку (\$ 10000 × 27,56 - (\$ 10000 × 27,56 × 0,25%))	Виписка банку	311	334	274911,00
4	Відображено комісійну винагороду банку (\$ 10000 × 27,56 × 0,25%)	Виписка банку	92	334	689,00
5	Відображено дохід від продажу інвалюти (різниця між курсами МВРУ та НБУ) (\$ 10000 × (27,56 - 27,52))	Бухгалтерська довідка	334	711	400,00

Приклад 4.3. Продаж інвалюти при поверненні авансу нерезидентом.

15.03 Підприємство-імпортер через уповноважений банк придбало 20000 євро і перерахувало нерезиденту передплату за ЗЕД-контрактом купівлі-продажу. 29.03 Договір було розірвано і в цей же день нерезидент повернув передоплату. 30.03 Інвалюту було продано.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 4.3. Курси НБУ та МВРУ наведено умовно.

Таблиця 4.3 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	15.03. Перераховано передоплату за товар. Курс НБУ: 33,40 грн за € 1	Виписка банку	3712	312	€ 20000 668000,00
2	29.03. Повернена передоплата отримана раніше нерезидентом. Курс НБУ: 33,30 грн за € 1	Виписка банку	316	3712	€ 20000 666000,00

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5	6
3	Відображено курсову різницю по заборгованості нерезидента, погашеної коштами ($\text{€ } 20000 \times (33,40 - 33,30)$)	Бухгалтерська довідка	945	3712	2000,00
4	30.03. Списана з розподільчого рахунку інвалюта в розмірі 100% для продажу. Курс НБУ: 33,20 грн за $\text{€ } 1$	Виписка банку	334	316	$\frac{\text{€}20000}{664000,00}$
5	Відображено курсову різницю по сумі коштів на розподільчому рахунку ($\text{€ } 20000 \times (33,30 - 33,20)$)	Бухгалтерська довідка	945	316	2000,00
6	Зараховані на поточний рахунок кошти від продажу інвалюти (за комерційним курсом МВРУ: 33,35 грн за $\text{€ } 1$) за вирахуванням комісії банку ($\text{€ } 20000 \times 33,35 - (\text{€ } 20000 \times 33,35 \times 0,1\%)$)	Виписка банку	311	334	666333,00
7	Відображено комісійну винагороду банку ($\text{€ } 20000 \times 33,35 \times 0,1\%$)	Виписка банку	92	334	667,00
8	Відображено дохід від продажу інвалюти (різниця між курсами МВРУ та НБУ) ($\text{€ } 20000 \times (33,35 - 33,20)$)	Бухгалтерська довідка	334	711	3000,00

Згідно з пп. 14.1.185, 14.1.191 ПКУ [13], операція з продажу іноземної валюти не відноситься до операцій поставки товарів або надання послуг і, як наслідок, не обкладається ПДВ. Згідно з пп. 196.1.5 [13] і пп. 9

п. 3 [33], банківська послуга з продажу безготівкової інвалюти за гривні також не є об'єктом оподаткування ПДВ.

4.3 Облік курсових різниць

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах НБУ (п. 4 П(С)БО 21 [35]).

Курсові різниці виникають тому, що валютою бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є гривня. При цьому гривневий еквівалент активів і зобов'язань підприємства, виражених в інвалюті (такі активи і зобов'язання називаються монетарними статтями), підлягає перерахунку як на дату господарської операції, так і на дату балансу, виходячи з курсу НБУ на кожну з цих дат.

Курси НБУ протягом часу зазнають змін, тому і сума гривневого еквівалента буде змінюватися. Різниця між гривневими еквівалентами будь-якої монетарної статті на різні дати і є курсовою.

Згідно п. 4, 8 П(С)БО 21 [35], курсові різниці визначаються тільки за **монетарними статтями**, до яких відносяться:

- грошові кошти в інвалюті, наприклад інвалюта в касі (Дт 301), на поточних (Дт 312) та інших (Дт 374) банківських рахунках, на розподільчому рахунку (Дт 316), на депозитах до вимоги (Дт 314) і короткострокових депозитах до одного року включно (Дт 3512), довгострокових депозитах на термін понад один рік (Дт 1422), інвалюта в дорозі (Дт 334);

- активи, які будуть отримані у фіксованій сумі інвалюти, наприклад дебіторська заборгованість за відвантажені нерезиденту товари, роботи, послуги, в тому числі оформлені вексями (Дт 362, 182, 342); довгострокові позики (Дт 1832) та короткострокові позики видані нерезидентам (Дт 3772);

- зобов'язання, які будуть сплачені у фіксованій сумі інвалюти, наприклад кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента товари, роботи, послуги, в тому числі оформлені вексями (Кт 632, 622, 512); кредити і позики, отримані що підлягають погашенню в інвалюті (Кт 502, 504, 506, 602, 604, 606, 612, 552, 6852); заборгованість за нарахованими в інвалюті, але не сплаченими відсотками, дивідентами у грошовій формі (Кт 6842, 6712); нарахована, але не сплачена працівникам-нерезидентам заробітна плата (Кт 6612). Кредиторська заборгованість щодо підзвітних осіб з компенсації їх інвалютних витрат у закордонном відрядженні, понесених в сумі понад раніше виданого авансу або у разі, якщо аванс не видавався (Кт 3722).

- інвалютна заборгованість за внесками до статутного капіталу (Дт 46).

Курсові різниці не визначаються за **немонетарними статтями** –

статтями, які будуть погашені у негрошовій формі, наприклад:

- за дебіторською заборгованістю з передплат (авансів), перерахованих нерезидентам в оплату наданих ними в майбутньому товарів (робіт, послуг) - сальдо за Дт 3712 або Дт 632 (субрахунок 632 застосовується, якщо підприємство не веде авансовий субрахунок 3712), за коштами, виданими в інвалюті як аванс на відрядження (Дт 3722);

- за дебіторською або кредиторською заборгованістю, що виникла в рамках бартерних договорів та підлягає погашенню товарами (роботами, послугами);

- за кредиторською заборгованістю з передплат (авансів), отриманих від нерезидентів в оплату наданих їм в майбутньому товарів (робіт, послуг)

- сальдо за Кт 6812 або Кт 362 (субрахунок 362 застосовується, якщо підприємство не веде авансовий субрахунок 6812).

Немонетарні статті завжди відображаються в балансі підприємства за курсом НБУ, який діяв на дату їх виникнення.

Курсові різниці визначаються на дату:

- **балансу** - при складанні балансу кожна монетарна стаття повинна бути оцінена за курсом НБУ на дату балансу (пп. «а» п. 7 П(С)БО 21).

Згідно ч. 1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [36], датою (складання) балансу є дати (складання) проміжних місячних, квартальних і річного балансу;

- **господарської операції** - при здійсненні будь-якої операції, пов'язаної з наявною у підприємства монетарною статтею (наприклад, інвалюта, місяць перебувала на поточному валютному рахунку, перерахована для продажу за гривні).

Згідно п. 8 П(С)БО 21, курсова різниця на дату господарської операції може визначатися за одним із варіантів:

- тільки в межах господарської операції (і в сумі такої операції);
- по всій монетарній статті.

Завдання підприємства - вибрати один з варіантів і зафіксувати його в своїй обліковій політиці. Це потрібно зробити в обов'язковому порядку, інакше підприємство може втратити всі свої витрати за курсовими різницями, відображені в бухгалтерському обліку, для цілей оподаткування податком на прибуток.

Курсові різниці за монетарними статтями в вигляді грошових коштів, активів і зобов'язань відображаються в складі доходів або витрат підприємства.

При цьому курсові різниці від операційної діяльності (операційні курсові різниці), інвестиційної та фінансової діяльності (неопераційні курсові різниці) відображають на окремих субрахунках (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 – Кореспонденція рахунків для монетарних статей

Вид монетарної статті	Курсова різниця	Проведення по нарахуванню курсових різниць
Грошові кошти в іновалюті і активи, які будуть отримані в іновалюті	Позитивна (Курс НБУ збільшився)	Дт рахунків грошових коштів і активів пов'язаних з операційною діяльністю, Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
		Дт рахунків активів, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, Кт 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
	Негативна (курс НБУ знизився)	Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці», Кт рахунків грошових коштів і активів, пов'язаних з операційною діяльністю
		Дт 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», Кт рахунків активів, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю
Зобов'язання, які будуть погашені в іновалюті	Позитивна (курс НБУ збільшився)	Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці», Кт рахунків зобов'язань, пов'язаних з операційною діяльністю
		Дт 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», Кт рахунків зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю
	Негативна (курс НБУ знизився)	Дт рахунків зобов'язань, пов'язаних з операційною діяльністю, Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
		Дт рахунків зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, Кт 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

У фінзвітності, складеної відповідно до вимог НП(С)БО 1 [37] (форма № 2) або П(С)БО 25 [38] (форми № 2-м і № 2-мс), доходи і витрати від курсових різниць не згортаються. Згідно п. 3 розд. IV НП(С)БО 1 згортання статей доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, коли воно дозволено відповідними П(С)БО. Однак, П(С)БО 21 такого дозволу не містить. Більш того, для згортання довелося б зробити проведення Дт 714 – Кт 945 (або Дт 744 - Кт 974), які Інструкцією «Про застосуван-

ня Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [39] не передбачені.

Курсові різниці, що виникають за інвалютною заборгованістю нерезидентів щодо внесків до статутного капіталу, включаються до складу додаткового капіталу.

Для відображення цих курсових різниць використовується субрахунок 425 «Інший додатковий капітал», а не субрахунок 423 «Накопичені курсові різниці», оскільки вони не належать до іншого сукупного доходу (Лист Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства Фінансів України № 33606 [40]).

Якщо такі різниці є позитивними (курс НБУ збільшується) то відображається збільшення додаткового капіталу (Дт 46 – Кт 425). Якщо – негативними (курс НБУ знизився) – зменшення такого капіталу (Дт 425 – Кт 46), а при відсутності додаткового капіталу, сформованого за рахунок раніше нарахованих курсових різниць, - зменшення нерозподіленого прибутку (Дт 44 – Кт 46).

Приклад 4.4

На 01.03 на поточному валютному рахунку підприємства в євро (субрахунок 312) грошових коштів не було. Протягом березня за цим рахунком були проведені наступні операції:

- 18.03 надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 1 в сумі 35000 дол. США;
- 22.03 надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 2 в сумі 20000 дол. США;
- 30.03 перераховано 40000 дол. США у якості передоплати за імпор-тним контрактом № 1;
- 02.04 перераховано 10000 дол. США у якості передоплати за імпор-тним контрактом № 2.

Розв'язання:

1) Спочатку наведемо облік курсових різниць на дату господарської операції тільки в межах операції.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 4.5. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 4.5 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	18.03. Надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 1. Курс НБУ: 28,10 грн за \$ 1	Виписка банку	312	316	<u>\$ 35000</u> 983500,00

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6
	Залишок на кінець дня 18.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті	—	312	—	983500,00
2	22.03. Надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 2. Курс НБУ: 27,95 грн за \$ 1	Виписка банку	312	316	<u>\$ 20000</u> 559000,00
3	Визначено курсову різницю на дату господарської операції	Бухгалтерська довідка	—	—	—
	Залишок на кінець дня 22.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті (\$ 35000 × 28,10 + \$ 20000 × 27,95)	—	312	—	1542500,00
4	30.03. Перераховано передоплату за імпор-тним контрактом № 1. Курс НБУ: 28,00 грн. за \$ 1	Платіжне доручення	3712	312	<u>\$ 40000</u> 1120000,00
5	Визначено курсову різницю на дату господарської операції	Бухгалтерська довідка	945	312	<u>3500,00</u> ((\$ 35000 × (28,00 – 28,10))
			312	714	<u>250,00</u> ((\$ 5000 × (28,00 – 27,95))
	Залишок на кінець дня 30.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті	—	312	—	<u>419250,00</u> (\$ 15000 × 27,95)
6	31.03. Визначено курсову різницю на дату балансу. Курс НБУ: 28,05 грн. за \$ 1	Бухгалтерська довідка	312	714	<u>1500,00</u> (\$ 15000 × (28,05 – 27,95))
	Залишок на кінець дня 31.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті	—	312	—	<u>420750,00</u> (\$ 15000 × 28,05)

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6
7	02.04. Перераховано передоплату за імпор- ним контрактом № 2. Курс НБУ: 28,08 грн. за \$ 1	Платіжне доручення	3712	312	$\frac{\$ 10000}{280800,00}$
8	Визначено курсову різ- ницю на дату госпо- дарської операції по субрахунку 312	Бухгал- терська довідка	312	714	$\frac{450,00}{(\$ 15000 \times (28,08 - 28,05))}$
Залишок на кінець дня 02.04 по субрахунку 312 в грив- невому еквіваленті		—	312	—	$\frac{140400,00}{(\$ 5000 \times 28,08)}$
9	Списано на фінансовий результат: - доходи від курсових різниць		714	719	2050,00
	- витрати від курсових різниць		719	945	3500,00
Фінрезультат (доходи - вит- рати) за курсовими різ- ницями		—	—	—	-1450,00

При розрахунку курсових різниць на дату господарської операції в межах (і в сумі) цієї операції може виникнути ситуація, за якої в рамках однієї монетарної статті числяться дві суми інвалюти за різними курсами НБУ (у даному прикладі - на субрахунку 312 є надходження від 18-го і 22 березня по різним курсам НБУ). Тому при списанні інвалюти потрібно визначитися, яку інвалюту буде списано першою.

Логічним у цій ситуації буде застосування методу, аналогічного ме-
тоду ФІФО і, як слідство, першою списувати інвалюту за операцією, яка
була здійснена першою (надходження від 18 березня, яке обліковується за
курсом НБУ на цю дату, а потім - надходження від 22 березня). Таке пра-
вило прямо не прописано у П(С)БО 21, але і не заборонено їм.

2) Наведемо облік курсових різниць на дату господарської операції
за всією монетарною статтею.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 4.6.
Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 4.6 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	18.03. Надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 1. Курс НБУ: 28,10 грн за \$ 1.	Виписка банку	312	316	<u>\$ 35000</u> 983500,00
Залишок на кінець дня 18.03 по субрахунку 312 в гривневому еквіваленті		—	312	—	983500,00
2	22.03. Надійшла валютна виручка за експортним контрактом № 2. Курс НБУ: 27,95 грн за \$ 1.	Виписка банку	312	316	<u>\$ 20000</u> 559000,00
3	Визначено курсову різницю на дату господарської операції	Бухгалтерська довідка	945	312	<u>5250,00</u> (\$ 35000 × (27,95 – 28,10))
Залишок на кінець дня 22.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті		—	312	—	<u>1537250,00</u> (\$ 55000 × 27,95)
4	30.03. Перераховано передоплату за імпортом контрактом № 1. Курс НБУ: 28,00 грн. за \$ 1.	Платіжне доручення	3712	312	<u>\$ 40000</u> 1120000,00
5	Визначено курсову різницю на дату господарської операції	Бухгалтерська довідка	312	714	<u>2750,00</u> (\$ 55000 × (28,00 – 27,95)]
Залишок на кінець дня 27.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті		—	312	—	<u>420000,00</u> (\$ 15000 × 28,00)
6	31.03. Визначено курсову різницю на дату балансу. Курс НБУ: 28,05 грн. за \$ 1.	Бухгалтерська довідка	312	714	<u>750</u> (\$ 15000 × (28,05 – 28,00))

Продовження таблиці 4.6

1	2	3	4	5	6
	Залишок на кінець дня 31.03 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті	—	312	—	<u>420750,00</u> (\$ 15000 × 28,05)
7	02.04. Перераховано передоплату за імпортом контрактом № 2. Курс НБУ: 28,08 грн. за \$ 1.	Платіжне доручення	3712	312	<u>\$ 10000</u> 280800,00
8	Визначено курсову різницю на дату господарської операції на субрахунку 312	Бухгалтерська довідка	312	714	<u>450,00</u> (\$ 15000 × (28,08 – 28,05))
	Залишок на кінець дня 02.04 на субрахунку 312 в гривневому еквіваленті	—	312	—	<u>140400</u> (\$ 5000 × 28,05)
9	Списані на фін результат: - доходи від курсових різниць		714	719	3800,00
	- витрати від курсових різниць		719	945	5250,00
	Фінрезультат (доходи - витрати) за курсовими різницями	—	—	—	-1450,00

Якщо порівнювати обидва варіанти рішення, то фінрезультат буде абсолютно однаковим. Однак, розрахунок з монетарної статті є більш прозорим: при ньому на кінець будь-якого дня вся монетарна заборгованість оцінюється по одному і тому ж курсу НБУ, що полегшує розрахунок курсових різниць, однак, при цьому відбувається збільшення суми як витрат, так і доходу. В останньому випадку це призводить до збільшення податкового навантаження.

4.4 Завдання для самоконтролю

4.4.1 Питання до обговорення

1. На які види поділяють валютні операції?
2. Що потрібно подати в свій обслуговуючий банк для покупки безготівкової іноземної валюти?
3. Як визначається гривневий еквівалент іноземної валюти для цілей обліку?

4. До складу яких витрат відносять комісійну винагороду?
5. Комісійна винагорода банку може ...
6. Що означає термін «курсова різниця»?
7. Що відносять до монетарних статей?
8. На яку дату визначаються курсові різниці?
9. Як обліковують курсові різниці, що виникають по інвалютній заборгованості нерезидентів за внесками до статутного капіталу?
10. Які існують варіанти обліку курсових різниць на дату господарської операції?

4.4.2 Тести

1. *Валютні операції поділяються на:*
 - а) п'ять видів;
 - б) три види;
 - в) чотири види;
 - г) два види.
2. *Що входить до поточних неторгових операцій?*
 - а) виплата відсотків;
 - б) розрахунки за експорт та імпорт товарів;
 - в) виконання зобов'язань за гарантіями;
 - г) виконання зобов'язань за поруками.
3. *Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки за ЗЕД-контрактах з експорту / імпорту товарів:*
 - а) за допомогою електронного платіжного засобу;
 - б) особисто у відділку банку;
 - в) через платіжне доручення;
 - г) за довіреністю.
4. *Для покупки безготівкової інвалюти суб'єкт господарювання подає в свій обслуговуючий банк:*
 - а) заяву на покупку інвалюти;
 - б) документи в паперовому вигляді, що підтверджують мету придбання інвалюти;
 - в) документи в електронному вигляді, що підтверджують мету придбання інвалюти;
 - г) усі відповіді вірні.
5. *Придбана іноземна валюта повинна бути використана на цілі, зазначені в заяві на її придбання протягом:*
 - а) 5 робочих днів;
 - б) тижня;
 - в) 3 днів;
 - г) 10 робочих днів.

6. Придбана іноземна валюта зараховується на поточний валютний рахунок проводкою:

- а) Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- б) Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- в) Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- г) Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

7. Комісійна винагорода банку може:

- а) утримуватися із суми, отриманої від продажу інвалюти;
- б) списуватися безпосередньо з поточного гривневого рахунку;
- в) не утримуватися, якщо банк фактично закладає суму комісії у встановлений ним комерційний курс продажу;
- г) усі відповіді вірні.

8. До монетарних статей відносять:

- а) грошові кошти в інвалюті;
- б) кредиторську заборгованість по авансам, отриманих від нерезидентів в оплату наданих їм товарів;
- в) дебіторську заборгованість по авансами, перерахованих нерезидентам в оплату наданих ними товарів;
- г) немає правильної відповіді.

9. Курсові різниці визначаються:

- а) на дату балансу;
- б) на початок дня;
- в) на дату господарської операції;
- г) вірні відповіді а та в.

10. Курсові різниці, що виникають по інвалютній заборгованості нерезидентів за внесками до статутного капіталу, включаються до складу:

- а) резервного капіталу;
- б) капіталу у дооцінках;
- в) нерозподіленого прибутку;
- г) додаткового капіталу.

5. ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

5.1 Формування первісної вартості імпортованих товарів

Митна вартість визначається митним органом для нарахування митних платежів та інших митних цілей. Порядок визначення митної вартості товарів викладено у ч. 1 ст. 57 та ч. 1 ст. 65 гл. 9 [6]. До митної вартості товару не можна включати будь-які інші витрати, крім тих, що встановлені ч. 11 ст. 58 [6]) (див. раніше на с. 38).

У порівнянні з митною вартістю перелік витрат, що включається до первісної вартості товарів, може бути набагато ширше. Згідно п. 8 П(С)БО 9 [41], придбані (отримані) запаси оприбутковуються на баланс за первісною вартістю. У свою чергу, первісною вартістю придбаних за плату імпортних запасів є їх собівартість, яка включає в себе:

- суми, сплачені постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків. У разі імпортного товару це фактурна вартість, зазначена в рахунку-фактурі (інвойсі), а оскільки імпортний товар оплачується інвалютою, його вартість повинна відображатися в обліку за правилами П(С)БО 21;

- ввізне мито, сума якого розраховується митним органом і приводиться в графі 47 «Нарахування платежів» митної декларації;

- непрямі податки, що сплачені у зв'язку з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству. Суми таких податків (ПДВ та акцизний податок), як і сума ввізного мита, вказуються в графі 47 митної декларації. Сума ПДВ входить до первісної вартості товарів за умови, що податок сплачується, наприклад, під час митного оформлення товарів підприємствами-неплатниками ПДВ або платниками ПДВ, які купують товар для використання в негосподарській діяльності або в не оподатковуваних ПДВ операціях;

- транспортно-заготівельні витрати (далі ТЗВ) - витрати на заготівлю запасів, оплата фрахту за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Окремі суми ТЗВ можуть або повністю відноситися на конкретну партію товару, або розподілятися між усім обсягом товару за звітний період за методами, визначеними обліковою політикою підприємства. При цьому, сума ТЗВ імпортних запасів залежить від умов їх поставки згідно з Правилами ІНКОТЕРМС;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в зазначених цілях. Наприклад, витрати на оплату послуг митних брокерів, отримання дозвілних документів на ввезення запасів в Україні, переробку запасів до стану, придатного для їх подальшого використання (наприклад, розфасовку) тощо.

Документами, що підтверджують первісну вартість імпортних товарів є: ЗЕД-контракт, рахунок-фактура (інвойс), митна декларація, перевізні до-

кументи, страховий поліс, акт приймання-здачі робіт по навантаженню-розвантаженню та інших робіт, пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні дня використання в запланованих цілях.

5.2 Особливості обліку імпорту товарів

Особливістю бухгалтерського обліку імпорту товарів є те, що розрахунки за такий товар здійснюються в іноземній валюті, курс якої постійно змінюється. Згідно п. 3 Положення «Про порядок видачі ліцензії на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунків» № 80 [42], НБУ щодня встановлює офіційний курс гривні до конвертованих іноземних валют. Такий курс починає діяти з наступного робочого дня і продовжує діяти в святкові і вихідні дні.

Порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку залежить від того, на яких умовах – передплати або наступної оплати – здійснюється операція.

Якщо **першою подією є перерахування передплати** нерезиденту, то у підприємства виникає дебіторська заборгованість, яка відображається за дебетом субрахунка 3712 «Розрахунки за авансами, виданими в інвалюті».

Згідно п. 6 П(С)БО 21, сума передплати в іноземній валюті перераховується в гривні за курсом НБУ, який діяв на початок дня його сплати.

Дебіторська заборгованість нерезидента - це **немонетарна стаття балансу**. Отже, при її погашенні підприємство не отримає грошових коштів або їх еквівалентів. Тому сума такої заборгованості не перераховується ні на дату балансу, ні на дату її погашення.

Товари, отримані від нерезидента, оприбутковуються на баланс за ціною в гривні, яка розраховується виходячи з курсу НБУ, що діяв на початок дня перерахування передоплати.

Якщо підприємство перераховувало передоплату нерезиденту декількома платежами, то вартість отриманих товарів визначається як сума таких платежів із застосуванням курсу НБУ, який діяв на кожну з дат перерахування коштів.

Якщо **першою подією є отримання товару** від нерезидента, то отримані товари оприбутковуються на баланс підприємства за курсом НБУ, що діяв на день їх оприбуткування.

Згідно п. 2.1 «Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів» № 2 [43] запаси визнаються активами, якщо:

- до підприємства перейшли ризики й вигоди, пов'язані з товаром;
- підприємство здійснює управління та контроль за ними;
- очікується, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- можна достовірно визначити вартість товарів.

При імпортуванні товарів ці критерії є виконаними у разі, коли імпортер фактично отримає товар у власність. Тобто факт оформлення митної декларації

без фактичного отримання товару і переходу права власності ще не є підставою для його оприбуткування і, як наслідок, нарахування курсових різниць.

При отриманні від нерезидента неоплаченого товару у підприємства виникає перед ним кредиторська заборгованість, яка відображається за кредитом субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Така заборгованість є **монетарною статтею балансу**, по якій нараховують курсові різниці на дату балансу і на дату її погашення. Від перерахунку курсових різниць в обліку підприємства можуть виникати як доходи, так і витрати – в залежності від того, як змінився курс НБУ на дату перерахування заборгованості у порівнянні з курсом НБУ на дату її виникнення.

Якщо **курс НБУ знизився**, то **виникає дохід**, який відображається проведенням:

- Дт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»,
- Кт 714 «Дохід від операційних курсових різниць».

Якщо **курс НБУ підвищився**, то **виникають витрати**, що відображається проведенням:

- Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці»,
- Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Згідно пп. «в» п. 185.1 і п. 206.2 ПКУ [13] операції щодо ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту є об'єктом оподаткування ПДВ за ставками 7% і 20%.

Товари, поставка яких звільняється від оподаткування на митній території України, відповідно до п. 197.1 ПКУ [13], звільняються від сплати ПДВ і при імпорті. Крім того, пільги при імпорті окремих товарів передбачені в підрозділі 2 розд. XX ПКУ [13].

Базою оподаткування ПДВ ввезених на митну територію України товарів є їхня договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості з урахуванням ввізного мита та акцизного податку. Вона визначається шляхом перерахунку інвалюти в гривні за курсом НБУ на 0 годин дня подання митної декларації.

Приклад 5.1. Імпорт товарів на умовах передоплати.

Підприємство-платник ПДВ уклало контракт на покупку товарів у нерезидента на суму 8000 дол. США на умовах 100% передоплати.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.1. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.1 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	16.03. Курс НБУ: 27,84 грн. за 1 \$. Перераховано передоплату нерезиденту в розмірі 100% вартості товар	Виписка банку	3712	312	<u>\$ 8000</u> 222720

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4	5	6
2	31.03. Курс НБУ: 27,78 грн. за 1 \$. Відображено нарахування ввізного мита (($\$ 8000 \times 27,78$) $\times$ 3,0%) ¹	Митна декларація	281	377	6667,20
3	31.03. Курс НБУ: 27,78 грн. за 1 \$. Відображено податковий кредит з ПДВ (($\$ 8000 \times 27,78 + 6667,20$) $\times$ 20%) ¹	Митна декларація	641	377	45781,44
4	Сплачено митні платежі	Виписка банку	377	311	52448,64
5	31.03. Курс НБУ: 27,78 грн. за 1 \$. Опри- бутковано товар за курсом НБУ на дату перерахування передоплати ²	Інвойс, митна декларація	281	632	$\frac{\$ 8000}{222720}$
6	Закрито розрахунки за передоплатою (проведено взаємозалік заборгованостей)	Регістри бухобліку	632	3712	$\frac{\$ 8000}{222720}$

Примітки 1. Згідно (ст 39¹, п. 190.1 ПК [13]). митні платежі (в т. ч. мито та імпортний ПДВ) розраховуються за курсом НБУ, який діє на 0 годин дня подання митної декларації.

Примітки 2. Заборгованість по передоплаті є немонетарною статтею, тому перерахунку не підлягає. У момент отримання запаси оприбутковуються за їх фактурною вартістю у інвалюті за курсом НБУ на дату передоплати (п. 6 П(С)БО 21 [35]).

Приклад 5.2. Імпорт товарів з частковою передоплатою.

Підприємство-платник ПДВ уклало імпортний контракт на покупку товарів у нерезидента вартістю 20000 євро на умовах часткової передоплати - 30%, решта оплати - після отримання обладнання.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.2. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.2 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	08.02. Курс НБУ: 33,38 грн за € 1. Пе- рераховано нерезиденту передоплату в розмірі 30% вартості обладнання	Виписка банку	3712	312	$\frac{€ 6000}{200280}$
2	23.02. Курс НБУ: 33,46 грн за € 1. Відображено нарахування ввізного мита (($€ 20000 \times 33,46$) $\times$ 2,0%)	Митна декларація	281	377	13384
3	23.02. Курс НБУ: 33,46 грн за € 1. Відображено податковий кредит з ПДВ (($€ 20000 \times 33,71 + 13384$) $\times$ 20%)	Митна декларація	641	377	136516,80
4	Перераховано кошти для сплати мит- них платежів	Виписка банку	377	311	149900,80

Продовження таблиці 5.2

1	2	3	4	5	6
5	23.02. Курс НБУ: 33,46 грн за € 1. Оприбутковані товари ($€ 6000 \times 33,38 + € 14\,000 \times 33,46$) ¹	Інвойс, Митна декларація	152	632	$\frac{€ 20000}{668720}$
6	Закрито розрахунки за передоплатою	Регістри бухгалтерського обліку	632	3712	$\frac{€ 6000}{200280}$
7	26.02. Курс НБУ: 33,40 грн за € 1. Перераховано нерезиденту доплата за обладнання	Виписка банку	632	312	$\frac{€ 140000}{467600}$
8	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості перед нерезидентом ($€ 14000 \times (33,40 - 33,46)$) ²	Регістри бухгалтерського обліку	632	714	840

Примітки 1. При отриманні частково передплачених ТМЦ їх вартість перераховується в гривні за курсом НБУ: в частині передоплати - на дату оплати; в частині неоплачених ТМЦ - на дату їх оприбуткування (п. 5, 6 П(С)БО 21).

Примітки 2. Заборгованість перед нерезидентом за неоплачену частину обладнання є монетарною, тому на дату оплати підлягає перерахунку.

Приклад 5.3. Імпорт товарів на умовах наступної оплати.

Підприємство-неплатник ПДВ уклало імпортний контракт на покупку устаткування у нерезидента вартістю 24000 євро на умовах оплати після поставки.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.3. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.3 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Бухгалтерський облік		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	28.01. Курс НБУ: 33,85 грн за € 1. Відображено суму ввізного мита, що включається до первісної вартості обладнання ($((€ 24000 \times 33,85) \times 10\%)$)	Митна декларація	152	377	81240
2	28.01. Курс НБУ: 33,85 грн за € 1. Відображено і включена до первісної вартості обладнання сума ПДВ ($((€ 24000 \times 33,85 + 81240) \times 20\%)$) ¹	Митна декларація	152	377	178728
3	Перераховано кошти для сплати митних платежів	Виписка банку	377	311	259968
4	28.01. Курс НБУ: 33,85 грн за € 1. Оприбутковано устаткування ($€ 24000 \times 33,85$)	Інвойс, митна декларація	152	632	$\frac{€ 24000}{812400}$

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4	5	6
5	12.02. Курс НБУ: 33,67 грн за € 1. Перерахована оплата нерезиденту	Виписка банку	632	312	€ <u>24000</u> 808080
6	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості перед нерезидентом $(€ 24000 \times (33,67 - 33,85))^2$	Митна декларація	632	714	4320

Примітки 1. Суми непрямих податків, які сплачені у зв'язку з придбанням товарів і не відшкодовуються підприємству (в даному прикладі, підприємство - неплатник ПДВ), включаються до їх первісної вартості.

Примітки 2. Якщо отримання товару буде першою подією, то заборгованість перед нерезидентом буде монетарною та курсові різниці по ній перераховуються із застосуванням курсу НБУ на кожну дату балансу та на дату її погашення (п 7, 8 П(С)БО 21).

Безкоштовне отримання імпортного товару. Митне оформлення товарів, які підприємство-резидент отримує безкоштовно від нерезидента, здійснюється у звичайному порядку.

У даному випадку договірна вартість товару дорівнює нулю, однак, для нарахування та сплати митних платежів митний орган може визначити митну вартість такого товару на підставі документів, поданих для митного оформлення.

Якщо на підставі документів, поданих для митного оформлення, визначити митну вартість не представляється можливим, тоді, відповідно до гл. 9 МКУ [6], митний орган може визначити митну вартість виходячи з вартості ідентичних товарів, що ввозяться з цієї ж країни.

Первісною вартістю безоплатно отриманих товарів є їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9 [41].

У свою чергу, під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна продати актив чи сплатити зобов'язання при звичайних умовах на певну дату, тобто, ринкову вартість таких активів і зобов'язань.

Визначити справедливу вартість можна на підставі тих же супровідних документів на товар, які подавалися для митного оформлення, або інформації про вартість аналогічного товару на зарубіжному ринку (наприклад, прайс-листів).

Також до первісної вартості безоплатно отриманих товарів включаються витрати на сплату ввізного мита, ТЗВ та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товару та доведенням його до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою. Такі витрати відображаються за дебетом субрахунка 281.

В сумі такої вартості в бухгалтерському обліку визнається дохід, що відображається проведення Дт 281 - Кт 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів».

5.3 Повернення імпортного товару

Як правило, товар повертається постачальнику у зв'язку з неналежною якістю. Права і обов'язки сторін, вимоги до якості товару, умови приймання-передачі товару, порядок направлення претензії постачальнику повинні бути відображені в ЗЕД-контракті (див. розділ 2.2).

Якщо до договору з нерезидентом буде застосовуватися право України, то при його укладанні слід враховувати норми Цивільного та Господарського кодексів України, які регламентують питання, пов'язані з укладанням договорів, а також норми інших спеціальних законів, що стосуються того чи іншого виду договору.

Якщо покупець виявив, що товар неякісний, він має право повернути його постачальнику, а той, у свою чергу, повинен повернути покупцеві гроші за цей товар (якщо він був сплачений) або поставити замість товар належної якості (ст. 678 Цивільного Кодексу України [19], ст. 268-270 Господарського кодексу України [22]).

А якщо в договорі не було зазначено, право якої країни застосовується при виникненні спору між сторонами, то будуть діяти правила міжнародного договору, якщо такий укладено між Україною та країною нерезидента.

Якщо ж міжнародний договір між країнами сторін не укладався, тоді діють спеціальні правила, встановлені ч. 3 ст. 32 і ст. 44 [17]. Відповідно до цих норм стороною, яка має вирішальне значення за договором купівлі-продажу, є продавець. Щодо ситуації «поставка неякісного товару нерезидентом» це означає, що застосовується право країни нерезидента або право країни за його вибором.

Товар можна повернути нерезиденту або в режимі **реекспорту** або в режимі **експорту**.

Головною перевагою вибору митного режиму **реекспорту** є повернення ввізного мита, сплаченого за ці товари при їх імпорті і відсутність необхідності в сплаті вивізного мита. Однак, для застосування режиму реекспорту необхідно суворе дотримання ряду умов.

Митний режим реекспорту застосовується до товарів, які були поміщені в режим імпорту і повертаються стороні ЗЕД-договору - нерезиденту у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням умов договору. Але, згідно ч. 1 п. 5 ст. 86 [6], тільки у тому випадку, якщо ці товари:

- вивозяться протягом 6 місяців з дати поміщення їх у режим імпорту;
- знаходяться в тому ж стані, в якому були ввезені на митну територію України, за винятком природних змін їх кількісних та / або якісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та експлуатації, в результаті якої були виявлені недоліки, які потягли за собою реекспорт товарів;
- визнані помилково ввезеними на митну територію України.

Також в режим реекспорту можуть бути поміщені раніше імпорто-

вані товари, якщо:

- під час перебування таких товарів на митній території України вони піддавалися операціям, необхідним для їх збереження, а також технічному обслуговуванню або ремонту, необхідність в яких виникла під час перебування на митній території України;

- стан таких товарів змінився внаслідок аварії або дії обставин непереборної сили за умови підтвердження факту такої події;

- в митний режим реекспорту поміщається тільки частина товарів, раніше ввезених на митну територію України.

Згідно ч. 4 ст. 86 МКУ [6], для поміщення товарів у режим реекспорту митному органу, необхідно надати документи на товар і відомості, необхідні для ідентифікації товару.

Слід також враховувати, що в установлених законодавством випадках необхідно отримувати дозвіл на реекспорт. Перелік товарів іноземного походження, реекспорт яких з території України потребує дозволу, наведений у додатку 1 до Наказу «Перелік товарів іноземного походження, реекспорт яких з митної території України потребує надання митним органам дозволу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, та перелік товарів українського походження, на які законодавством установлені ставки вивізного (експортного) мита та реекспорт яких з митних територій іноземних країн потребує дозволу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України» № 222 [44].

У митному режимі реекспорту товари вивозяться без сплати вивізного мита, ставка ПДВ становить 0%. Більш того, сума ввізного мита, сплачена за ці товари при їх імпорті, повертається імпортеру або його правонаступнику.

Відповідно до режиму **експорту** українські товари випускаються у вільний обіг за межами митної території України без можливості їх зворотнього ввезення.

Для розміщення товарів у митний режим експорту не потрібне дотримання особливих умов, однак, вибір режиму експорту передбачає:

- неповернення сплаченого ввізного мита;

- сплату вивізного мита для окремих видів товарів, згідно із ч. 2 ст. 83, ст. 273 Митного кодексу України [6] та Закону України «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» № 180/96-ВР [45] і Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» № 1033-XIV [46].

Витрати, пов'язані з поверненням товару нерезиденту (наприклад, сплата мита в разі застосування режиму експорту), включаються до складу витрат.

Якщо за умовами договору нерезидент зобов'язаний повернути імпортеру передоплату, курсові різниці виникають за такою заборгованістю з моменту оформлення митної декларації на повернення товару і до моменту отримання покупцем грошей від постачальника, так як така заборгованість є монетарною.

Якщо ж плата за товар не була перерахована нерезиденту, тоді курсові різниці виникають за такою заборгованістю з моменту отримання товару та до моменту оформлення митної декларації на його повернення.

Курсові різниці відображаються на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Приклад 5.4

Підприємство ввезло товар загальною вартістю 15000 дол. США. На умовах подальшої оплати. Курс НБУ на дату ввезення товару (оформлення митної декларації) - 27,60 грн. за 1 дол. США. У зв'язку з виявленням браку товар був повернутий в режимі реекспорту.

При ввезенні товару було здійснено такі витрати:

- ввізне мито (15%) - 57960 грн.;

- ПДВ - 88872 грн.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.4. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.4 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	16.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Відображено суму ввізного мита, що включається до первісної вартості товарів $((\$ 14000 \times 27,60) \times 15\%)$	Митна декларація	281	377	57960
2	16.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Відображено податковий кредит з ПДВ $((\$ 14000 \times 27,60 + 57960) \times 20\%)$	Митна декларація	641	377	88872
3	Сплачено митні платежі	Виписка банку	377	311	146832
4	16.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Оприбутковані товари	ЗЕД-контракт, інвойс, митна декларація	281	632	$\frac{\$14000}{386400}$
5	Включено до первісної вартості товарів мито	Митна декларація	281	377	57960

Продовження таблиці 5.4

1	2	3	4	5	6
6	Повернуто товар нерезиденту. Курс НБУ - 27,90 грн за 1 \$	ЗЕД-контракт, митна декларація	632	281	$\frac{\$14000}{390600}$
7	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості перед нерезидентом $((27,90-27,60) \times 14000)$	Бухгалтерська довідка	632	714	4200
8	Відображено суму ввізного мита, що підлягає поверненню	Митна декларація	377	281	57960

5.4 Облік імпорту послуг

Згідно п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» [32] вартість послуг включається до витрат одночасно з визнанням доходу, для отримання якого такі витрати були понесені. Якщо витрати не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, вони відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому були понесені.

У бухгалтерському обліку вартість послуг може бути віднесена до складу:

- первісної вартості необоротних активів (Дт 15) або запасів (Дт 20, 22, 28), якщо послуги пов'язані з придбанням таких активів (п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» [47], п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [48], п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [41]);

- витрат, які відображаються на рахунках бухобліку в залежності від мети використання – прямі (Дт 23), загальновиробничі (Дт 91), адміністративні (Дт 92), збутові (Дт 93) або інші (Дт 94).

Факт перерахування передоплати за послуги не призводить ні до виникнення витрат, ні до збільшення первісної вартості необоротних активів та запасів.

Підставою для визнання витрат у бухгалтерському обліку є документ, що підтверджує факт надання послуг, наприклад, акт виконаних робіт.

Оскільки оплата послуг нерезидента здійснюється в іновалюті, то їх вартість перераховується за курсом НБУ в залежності від того, що є першою подією: передоплата або надання послуги.

Якщо **перша подія - передоплата**, тоді вартість послуг визнається за курсом НБУ на початок дня перерахування передоплати. Якщо передоплата була перерахована частинами, то вартість послуг визначається за сумою

авансових платежів із застосуванням валютних курсів і урахуванням послідовності отримання таких платежів.

Передоплата не є монетарною статтею, тому на дату перерахування передоплати у підприємства виникає дебіторська заборгованість (Дт 3712 «Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті»), яка буде погашена наданими послугами. Тому курсові різниці по ній не виникають.

Дебіторська заборгованість відображається в балансі за курсом НБУ на дату перерахування передоплати (пп. «б» п. 7 П(С)БО 21 [35]).

Якщо **перша подія - підписання акта або іншого документа**, тоді вартість послуг визнається за курсом НБУ на початок дня дати такої операції.

При отриманні від нерезидента неоплачених послуг у підприємства виникає кредиторська заборгованість за отриману, але не оплачену послугу, яка відображається за кредитом субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» і є монетарною статтею. Тому по ній визначаються курсові різниці як на дату господарської операції, так і на дату балансу (якщо на цю дату заборгованість залишиться непогашеною). Якщо при цьому курс НБУ:

- підвищився - підприємство відображає витрати від курсової різниці за дебетом субрахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або за дебетом субрахунка 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

- знизився - підприємство відображає дохід від курсової різниці за кредитом субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або кредитом субрахунка 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Порядок оподаткування ПДВ операцій з придбання послуг у нерезидента залежить від місця поставки цих послуг.

Якщо місце надання послуг знаходиться на митній території України, то послуги обкладаються ПДВ, якщо місце надання послуг - за межами митної території України, то об'єкт оподаткування ПДВ відсутній.

Якщо місцем надання послуг є митна територія України, то операція надання послуг є об'єктом обкладення ПДВ (пп. «б» п. 185.1 Податковий кодекс України [13]) і у одержувача послуг виникають податкові зобов'язання, навіть якщо він не є платником ПДВ.

Якщо отримувач послуг є платником ПДВ він нараховує податкові зобов'язання на дату першої з подій:

- або списання грошей з банківського рахунку одержувача послуг в рахунок їх оплати;

- або оформлення документа, що засвідчує факт надання послуги нерезидентом.

Базою оподаткування є договірна вартість таких послуг з урахуванням податків і зборів (за винятком сум ПДВ), що включені до ціни поставки відповідно до законодавства. Якщо послуги надаються на безоплатній основі, база оподаткування визначається виходячи із звичайних цін на такі послуги, без урахування ПДВ.

Договірна вартість послуги, виражена в інвалюті, перераховується за

курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань. Податкові зобов'язання нараховуються за основною ставкою (20%) зверху на базу оподаткування таких послуг, визначену згідно з п. 208.2 ПКУ [13].

Якщо міжнародні договори, підписані між Україною та низкою інших держав, передбачають інші правила оподаткування, то застосовуються норми міжнародних договорів. Перелік таких договорів наведено в Листі Державної фіскальної служби України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування», від 02.01.2018, № 78/7/99-99-01-02-02-17 [49].

Підставою для застосування норм міжнародного договору є подання нерезидентом довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Крім довідки можуть знадобитися також інші документи, якщо це передбачено міжнародним договором.

Таку довідку видає компетентний (уповноважений) орган відповідної країни (міністерство фінансів, орган податкової служби і т. п.) за формою, затвердженою цим органом.

Залежно від виду послуг, що надаються застосовують різні правила оподаткування їх ПДВ (п. 186.2-186.4 ПКУ) (табл. 5.5).

Таблиця 5.5 – Правила оподаткування ПДВ при імпорті послуг

Вид послуг	Місце поставки	Фактичне місце поставки	Об'єкт оподаткування ПДВ
Послуги, пов'язані з рухомим майном, перераховані в пп. 186.2.1 ПКУ	Місце фактичного надання послуг	Україна	є
		За межами України	немає
Послуги, пов'язані з нерухомим майном, перераховані в пп. 186.2.2 ПКУ	Фактичне місце знаходження нерухомого майна	Україна	є
		За межами України	немає
Послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту перераховані в пп. 186.2.3 ПКУ	Місце фактичного надання послуг	Україна	є
		За межами України	немає
Послуги, перераховані в п. 186.3 ПКУ	Місце, де отримувач послуг - резидент зареєстрований як суб'єкт господарювання	Україна	є
Послуги, не включені в п. 186.2 і 186.3 ПКУ	Місце реєстрації постачальника послуг-нерезидента	За межами України	немає

Згідно з пп. 141.4.1 Податкового кодексу України [13], нерезиденти, які отримують окремі види доходів з джерелом їх походження із України, наприклад доходи від фрахту (перевезення), зобов'язані сплачувати з них податок. Перераховувати податок до бюджету повинен резидент України, який здійснює таку виплату нерезиденту.

Податок утримується з суми виплачуваного нерезиденту доходу. При цьому в договір з нерезидентом заборонено вносити умову про те, що резиденти, які виплачують доходи, зобов'язуються сплатити податок на доходи нерезидента за свій рахунок.

Виняток становить оплата послуг за виробництво та / або розповсюдження реклами. У цьому випадку податок нараховується «зверху» і сплачується резидентом за свій рахунок. При цьому місце надання рекламних послуг (в Україні або за її межами) значення не має - при рекламі товару резидента за кордоном податок сплачується на загальних підставах. Правила міжнародних договорів до оподаткування таких доходів не застосовуються (лист Державної фіскальної служби України «Щодо оподаткування виплат нерезиденту за виробництво та/або розповсюдження реклами», від 16.06.2016, № 13467/6/99-99-15-02-02-15 [50]).

Утримувати та сплачувати до бюджету податок зобов'язані ті резиденти і постійні представництва нерезидентів, які виплачують дохід нерезиденту. При цьому до резидентів, відповідальним за утримання та сплату податку, відносяться всі особи, які є резидентами. Зокрема, це юрособи - платники податку на прибуток, юрособи-єдинники, неприбуткові організації, фізособи тощо.

Розрахунок і сплата податку до бюджету провадяться в день виплати доходу нерезиденту за курсом НБУ, що діє на цей день.

Приклад 5.5

ТОВ «Фактор» замовило у компанії-нерезидента «Union» транспортні послуги (фрахт) по території України на суму 4000 євро з оплатою після їх надання.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.6. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.6 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	10.02. Курс НБУ: 34,00 за € 1. Отримано послуги від нерезидента	Акт наданих послуг	93	632	<u>€4000</u> 136000,00

Продовження таблиці 5.6

1	2	3	4	5	6
2	18.02. Курс НБУ: 33,90 за € 1. Утримано податок з доходу нерезидента ¹	Бухгалтерська довідка	632	641	<u>€240</u> 8136,00
3	Оплачено послуги нерезидента	Виписка банку	632	312	<u>€3760</u> 127464,00
4	Відображено курсову різницю на дату операції $(4000 \times (33,90 - 34,00))^2$	Бухгалтерська довідка	632	714	400
5	Сплачено до бюджету податок з доходу нерезидента	Виписка банку	641	311	8136,00

Примітки 1. До доходів, що виплачуються нерезиденту за договором фрахту (перевезення), застосовується ставка 6% (пп. 141.4.4 ПКУ [13]). Податок утримується з суми та за рахунок нарахованого нерезиденту доходу, розраховується виходячи з курсу НБУ на дату такої виплати і перераховується до бюджету під час його виплати.

Примітки 2. Якщо першою подією є отримання послуг, то заборгованість перед нерезидентом буде монетарною. За такої заборгованості визначаються курсові різниці на кожну дату балансу і дату операції (п. 7, 8 П(С)БО 21).

Приклад 5.6

ТОВ «Промвироб» замовило у фірми-нерезидента «Solution» консультаційні послуги на суму 3000 євро на умовах часткової передоплати в розмірі 25%.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 5.7. Курси НБУ наведено умовно.

Таблиця 5.7 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Бухгалтерський облік 05.05. Курс НБУ: 33,70 за € 1. Перераховано передоплату нерезиденту в розмірі 25%	Виписка банку	3712	312	<u>€ 750</u> 25275,00
2	Нараховано ПДВ $(750 \times 33,70 \times 20\%)$	Податкова накладна	643	641	5055,00
3	Відображено ПДВ у складі податкового кредиту	Податкова накладна	641	644	5055,00

Продовження таблиці 5.7

1	2	3	4	5	6
4	21.05. Курс НБУ: 33,80 за € 1. Надано нерезидентом консультаційні послуги ($€ 750 \times 33,70 + € 2250 \times 33,80$) ¹	Акт приймання послуг, звіт	93	632	$\frac{€ 3000}{101325,00}$
5	Нараховано ПДВ ($€ 2250 \times 33,80 \times 20\%$) ²	Податкова накладна	643	641	15210,00
6	Відображено ПДВ у складі податкового кредиту	Податкова накладна	641	644	15210,00
7	Закрито розрахунки за передоплатою	Регістри бухгалтерії	632	3712	$\frac{€ 750}{25275,00}$
8	Закрито розрахунки з ПДВ	Регістри бухгалтерії	644	643	20265,00
9	24.05. Курс НБУ: 33,85 за € 1. Перерахована нерезиденту доплата в розмірі 75%	Виписка банку	632	312	$\frac{€ 2250}{76162,50}$
10	Відображено курсову різницю на дату операції ($€ 2250 \times (33,85 - 33,80)$) ³	Регістри бухгалтерії	945	632	112,50

Примітки 1. Якщо першою подією при придбанні послуг є передоплата, то витрати в гривнях визнаються на дату нарахування (придбання послуг), але перераховуються за курсом НБУ на дату передоплати (п. 6 П(С)БО 21). У нашому випадку передоплата була проведена частково, тому вартість послуг потрібно сформувати частково за курсом НБУ на дату передоплати, а частково за курсом НБУ на дату поставки, у відповідних сумах.

Примітки 2. Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки послуг нерезидентами на митну територію України є дата першої події. Базою оподаткування є договір (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків і зборів, за винятком ПДВ, що включається до ціни поставки відповідно до законодавства. Договірна вартість перераховується в гривні за курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань.

Примітки 3. Датою збільшення податкового кредиту з постачання послуг нерезидентом на митну територію України є дата складання резидентом податкової накладної за умови її своєчасної реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних (п. 198.2 ПКУ [13]).

5.5 Завдання для самоконтролю

5.5.1 Питання до обговорення

1. Що включає в себе собівартість імпортованих запасів?

2. Які документи підтверджують первісну вартість придбаних за плату імпортованих товарів?
3. Від чого залежить порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку?
4. Коли запаси визнаються активами?
5. Яка проводка відображає дохід, який виник від того, що курс НБУ знизився?
6. Що є базою оподаткування ПДВ на ввезені на митну територію України товари?
7. Хто визначає митну вартість товарів при безкоштовному отриманні імпортованого товару?
8. Які витрати включаються до первісної вартості безоплатно отриманих товарів?
9. У яких випадках відбувається повернення імпортованого товару?
10. Які існують режими повернення товару нерезиденту?

5.5.2 Тести

1. Митна вартість товарів визначається:
 - а) митним органом;
 - б) митною комісією;
 - в) Державною палатою;
 - г) підприємством.
2. Первісною вартістю придбаних за плату імпортованих запасів є їх:
 - а) ліквідаційна вартість;
 - б) амортизаційна вартість;
 - в) залишкова вартість;
 - г) собівартість.
3. Собівартість придбаних за плату імпортованих запасів включає в себе:
 - а) суми, сплачені постачальнику;
 - б) ввізне мито;
 - в) транспортно-заготівельні витрати;
 - г) усі відповіді вірні.
4. Документами, що підтверджують первісну вартість імпортованих товарів є:
 - а) ЗЕД-контракт;
 - б) акт приймання-здачі робіт по навантаженню-розвантаженню та інших робіт;
 - в) перевізні документи;
 - г) усі відповіді вірні.
5. Якщо першою подією є перерахування передоплати нерезиденту, то:
 - а) отримані товари оприбутковуються на баланс підприємства за курсом НБУ, що діяв на день їх оприбуткування;

б) у підприємства виникає дебіторська заборгованість, яка відображається за дебетом субрахунка 3712;

в) у підприємства виникає кредиторська заборгованість, яка відображається за дебетом субрахунка 3712;

г) отримані товари оприбутковуються на баланс підприємства за курсом НБУ.

б. Якщо першою подією є отримання товару від нерезидента, то:

а) у підприємства виникає дебіторська заборгованість, яка відображається за дебетом субрахунка 3712;

б) отримані товари оприбутковуються на баланс підприємства за курсом НБУ, що діяв на день їх оприбуткування;

в) у підприємства виникає кредиторська заборгованість, яка відображається за дебетом субрахунка 3712;

г) отримані товари оприбутковуються на баланс підприємства за курсом НБУ.

7. Якщо курс НБУ знизився, то виникає дохід, який відображається проведенням:

а) Дт 945 «Витрати від операційної курсової різниці» Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

б) Дт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» Кт 714 «Дохід від операційних курсових різниць»;

в) Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кт 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

г) Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

8. У митному режимі реекспорту товари вивозяться без сплати ввізного мита, ставка ПДВ становить:

а) 18%;

б) 20%;

в) 3%;

г) 0%.

9. У бухгалтерському обліку вартість послуг може бути віднесена до складу:

а) адміністративних витрат;

б) первісної вартості необоротних активів;

в) витрат, які відображаються на рахунках бухобліку в залежності від мети використання;

г) вірні відповіді б та в.

10. Підставою для визнання витрат у бухгалтерському обліку є:

а) акт виконаних робіт;

б) ТТН;

в) рахунок;

г) договір.

6 ОБЛІК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

6.1 Облік експорту товарів

Експорт товарів - це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів.

Реекспорт товарів - це продаж іноземним суб'єктам господарювання та вивезення за межі України товарів, раніше імпортованих на територію України (ст. 1 Закону № 959 [1]).

Експорт (остаточний вивіз) - це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення.

Товари, що вивозяться за межі України, підлягають обов'язковому декларуванню в порядку, передбаченому гл. 40 МКУ [6].

Згідно ч. 2 ст. 83 МКУ [6], для розміщення товарів у режим експорту експортер, зокрема, повинен:

- подати митним органам документи на товар;
- сплатити встановлені митні платежі.

Товари, поміщені в даний режим, втрачають статус українських з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України.

У разі **експорту без вивезення** товари продаються або на митній території України (згідно з Правилами ІНКОТЕРМС) або за межами України (товар придбаний і проданий без ввезення в Україну), при такому варіанті митне оформлення товару не потрібно.

Згідно п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» [51] доходи в бухгалтерському обліку визнаються під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що дохід може бути достовірно оцінений.

Згідно п. 8 П(С)БО 15 [51] дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів) визнають при дотриманні всіх наступних умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Виконання останніх двох умов, як правило, виконується вже в момент підписання ЗЕД-договору.

Виконання перших двох умов (втрата контролю за реалізованими товарами), як правило, супроводжується переходом права власності на товар.

Передача товару у власність покупця за договором купівлі-продажу може відбуватися в момент (ст. 655, 664 ЦКУ [19]):

- вручень товару покупцеві, якщо за договором продавець зобов'язаний доставити товар;

- надання товару в розпорядження покупця, якщо товар передається за її місцезнаходженням.

Згідно ст. 334, 664 ЦКУ [19] перехід права власності до покупця може здійснюватися при передачі (вручення) товару, відчуженого без зобов'язання доставки, одержувачу або перевізнику, а також організації зв'язку для відправки одержувачу. Крім того, договором можуть бути встановлені інші умови переходу права власності, наприклад, в момент оплати товару або настання інших обставин (ст. 697 ЦКУ [19])

Рекомендується окремо прописувати в ЗЕД - контракті момент переходу права власності на товар. При цьому логічно прив'язати його до моменту передачі ризиків, передбачених Правилами ІНКОТЕРМС для даного договору.

Дату виникнення доходу слід документально підтвердити, наприклад, актом приймання-передачі товару або будь-яким іншим первинним документом.

Облік операцій експорту товарів залежить від багатьох факторів, у тому числі і від порядку розрахунку з покупцями: що є першою подією - передоплата або відвантаження товару, як проведена оплата або відвантаження - частинами або в повному обсязі, і т. д.

1. Перша подія - **відвантаження товарів**. Дохід (виручка) від реалізації товарів визнається на **дату переходу права власності на товар** від продавця до покупця (п. 8 П(С)БО 15 [51]), при цьому дата визнання доходу в бухгалтерському обліку може не збігатися з датою, зазначеною в митній декларації.

Операції в інвалюті при первісному визнанні відображаються у гривні шляхом перерахунку суми в інвалюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції. Тобто якщо перша подія – відвантаження товару, для перерахунку вартості товару в гривні береться курс на початок дня визнання доходу від реалізації.

Заборгованість нерезидента є монетарною, і по ній розраховують курсові різниці (п. 7, 8 ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [35]).

2. **Перша подія - передоплата**. Якщо перша подія - передоплата, то при отриманні авансу дохід в обліку не відображається (п. 6.3 ПСБО 21 [51]). Тобто дохід визнається, як і в попередньому випадку, на **дату переходу права власності на товар від продавця до покупця**.

Якщо товар відвантажується за передоплатою, то дохід від реалізації такого товару визнається із застосуванням валютного курсу НБУ на початок дня отримання такого авансу (п. 6 ПСБО 21 «Вплив змін валютних ку-

рсів» [35]). Датою отримання передоплати є дата надходження коштів на розподільчий рахунок в банку.

3. Надходження декількох авансів. Дохід визначається із застосуванням валютного курсу, який діяв на дату отримання кожного з авансів. Заборгованість перед нерезидентом є немонетарною, а значить, курсові різниці по ній не розраховують (п. 7 ПСБО 21 [35]).

4. Відвантаження товару на умовах часткової передоплати.

При отриманні часткової передоплати дохід визначають за курсом НБУ на дату її отримання (п. 5 ПСБО 21 [35]). Заборгованість перед нерезидентом є немонетарною, а значить, курсові різниці по ній не розраховують.

У неоплаченій частини суму, що включається до доходів, розраховують за курсом НБУ на дату визнання доходу (п. 5 ПСБО 21 [35]). Заборгованість нерезидента є монетарною, і по ній розраховують курсові різниці.

Визнання доходу в обліку відображається проведенням:

- Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»,
- Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

Отримання плати за товар супроводжується записом:

- Дт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»,
- Кт 362 (6812) - в сумі, отриманої на розподільчий рахунок.

Потім кошти переводяться з розподільчого на поточний валютний рахунок:

- Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,
- Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Витрати в сумі собівартості товару визнаються одночасно з доходами від його реалізації і відображаються на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Витрати, пов'язані зі збутом товару (митне оформлення, послуги навантаження, транспортування, страхування і т. п.), відображаються в періоді їх здійснення і враховуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Операції з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 0% (пп. «г» п. 185.1, пп. «а» пп. 195.1.1 ПКУ [13]). Виняток становить вивезення за межі митної території України товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро (пп. 196.1.16 ПКУ [13]).

Експорт товарів, поставка яких на митну територію України звільнена від оподаткування ПДВ (на підставі ст. 197 або підрозділ. 2 розд. XX [13]), обкладається ПДВ також за ставкою 0% (п. 195.2 ПКУ [13]).

База оподаткування визначається за загальними правилами, встановленими п. 188.1 ПКУ [13], – в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не нижче:

- ціни придбання – для придбаних товарів;
- звичайної ціни – для самостійно виготовленої продукції;
- балансової (залишкової) вартості, визначеної за даними бухобліку на початок здійснення операції, – для необоротних активів.

Вартість товару, що експортується з метою визначення бази оподаткування перераховується в гривні за курсом НБУ на 0 годин дня дати оформлення митної декларації згідно із Листом Міністерства фінансів України «Щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при експорті товарів», від 12.02.2019 р., № 460/4/99-99-15-03-02-13 [52]

Проведення передоплати експортованих товарів не призводить до виникнення податкових зобов'язань у експортера.

Датою виникнення податкових зобов'язань при експорті товару є дата оформлення, відповідно до вимог митного законодавства, митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України (п. 187.1 ПКУ [13]).

Порядок оформлення митної декларації встановлено Положенням «Про митні декларації» № 450 [53]. Так, згідно з п. 16 цього Положення:

- митна декларація на паперовому носії вважається оформленою за наявності на всіх її аркушах відбитка особистої номерної печатки посадової особи митного органу, яке завершує процедуру митного оформлення

- митна декларація в електронному вигляді вважається оформлення за наявності в ній відмітки про завершення процедури митного оформлення та посвідчення такої декларації електронним цифровим підписом (далі - ЕЦП) посадової особи митного органу, яке завершує процедуру митного оформлення. Оформлена електронна митна декларація направляється декларанту або уповноваженій особі.

На думку фахівців, датою виникнення податкових зобов'язань при експорті товарів є дата завершення процедури митного оформлення, тобто дата проставлення відбитка номерної печатки на паперовій митній декларації або накладання ЕЦП на електронну митну декларацію [52].

Приклад 6.1. Експорт товарів на умовах передоплати.

Підприємство експортувало товар на суму 34000 дол. США на умовах 100% передоплати. Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.1. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.1 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	15.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Надійшла на розподільчий рахунок у банку оплату від нерезидента (\$ 34000 x 27,60)	Виписка банку	316	6812	\$ <u>34000,00</u> 938400,00
2	16.04. Курс НБУ: 27,58 грн за \$ 1. Перераховано інвалюта з розподільчого на поточний рахунок	Виписка банку	312	316	\$ <u>34000,00</u> 937720,00

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6
3	Відображено курсову різницю від перерахунку інвалюти на розподільчому рахунку (\$ 34000 x (27,58 - 27,60))	Регістри бухгалтерії	945	316	680,00
4	19.04 Курс НБУ: 27,54 грн за \$ 1. Відвантажені товари нерезиденту (\$ 34000 x 27,60) ¹	Митна декларація	362	702	\$ 34000,00 938400,00
5	Відображено собівартість реалізованих товарів (сума приведена умовно)	Регістри бухгалтерії	902	281	689000,00
6	Закрито розрахунки за передоплатою	Регістри бухгалтерії	6812	362	\$ 34000,00 938400,00

Примітки 1. Якщо першою подією в операції продажу товарів за інвалюту є передплата, то така заборгованість є немонетарною і курсові різниці по ній не розраховуються. У бухгалтерії дохід при відвантаженні відбивається із застосуванням валютного курсу НБУ на дату передоплати (п. 6 П(С)БО 21).

Приклад 6.2. Експорт товарів на умовах послідувочої оплати.

Підприємство здійснило експорт товарів на суму 34000 дол. США на умовах наступної оплати. Послуги митного брокера - 6500 грн. (без ПДВ). Транспортні послуги надано сторонньою організацією. Курси НБУ наведені умовно. Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	15.04. Відображено 40% -ва передплата транспортних послуг	Виписка банку	371	311	7200,00
2	16.04. Передано товари перевізнику ¹	Товарно-транспортна накладна	287	281	689000,00
3	18.04. Відображено транспортні послуги (без ПДВ)	Акт приймання послуг	93	631	18000,00
4	Відображено оплату транспортних послуг (60%)	Виписка банку	631	311	10800,00
5	Відображено взаємозалік заборгованостей	Регістри бухгалтерії	631	371	7200,00
6	Відображено вартість послуг митного брокера (без ПДВ)	Акт приймання послуг	93	631	6500,00

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5	6
7	Оплачено послуги митного брокера	Виписка банку	631	311	6500,00
8	19.04. Курс НБУ: 27,54 грн за \$ 1. Відвантажено товари на експорт (\$ 34000 × 27,54) ²	Митна декларація	362	702	<u>\$ 34000</u> 936360,00
9	Відображено собівартість реалізованих товарів	Регістри бухгалтерії	902	287	689000,00
10	26.04. Курс НБУ: 27,48 грн за \$ 1. Надійшла від нерезидента інвалюта на розподільчий рахунок	Виписка банку	316	362	<u>\$ 34000</u> 934320,00
11	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості в іноземній валюті на дату операції ² (\$ 34000 × (27,48 - 27,54))	Регістри бухгалтерії	945	362	2040,00
12	27.04. Курс НБУ: 27,50 грн за \$ 1. Перераховано інвалюта з розподільчого на поточний рахунок	Виписка банку	312	316	<u>\$ 34000</u> 935000,00
13	Відображено курсову різницю від перерахунку інвалюти на розподільчому рахунку (\$ 14000 × (27,50 - 27,48))	Регістри бухгалтерії	316	714	680,00

Примітки 1 Якщо дата відвантаження товару не збігається з датою визнання доходу для обліку руху товарів від складу продавця до місця митного оформлення, доцільно при фактичному відвантаженні перевести товари на окремий субрахунок, наприклад 287 «Товари в дорозі».

Примітки 2. Якщо відвантаження товару буде першою подією, то заборгованість нерезидента буде монетарною та курсові різниці по ній перераховуються із застосуванням курсу НБУ на кожну дату балансу та на дату її погашення (п 7, 8 П(С)БО 21).

Приклад 6.3. Експорт товарів на умовах часткової передоплати.

Підприємство-експортер уклало контракт на суму 34000 дол. США на умовах часткової передоплати від нерезидента у розмірі 20000 дол. США. Послуги митного брокера – 6500 грн. (без ПДВ).

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.3. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.3 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	15.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Надійшла на розподільчий рахунок у банку частина оплати від нерезидента (\$ 20000 × 27,60)	Виписка банку	316	6812	<u>\$ 20000</u> 552000,00

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4	5	6
2	16.04. Курс НБУ: 27,58 грн за \$ 1. Перерахована інвалюта з розподільчого на поточний рахунок	Виписка банку	312	316	\$ <u>20000</u> 551600,00
3	Відображено курсову різницю від перерахунку інвалюти на розподільчому рахунку (\$ 20000 × (27,58 - 27,60))	Регістри бухгалтерії	945	316	400,00
4	Відображено вартість послуг митного брокера (без ПДВ)	Акт приймання послуг	93	631	6500,00
5	Оплачено послуги митного брокера	Виписка банку	631	311	6500,00
6	19.04. Курс НБУ: 27,54 грн за \$ 1. Відвантажені товари нерезиденту (\$ 20000 × 27,60 + \$ 14000 × 27,54)	Митна декларація	362	702	\$ <u>34000</u> 937560,00
7	Відображено собівартість реалізованих товарів (сума приведена умовно)	Регістри бухгалтерії	902	281	689000,00
8	Закрито розрахунки за передоплатою	Регістри бухгалтерії	6812	362	\$ <u>20000</u> 552000,00
9	26.04. Курс НБУ: 27,48 грн за \$ 1. Поступив від нерезидента залишок інвалюти на розподільчий рахунок	Виписка банку	316	362	\$ <u>14000</u> 384720,00
10	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості в іноземній валюті на дату операції (\$ 14000 × (27,48 - 27,54))	Регістри бухгалтерії	945	362	840,00
11	27.04. Курс НБУ: 27,50 грн за \$ 1. Перерахована інвалюта з розподільчого на поточний рахунок	Виписка банку	312	316	\$ <u>14000</u> 385000,00
12	Відображено курсову різницю від перерахунку інвалюти на розподільчий рахунок (\$ 14000 × (27,50 - 27,48))	Регістри бухгалтерії	316	714	280,00

При експорті без вивезення товарів продаж товарів може здійснюватися як на митній території України, так і за її межами.

У разі продажу товарів на митній території України товар передається нерезиденту без перетину кордону України. Місцем поставки товару нерезиденту є митна територія України (пп. «а» п. 185.1, п. 186.1 ПКУ [13]), тому операція оподатковується ПДВ за ставкою 20%. Податкові зобов'язання виникають у продавця на дату першої події: або отримання передоплати від нерезидента (оскільки фактичне вивезення товару за межі України не здійснюється, норма п. 187.11 ПКУ [13] в даному випадку не працює) або відвантаження йому товару (п. 187.1 ПКУ [13]).

Якщо товар купується і продається нерезиденту за межами митної території України, то в цьому випадку територія України не є місцем поставки, як наслідок, об'єкта обкладення ПДВ не буде (пл. «а» п. 185.1,

п. 186.1 ПКУ [13]), податкова накладна за цією операцією не виписується і в декларації такий продаж не відбивається.

6.2 Повернення експортного товару

Підстави для повернення товарів повинні бути прописані в ЗЕД-контракті. Якщо підстави в ньому не відображені, необхідно керуватися загальними нормами права.

У контракті може бути також передбачено законодавство країни, яким сторони будуть користуватися для врегулювання спірних ситуацій. За відсутності такої інформації, для договорів купівлі-продажу має застосовуватися право країни продавця (ч. 2, 3 ст. 32, ст. 44 Закону України «Про міжнародне приватне право» [17]). Відносно українських товарів, призначених для експорту, таким правом є право держави України.

Отже, якщо в контракті відсутні спеціальні домовленості, то, відповідно до Цивільного кодексу України, покупець може повернути товар, в тому числі, в таких випадках:

- якщо складові товару або документи, що стосуються товару, не передані продавцем у встановлений строк (ч. 2 ст. 666);
- якщо продавець переданий покупцеві меншу кількість товару, ніж це встановлено договором (ч. 1 ст. 670);
- якщо продавець передав товар в асортименті, що не відповідає умовам договору (ч. 1 ст. 672);
- якщо продавець передав товар неналежної якості з істотними недоліками (ч. 2 ст. 678);
- якщо виробник товару відповідно до закону відкликає його у покупця (ст. 681);
- якщо продавець передав недоукомплектований товар та упродовж розумного строку його не було доукомплектовано (ч. 2 ст. 684);
- на вимогу продавця, якщо покупець прострочив його оплату (ч. 2 ст. 697 ЦКУ [19]).

Відповідно до українського законодавства покупець має право пред'являти претензії продавцеві протягом встановленого договором терміну. У разі відсутності такого терміну в договорі, для товару, на який не встановлено гарантійний строк або строк придатності, він становить 2 роки, а для товару з гарантійним терміном - період такого терміну (ч. 2, 3 ст. 680 ЦКУ [19]).

За недоліки товару, виявлені покупцем після закінчення гарантійного терміну або терміну придатності, продавець несе відповідальність, якщо покупець доведе, що недоліки виникли до передачі йому товару або з причин, які існували до цього моменту (ч. 5 ст. 680 ЦКУ [19]).

Товари, вивезені за межі митної території України в режимі експорту, можуть бути повернуті в митному режимі реімпорту або імпорту.

1. Повернення експортного товару в режимі **реімпорту**.

Реімпорт - це митний режим, відповідно до якого товари, вивезені за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД (ч. 1 ст. 77 МКУ [6]).

В режим реімпорту поміщають, зокрема, товари, які були вивезено в режимі експорту і які повертаються в зв'язку з неналежним виконанням умов ЗЕД-контракту або з інших причин, що перешкоджає його виконанню (п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [6]).

Щоб оформити повернуті нерезидентом товари у режимі реімпорту, потрібно дотримуватися таких умов:

- товар повинен бути повернутий в Україну не пізніше 6 місяців з дня вивезення;
- він повинен знаходитися в тому ж стані, в якому був оформлений в режим експорту, крім природних змін якісних і / або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та користування, в результаті якого були виявлені недоліки, що викликали реімпорт товарів.

При цьому допускається, що (ч. 3 ст. 78 МКУ [6]):

- товари під час перебування за кордоном могли піддаватися операціям, необхідним для їх збереження, а також необхідного технічного обслуговування або ремонту;
- їх стан могло бути змінено в результаті аварії або дії обставин непереборної сили, за умови, що факт аварії або форс-мажору підтверджується документально в установленому порядку;
- в режим реімпорту поміщається тільки частина експортованих товарів.

Якщо всі ці умови дотримані, тоді товари, поміщені в режим реімпорту, звільняються від обкладення ввізним митом і додатковим імпортом збором (ст. 283 МКУ [6]).

Крім того, після поміщення товарів у режим реімпорту, відповідно до п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [6], суми вивізного мита (стягується тільки за окремі товари), сплачені при експорті цих товарів, можна повернути (ст. 81 МКУ [6]).

Незважаючи на те, що ввезення товарів у режимі реімпорту звільнено від усіх митних платежів, повернення в зв'язку з невиконанням договору, передбачено п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [6], є винятком з правил - ввезення повернутого нерезидентом товару в режимі реімпорту обкладається ПДВ і акцизним податком (ст. 51 МКУ [6]; п. 206.3, пп. 213.3.3 ПКУ [13]).

2. Повернення експортного товару в режимі **імпорту**.

Повернення товарів в митному режимі імпорту не вимагає дотримання певних умов - товари випускаються у вільний обіг на митній території України, проте, за умови сплати митних платежів та виконання всіх необхідних митних процедур (ч. 1 ст. 74 МКУ [6]).

У разі, якщо подальше використання повернутих товарів у господарській діяльності підприємства не є доцільним, митним кодексом передбачений митний режим знищення або руйнування та митний режим відмо-

ви на користь держави, які підходять для такої ситуації і припускають при дотриманні умов, визначених цими режимами, повне звільнення від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт цих товарів. Крім того не застосовуються заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Знищення або руйнування - це режим, відповідно до якого іноземні товари, під митним контролем, знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх подальшого використання (ст. 175 МКУ [6]), (див. також с. 47).

Знищення або руйнування товарів допускається з письмового дозволу митного органу, наданого на підставі заяви. Дозвіл видається, якщо договір на знищення або руйнування товарів укладений з підприємством, уповноваженим на це відповідно до законодавства, а також отримано дозволу на знищення (руйнування) товарів від держорганів, якщо в їх повноваження яких входить контроль за переміщенням таких товарів.

При цьому, всі витрати на знищення товарів здійснюються за рахунків їх власника, уповноваженої ним особи чи інших зацікавлених осіб (ч. 1 ст. 178 МКУ [6]). У разі, якщо в процесі знищення утворюються відходи, які можна використовувати, то їх також необхідно розмитнювати (ч. 1 ст. 179 МКУ [6]).

Якщо товари, які планується знищити або зруйнувати, можливо помістити в режим відмови на користь держави, митний орган, з урахуванням положення «Перелік товарів, які не можуть бути поміщені у митний режим відмови на користь держави» [54], письмово пропонує заявнику вибрати даний режим. При отриманні згоди від декларанта товари поміщаються в даний режим.

Відмова на користь держави - це митний режим, при якому власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь (ст. 183 МКУ [6]), (див. також с. 48).

У бухгалтерському обліку для обліку сум коригування доходу при поверненні товарів продавець використовує субрахунок 704 «Вирахування з доходу» в кореспонденції з кредитом субрахунка 362 «Розрахунки з покупцями в іновалюті», де відображається вартість повернутих покупцем товарів. За кредитом субрахунка 704 «Вирахування з доходу» відображається списання дебетових оборотів на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Також потрібно відобразити собівартість поверненого товару методом «сторно»:

- Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів» – Кт 281 «Товари» (відображається повернення товару та зменшення собівартості реалізованих товарів);

- Дт 791 – Кт 902 (відбивається собівартість поверненого товару, врахована при формуванні фінансового результату).

Особливості відображення курсових різниць залежать від того, чи встиг нерезидент розрахуватися за товари до їх повернення. Якщо встиг (передплата або постоплата), то ніяких особливостей немає - курсові різниці за

монетарними заборгованостям розраховуються, а за немонетарними - ні.

Якщо ж товар на момент повернення не був оплачений нерезидентом, то монетарна заборгованість, по якій вже могли бути розраховані курсові різниці (наприклад, на дату балансу), стає немонетарною. Це означає, що повернення товарів відображається за курсом на дату його відвантаження.

Реімпорт, здійснений на підставі п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [6], обкладається ПДВ за передбаченими ставками 20% або 7% (п. 206.3 ПКУ [13]). Імпорт після експорту також оподатковується в загальному порядку (п. 206.2 ПКУ [13]).

При ввезенні товарів на митну територію України відповідно до п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [6] в митному режимі реімпорту, як і при імпорті, платник включає суму ПДВ, сплачену при їх митному оформленні, до складу податкового кредиту на підставі належним чином оформленої митної декларації.

Приклад 6.4. Повернення експортного товару в режимі реімпорту. Підприємство експортувало нерезиденту товар на суму 34000 дол. США. Собівартість реалізованих товарів становить 689000 грн. Нерезидент не здійснив оплату за поставлений товар. У зв'язку з виявленням браку товар був повернений продавцю. Товар був ввезений на митну територію України в режимі реімпорту. Резидент планує в подальшому усунути недоліки і реалізувати товар на території України.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.4. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.4 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	19.04. Курс НБУ: 27,54 грн за \$ 1. Відвантажені товари на експорт (\$ 34000 × 27,54)	Митна декларація	362	702	<u>\$ 34000</u> 936360,00
2	Відображено собівартість реалізованих товарів	Регістри бухгалтеру	902	281	689000,00
3	30.04. Курс НБУ: 27,60 грн за \$ 1. Відображено на дату балансу курсова різниця по заборгованості нерезидента (\$ 34000 × (27,60 - 27,54))	Регістри бухгалтеру	362	714	2040,00
4	Списані на фінансовий результат: - дохід від реалізації товарів	Регістри бухгалтеру	702	791	936360,00
	- собівартість реалізованих товарів	Регістри бухгалтеру	791	902	689000,00
	- курсова різниця	Регістри бухгалтеру	714	791	2040,00
5	05.05. Курс НБУ: 27,65 грн за \$ 1. Повернуто товар нерезидентом. Оформлена МД на реімпорт товарів (\$ 34000 × 27,54)	Митна декларація	704	362	<u>\$ 34000</u> 936360,00

Продовження таблиці 6.4

1	2	3	4	5	6
6	Відображено ПК з ПДВ (\$ 34000 × 27,65 × 20%)	Митна декларація	641	377	188020,00
7	Сплачено ПДВ	Митна декларація, виписка банку	377	311	188020,00
8	Відкориговано методом «сторно»: - дохід від реалізації товарів	Бухгалтерська довідка	702	791	936360,00
	- собівартість реалізованих то- варів	Бухгалтерська довідка	791	902	689000,00
	- курсова різниця	Бухгалтерська довідка	714	791	2040,00
9	Віднесені на фінрезультат ви- рахування з доходу	Регістри бухобліку	791	704	936360,00

6.3 Облік експорту послуг

Згідно п. 10 П(С)БО 15 [51] дохід від надання послуг визнається ви-
ходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу, якщо результат
операції може бути достовірно оцінений.

Як правило, дохід від надання послуг відображається за кредитом
субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» на дату підписання ак-
та наданих послуг, що підтверджує обсяг наданих послуг і містить їх
вартість (п. 10, 11 П(С)БО 15 [51]).

Нарівні з актом наданих послуг документом, що підтверджує факт
надання ЗЕД-послуги, також може виступати інвойс (ст. 9 Закону України
№ 996-XIV [36]). Однак, відображення в бухгалтерському обліку операції
надання послуг тільки на підставі належним чином оформленого інвойсу
(без складання акту наданих послуг) можливо тільки в разі його оплати,
підтвердженої відповідними документами.

Тобто, при експорті послуг, факту оплати рахунку (інвойсу) цілком
достатньо, для визнання угоди, що відбулася.

Як і в разі експорту товарів, факт отримання передоплати за послуги
не призводить до виникнення доходу в бухобліку (п. 6.4 П(С)БО 15 [51]).

Курс НБУ, виходячи з якого буде розрахований дохід в гривневому
еквіваленті, визначається за нормами П(С)БО 21 і залежить від того, яка
подія сталася раніше: оплата або поставка послуг.

Так, якщо **першою подією** за договором було:

- отримання **передоплати від нерезидента** - дохід визнається за
курсом НБУ на початок дня її надходження на розподільчий рахунок (суб-
рахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»). Якщо передоплата
була отримана частинами, дохід від реалізації послуг визнається в сумі

авансових платежів із застосуванням валютних курсів з урахуванням послідовності отримання таких платежів (п. 6 П(С)БО 21 [35]);

- **підписання акта** (іншого документа) - дохід визнається за курсом НБУ на початок дня дати такої операції (п. 5 П(С)БО 21 [35]). В цьому випадку грошова дебіторська заборгованість нерезидента (Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями») є монетарною статтею (він повинен оплатити надані йому послуги), а це означає, що по ній розраховуються курсові різниці на дату балансу (якщо на цю дату заборгованість залишилася непогашеною) і дату господарської операції (п. 8 П(С)БО 21 [35]).

Дохід від курсової різниці відображається за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а витрати - за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Якщо першою подією була передоплата, тоді виникає кредиторська заборгованість перед нерезидентом (Кт 6812 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті»), яка буде погашена наданими послугами. Тому курсові різниці по ній не розраховуються.

Як і в разі отримання (імпорту) послуг, порядок оподаткування операцій надання послуг нерезиденту податком на додану вартість залежить від місця їх надання.

Якщо місцем надання послуг є територія України, операція підлягає обкладенню ПДВ (пп. «б» п. 185.1 ПКУ [13]), якщо місце постачання послуг розташоване за межами України - об'єкта обкладення ПДВ не буде.

Як і в разі отримання (імпорту) послуг, місце надання послуг визнається відповідно до п. 186.2-186.4 податкового кодексу (табл.6.5).

Таблиця 6.5 – Визначення місця поставки послуг при експорті

Вид послуг	Що є місцем поставки	Де знаходиться місце поставки	Об'єкт оподаткування ПДВ
1	2	3	4
Послуги, пов'язані з рухомим майном, перераховані в пп. 186.2.1 ПКУ	Місце фактичного надання послуг	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги, пов'язані з нерухомим майном, перераховані в пп. 186.2.2 ПКУ	Фактичне місцезнаходження нерухомого майна	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інші подібні послуги (пп. 186.2.3 ПКУ)	Місце фактичного надання послуг	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги, перераховані в п. 186.3 ПКУ	Місце, де отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або місце постійного або переважного проживання одержувача-фізособи	За межами України (при експорті отримувач послуг - нерезидент)	Немає

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4
Послуги, не включені в п. 186.2, 186.3 ПКУ (п. 186.4 ПКУ)	Місце реєстрації постачальника послуг	Україна (при експорті постачальник послуг - Резидент)	€

Якщо місцем поставки (надання) послуг є територія України, то така операція є об'єктом оподаткування ПДВ.

Згідно п. 188.1 ПКУ [13] база оподаткування визначається виходячи з договірної вартості послуг, але не нижче:

- ціни придбання таких послуг (при перепродажі чужих послуг);
- звичайної ціни послуги (при надання послуг власними силами).

Згідно п. 187.1 [13] ПДВ нараховується в загальному порядку на дату першої з подій:

- зарахування коштів на банківський рахунок постачальника услуг;
- оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг.

Курс НБУ для перерахунку гривні береться на дату виникнення податкових зобов'язань

Якщо місце надання послуг знаходиться за межами митної території України, то така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ (пп. «б» п. 185 1 ПКУ [13]) і, як наслідок, податкова накладна за цією операцією не оформлюється (п. 17 Наказ МФУ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», від 31.12.2015, № 1307 [55]).

Приклад 6.5. Експорт послуг на умовах подальшої оплати. Місце поставки послуг - Україна.

Підприємство-резидент надало нерезиденту маркетингові послуги. Місцем їх поставки згідно п. 186.4 ПКУ [13] є місце реєстрації постачальника, тобто територія України. Вартість послуг згідно договору становить 3900 євро з ПДВ. Послуги були надані 23.03, а оплачені - 15.04.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.6. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.6 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	22.03 Курс НБУ: 33,45 грн за € 1. Надано послуги нерезиденту (підписаний акт наданих послуг) (€ 3900 × 33,45)	Акт наданих послуг	362	703	€ 3900 130455,00

Продовження таблиці 6.6

1	2	3	4	5	6
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	2174,25
3	31.03 Курс НБУ: 33,35 грн за € 1. Нарахована на дату балансу курсова різниця по монетарній заборгованості ($€ 3900 \times (33,35 - 33,45)$)	Бухгалтерська довідка	945	362	390,00
4	15.04. Курс НБУ: 33,39 грн за € 1. Надійшла оплата за послуги	Виписка банку	316	362	$€ \frac{3900}{130221,00}$
5	Нарахована курсова різниця на дату погашення заборгованості ($€ 3900 \times (33,9 - 33,35)$)	Бухгалтерська довідка	362	714	156,00

Приклад 6.6. Експорт послуг на умовах подальшої оплати, місце поставки послуг знаходиться за межами України.

Підприємство - резидент надало нерезиденту консультаційні послуги. Місцем поставки таких послуг, відповідно до пп. «в» п. 186.3 ПКУ є фактичне місцезнаходження одержувача послуг, тобто за межами України. Вартість послуг згідно договору становить 3900 євро. Підприємство отримало передоплату від нерезидента 22.03. Акт наданих послуг підписано 15.04 поточного року.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.7. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.7 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	22.03. Курс НБУ: 33,45 грн за € 1. Отримано передоплату за консультаційні послуги. ($€ 3900 \times 33,45$)	Виписка банку	316	6812	$€ \frac{3900}{130455,00}$
2	23.03. Курс НБУ: 33,42 грн за € 1. Зараховано кошти в іновалюті з розподільчого на поточний валютний рахунок	Виписка банку	312	316	$€ \frac{3900}{130338,00}$

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4	5	6
3	Відображено курсову різницю від перерахунку коштів в інвалюті ($\text{€ } 3900 \times (33,42 - 33,45)$)	Бухгалтерська довідка	945	316	117
4	15.04. Курс НБУ: 33,39 грн за € 1. Підписано акт наданих послуг. ($\text{€ } 3900 \times 33,45$) ¹	Акт наданих послуг	362	703	$\frac{\text{€ } 3900}{130455,00}$
5	Списана на витрати собівартість послуг (сума приведена умовно)	Бухгалтерська довідка	903	23	98000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	Бухгалтерська довідка	6812	362	$\frac{\text{€ } 3900}{130455,00}$
7	Списані на фінансовий результат: - дохід від реалізації послуг	Регістри бухобліку	703	791	$\frac{130455,00}{0}$
	- собівартість послуг	Регістри бухобліку	791	903	98000,00
	- витрати від курсової різниці	Регістри бухобліку	791	945	117

Примітки 1. якщо першою подією в операції продажу за інвалюту є передоплата, то така заборгованість є немонетарною і в обліку не перераховується, а відображається за курсом НБУ на дату передоплати. Дохід при відвантаженні в бухобліку відображається також із застосуванням валютного курсу НБУ на дату передоплати (п. 6 П(С)БО 21).

Приклад 6.7 Експорт послуг на умовах часткової передоплати, місце поставки послуг знаходиться за межами України.

Підприємство-резидент надало нерезиденту юридичні послуги на суму 3900 євро на умовах передоплати частинами з подальшим прийманням послуг. Місцем поставки таких послуг, відповідно до пп. «в» п. 186.3 ПКУ є фактичне місцезнаходження одержувача послуг, тобто за межами України.

Журнал реєстрації господарських операцій наведено в таблиці 6.8. Курси НБУ наведені умовно.

Таблиця 6.8 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	22.03. Курс НБУ: 33,45 грн за € 1. Отримано передоплату в розмірі 35% за консультаційні послуги. $(€ 3900 \times 40\% \times 33,45)^1$	Виписка банку	316	6812	€ <u>1560</u> 52182,00
2	23.03. Курс НБУ: 33,42 грн за € 1. Зараховано кошти в інвалюті з розподільчого на поточний валютний рахунок	Виписка банку	312	316	€ <u>1560</u> 52135,20
3	Відображено курсову різницю від перерахунку коштів в інвалюті $(€ 1560 \times (33,42 - 33,45))$	Бухгалтерська довідка	945	316	46,80
4	06.04. Курс НБУ: 33,50 грн за € 1. Отримано передоплату в розмірі 60% за консультаційні послуги. $(€ 3900 \times 60\% \times 33,50)$	Виписка банку	316	6812	€ <u>2340</u> 78390,00
5	07.04. Курс НБУ: 33,49 грн за € 1. Зараховано кошти в інвалюті з розподільчого на поточний валютний рахунок	Виписка банку	312	316	€ <u>3900</u> 78366,60
6	Відображено курсову різницю від перерахунку коштів в інвалюті $(€ 2340 \times (33,49 - 33,50))$	Бухгалтерська довідка	945	316	23,40
7	15.04. Курс НБУ: 33,39 грн за € 1. Підписано акт наданих послуг. $(€ 1560 \times 33,45 + 2340 \times 33,50)$	Акт наданих послуг	362	703	€ <u>3900</u> 130572,00
8	Закрито розрахунки за передоплатою	Регістри бухобліку	6812	362	\$ <u>3900</u> 130572,00

Примітки 1. Якщо реалізуються послуги, переплачені частинами, їх вартість перераховуєте в гривні із застосуванням курсів НБУ на кожен дату надходження інвалюти (п. 6 П(С)БО 21).

6.4 Завдання для самоконтролю

6.4.1 Питання до обговорення

1. Експорт товарів – це...
2. Які умови повинен виконати експортер для поміщення товарів у режим експорту?
3. При дотриманні яких умов визнають дохід від реалізації продукції?

4. У який момент може відбуватися передача товару у власність покупця за договором купівлі-продажу?
5. Як обліковується операція експорту товарів, якщо перша подія – відвантаження товарів?
6. Як визначається база оподаткування експортованих товарів ввезених на Україну?
7. Що включає в себе «Положення про Митні декларації»?
8. У яких випадках покупець може повернути товар?
9. Що означає режим знищення або руйнування?
10. Відмова на користь держави – це...

6.4.2 Тести

1. Експорт товарів – це:

- а) продаж іноземним суб'єктам господарювання та вивезення за межі України товарів, раніше імпортованих на територію України;
- б) продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;
- в) продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;
- г) режим, відповідно до якого іноземні товари, під митним контролем, знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх подальшого використання.

2. Для поміщення товарів у режим експорту експортер повинен:

- а) сплатити встановлені митні платежі;
- б) подати митним органам документи на товар;
- в) зареєструвати товар;
- г) вірні відповіді а та б.

3. Дохід від реалізації продукції визнають при дотриманні таких умов:

- а) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією;
- б) сума доходу може бути достовірно визначена;
- в) покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;
- г) усі відповіді вірні.

4. Якщо перша подія - відвантаження товарів, то дохід:

- а) в обліку не відображається;

б) визначається із застосуванням валютного курсу, який діяв на дату отримання кожного з авансів;

в) визначають за курсом НБУ на дату отримання передоплати;

г) визначається на дату переходу права власності на товар.

5. При відвантаженні товару на умовах часткової передоплати дохід:

а) визначають за курсом НБУ на дату отримання авансу;

б) визначається на дату переходу права власності на товар;

в) в обліку не відображається;

г) визначається із застосуванням валютного курсу, який діяв на дату отримання кожного з авансів.

6. Визнання доходу в обліку відображається господарським проведенням:

а) Дт 316 Кт 362 (6812);

б) Дт 312 Кт 316;

в) Дт 362 Кт 702;

г) немає правильної відповіді.

7. Отримання плати за товар супроводжується проведенням:

а) Дт 362 Кт 702;

б) Дт 312 Кт 316;

в) Дт 316 Кт 362;

г) Дт 302 Кт 316.

8. Датою виникнення податкових зобов'язань при експорті товару є:

а) дата оформлення митної декларації;

б) дата передачі товару;

в) дата перерахування коштів;

г) на наступний день.

9. Підстави для повернення товарів повинні бути прописані в:

а) договорі купівлі-продажу;

б) видатковій накладній;

в) специфікації;

г) ЗЕД-контракті.

10. Покупець може повернути товар в таких випадках:

а) якщо продавець передав товар неналежної якості з істотними недоліками;

б) якщо продавець передав товар в асортименті, що не відповідає умовам договору;

в) якщо виробник товару відповідно до закону відкликає його у покупця;

г) усі відповіді вірні.

7 ОБЛІК ВІДРЯДНИХ ВИТРАТ

7.1 Склад витрат на відрядження

Для зручності в роботі більшість підприємств складає та затверджує внутрішній документ «Положення про службові відрядження», в якому, серед іншого, вказується:

- порядок складання кошторису витрат на відрядження, порядок видачі авансу і повернення невикористаного залишку після прибуття відрядженого з поїздки;

- конкретні розміри добових на підприємстві (на розсуд керівництва в різні держави і/або різним категоріям працівників можуть бути встановлені різні розміри добових);

- правила компенсації витрат, понесених у відрядженні (для ознайомлення працівників, які направляються у відрядження, можна прописати, які первинні документи вони повинні представити з тих чи інших витрат);

- кількісні обмеження витрат на відрядження (керівник вправі закріпити види транспорту і категорії готелів, в яких має право зупинятися працівник);

- терміни відрядження, в залежності від її завдань і цілей;

- порядок подання керівнику звіту про відрядження: зміст звіту, за якою формою і в які терміни повинен бути підготовлений (цей звіт не є обов'язковим, але у деяких випадках його складання може бути доцільним щодо підтвердження зв'язку витрат на відрядження з господарською діяльністю підприємства);

- порядок подання до бухгалтерії Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, за формою, затвердженою наказом МФУ «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання», від 28.09.2015, № 841 (Додаток Б) [56].

З введенням в лютому 2019 року в дію Закону України «Про валюту та Валютні операції» № 2473-VIII [2], втратили силу багато нормативно-правових актів НБУ, які регламентують проведення валютних операцій, серед яких, зокрема, Правила № 200, що регулювали порядок використання готівкової інвалюти. У зв'язку з чим суб'єктам господарювання необхідно орієнтуватися на нові нормативні документи, головним чином, на Положення «Про здійснення операцій із валютними цінностями» [28], Положення «Про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» [30] і Положення «Про транскордонне переміщення валютних цінностей» [57].

Якщо Положення про відрядження містить посилання на застарілі норми, що втратили силу і в ньому не враховані нові валютні норми, то в нього потрібно внести відповідні зміни.

Згідно з нормативними документами Кодексом законів про працю [58], Інструкцією МФУ «Про службові відрядження в межах України та за кордон» № 59 [59], пп. 170.9.1 Податковим кодексом України [13] працівникові, що перебуває у відрядженні, можуть бути компенсовані добові та інші витрати на відрядження.

Згідно з пп. «а» пп. 170.9.1 ПКУ [13] «добові» - це виплати, які покривають витрати працівника на харчування та інші особисті потреби, які не потребують документального підтвердження.

Граничний розмір добових по Україні та за кордоном різний:

- по Україні - 0,1 МЗП;
- за кордоном - 80 євро за кожен день відрядження за офіційним курсом НБУ в розрахунку за кожен день.

Підприємство може встановлювати добові як вище, так і нижче цього розміру, проте, наднормативні добові при цьому будуть обкладатися ПДФО із застосуванням натурального коефіцієнта та військовим збором.

Згідно з пп. 170.9.1 ПКУ [13], сума добових визначається:

- для відрядження в межах країн, в'їзд на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), - згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- для відрядження до країн, в'їзд на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), - згідно з наказом про відрядження при наявності документальних доказів перебування особи у відрядженні (відміток прикордонних служб про перетин кордону, проїзних документів, рахунків на проживання і / або будь-яких інших документів, що підтверджують фактичне перебування особи у відрядженні).

Під час закордонного відрядження добові можуть виплачуватися як за українськими, так і по закордонним нормам. Згідно п. 16.1, 16.2 розд. III Інструкції № 59 [59]:

- добові за день вибуття, день прибуття і дні проїзду по Україні виплачуються за українськими нормами;
- добові за день останньої пересадки в Україні на інший транспортний засіб під час прямування у відрядження і повернення з неї, а також дні перебування за кордоном - по закордонним нормам.

Так, наприклад, працівника направлено у відрядження з Харків до Кракова для взяття участі у роботі міжнародної виставці. Вечером 29 травня робітник на автобусі вирушає з Харків. 30 травня здійснює пересадку у Львові і в ранці 31 травня прибуває до Кракова. 3 червня працівник вирушає з Кракова, прибуває до Львів, здійснює пересадку і 4 червня повертається до Харків.

Таким чином, добові за 29 травня та 4 червня нараховуються за українськими нормами, а добові з 30 травня по 3 червня – за закордонними нормами.

Однак, на практиці, у зв'язку з можливою затримкою рейсів, не завжди можливо попередньо розрахувати, за який день, якого розміру добові видавати. Остаточний розрахунок з працівником проводиться після

затвердження Звіту про використання коштів.

Крім того, згідно з пп. «а» пп. 170.9.1 ПКУ [13] передбачено 80 євро за курсом НБУ за кожен день окремо, а за бухгалтерськими правилами інвалютні витрати відображаються в обліку за курсом НБУ на дату видачі авансу (в межах авансу) або на дату затвердження Звіту (в сумі понад авансу або в випадку, якщо аванс не видавався) (п. 5, 6 П(С)БО 21 [35]).

На практиці цей нюанс багатьох вводить в оману. Коливання курсу інвалюти можуть привести до того, що виданий про інвалюті аванс в перерахунку на гривні вийде за межі, що не обкладаються ПДФО і військовим збором. Таке перевищення буде вважатися надміру витраченими коштами, і його доведеться обкласти ПДФО із застосуванням натурального коефіцієнта та військовим збором. Щоб цього уникнути, різницю в курсах НБУ працівник повинен буде повернути (або недоотримати, якщо аванс не видавався). Також рекомендується виплачувати аванс в сумі трохи меншою, ніж 80 євро за один день відрядження.

Не потрапляють під оподаткування ПДФО і військовим збором витрати на відрядження, перераховані в пп. «а» пп. 170.9.1 ПКУ [13] і в розділі III Інструкції №59 [59]. До них, зокрема, відносяться витрати на:

- оформлення закордонних паспортів і віз;
- обов'язкове страхування, страхування життя або здоров'я працівника або його цивільної відповідальності при використанні у відрядженні транспортного засобу, якщо таке страхування є обов'язковим згідно із законами країни відрядження або транзитних країн;
- проїзд, провезення багажу і бронювання квитків, включаючи поїздки за місцем відрядження;
- оплату проживання в готелях (мотелях), а також включені до готельних рахунків витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, ремонт, прасування одягу, ремонт взуття). Витрати на харчування, включені до готельних рахунків, небюджетні підприємства не віднімають з добових (якщо інше не передбачено Положенням про службові відрядження [59]);
- бронювання місць для проживання;
- оплату службових телефонних переговорів,
- переклад підтвердних документів, виданих іноземною мовою.

Обов'язковою умовою відшкодування понесених витрат є документальне їх підтвердження.

За загальними правилами документами про оплату в готівковій або безготівковій формі вважаються платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек РРО, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до ПКО. Якщо квитки на поїзд можна придбати через Інтернет, то, згідно з п. 5.6 «Порядку оформлення розрахункових и звітних документів при здійсненні продажу проїзних и перевізних документів на залізничному транспорті» № 331/137 [60], розрахунковим документом є роздрукований квиток (посадковий документ).

При польотах на літаку відряджений працівник повинен подати разом зі Звітом роздруковку електронного квитка з вказаним маршрутом

(маршрут - квитанція), оригінал бумажного посадкового талона або роздруковку електронного посадкового талона (при онлайн - реєстрації) і документ про оплату.

При відсутності посадкового талона або документа про оплату компенсація витрат на авіапереліт є додатковим благом з утриманням ПДФО та військового збору.

Добові та інші витрати не обкладаються ПДФО і військовим збором тільки за умови, що відрядження пов'язане з господарською діяльністю підприємства. Для підтвердження того, що відрядження має господарський характер платник податків повинен мати;

- укладений ЗЕД-договір;
- запрошення приймаючої сторони (причому її вид діяльності повинен відповідати виду діяльності запрошеної сторони);
- інші документи, що свідчать про бажання встановити цивільно - правові відносини (наприклад, протокол про наміри);
- документи, що підтверджують участь відрядженого працівника в переговорах, конференціях або симпозіумах (їх тематика повинна відповідати діяльності платника податків).

У зв'язку з чим працівникові рекомендується привезти порядок денний заходу, роздаткові матеріали, проспекти, буклети та інші докази перебування на зазначених заходах. Для підтвердження зв'язку відрядження з госпдіяльністю підприємства досить мати хоча б один з вищезгаданих документів.

7.2 Аванс на відрядження

Згідно ст. 121 Кодексу законів про працю [58] працівники мають право на відшкодування витрат та одержання інших компенсацій у зв'язку зі службовими відрядженнями.

Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються:

- добові за час перебування у відрядженні;
- вартість проїзду до місця призначення і назад;
- витрати по найму житлового приміщення в порядку і розмірах, що встановлюються законодавством.

Недотримання норм ст. 121 [58] призводить до штрафів в розмірі 10 МЗП за кожного співробітника, щодо якого допущено порушення. При обчисленні суми штрафу береться розмір МЗП, встановлений на момент виявлення правопорушення.

Якщо працівник не буде забезпечений авансом на відрядження, то винних у цьому посадових осіб підприємства можуть притягнути до адміністративної відповідальності за порушення законодавства про працю у вигляді штрафу в розмірі від 510 до 1700 грн. згідно зі ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення, № 8073-X (далі КУпАП) [61].

Розмір авансу повинен покривати витрати, на компенсацію яких працівник має право (ст. 121 [58] і пп. 170.9.1 [13]), при цьому розрахунок авансу може бути приблизним - остаточну суму витрат, що підлягають компенсації, можна буде дізнатися лише після того, як працівник повернеться з відрядження і надасть звіт.

Якщо підприємство самостійно придбає працівникові транспортні квитки і оплачує проживання за безготівковим розрахунком, то, в цьому випадку, аванс видається тільки в розмірі добових.

Аванс може бути виданий готівкою з каси підприємства або перерахований на платіжну картку (особисту або корпоративну).

Як правило, в закордонному відрядженні одну частину часу працівник перебуває в Україні, іншу - за кордоном, отже, його необхідно забезпечити коштами як в національній, так і в іноземній валюті.

Однак, для небюджетних підприємств валюта авансу нормативними документами не встановлена. У зв'язку з чим, порядок визначення валюти авансу необхідно зафіксувати в Положенні про службові відрядження або скористатися Інструкцією № 59 (для бюджетних установ), згідно з якою аванс на відрядження за кордон може бути виданий в:

- національній валюті держави, куди відряджається працівник;
- вільно конвертованій валюті, що не суперечить нормам валютного законодавства.

Самостійно здобувати інвалюту на території України в обмінному пункті за рахунок гривневого авансу працівник не має права, тому що він діє від імені підприємства, а підприємства можуть купувати інвалюту тільки через банки, зі свого поточного рахунку.

Згідно п. 42 [52] **резиденти** - юридичні особи та фізичні особи-підприємці, представництва юросіб - нерезидентів мають право проводити розрахунки щодо забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон, а також розрахунки з оплати представницьких витрат на організацію офіційних заходів за кордоном з використанням готівкової інвалюти, знятої для цих цілей з власних поточних рахунків.

Для видачі інвалютного авансу в готівковій формі підприємство може або використовувати інвалюту, яка вже знаходиться на його поточному валютному рахунку або придбати її. Для чого у підприємства повинен бути відкритим поточний валютний рахунок. У разі його відсутності його необхідно відкрити. Порядок відкриття валютного рахунку наведено в п. 3.1, 3.2 Інструкції «Про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів», № 492 [62].

Після покупки інвалюти необхідно зняти з поточного рахунку на підставі поданого в банк переліку документів.

На сьогоднішній день уповноважені банки самостійно, на підставі своїх внутрішніх документів, приймають рішення про необхідність подачі клієнтом документів, пов'язаних із здійсненням валютної операції.

Форма заяви на видачу готівкової валюти приведена в додатку 11, а форма довіреності (для отримання інвалюти в касі банку) - в додатку 1 до «Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні» [63].

Видана з каси готівкова інвалюта відображається в обліку за курсом НБУ на дату видачі авансу (п. 5 П(С)БО 21 [35]). Витрати визнаються на дату затвердження Звіту за курсом НБУ або на дату видачі авансу, або на дату конвертації інвалюти (якщо видана інвалюта відрізняється від валюти країни відрядження), або на дату затвердження Звіту (якщо відсутні документи про конвертацію).

Після повернення з відрядження суми, видані працівникові в межах авансу, не перераховуються, якщо валюта авансу збігається з валютою відрядження (немонетарна заборгованість). Якщо у відрядженні працівник обмінював одну інвалюту на іншу, то розрахунки з працівником в межах авансу можна здійснювати за комерційним обмінним курсом, зазначеним у документах про покупку інвалюти, або за крос курсом на дату затвердження звіту (у разі відсутності документів) (п. 19 розд. III Інструкції № 59 [59]).

Невитрачену частину авансу працівник зобов'язаний повернути в касу. В обліку така операція відображається за курсом НБУ на дату повернення (п. 5 [35]).

Порядок вивезення інвалюти регламентований п. 5, 6 [57] і п. 18 [30]. Згідно з якими, фізособи мають право ввозити в Україну та вивозити за кордон готівкову інвалюту і банківські метали на суму, що не перевищує в еквіваленті 10000 євро без письмового декларування митному органу.

У разі перевищення встановленого ліміту знадобиться письмове декларування всієї суми та підтверджувальні документи на суму перевищення.

Працівник також може купити інвалюту за кордоном. Прямої законодавчої заборони на проведення такої операції - немає.

Визнання витрат в обліку здійснюється на дату затвердження звіту за курсом НБУ, на дату конвертації гривні в іноземну валюту (за наявності документів) або на дату затвердження отчета (при відсутності документів про конвертацію) (п. 5 [35]).

Розрахунки з працівником в межах авансу можна виробляти за комерційним обмінним курсом, зазначеним у документах про покупку інвалюти, або за крос курсом на дату затвердження Звіту (в разі відсутності документів) (п. 19 розд III [59]).

З точки зору зручності і безпеки, для забезпечення відряджених працівників грошима краще застосовувати корпоративні платіжні картки (далі КПК) або особисті платіжні картки (далі ОПК).

Суми перерахованого на платіжні картки авансу не потрібно відображати у касовій книзі підприємства, так як в даному випадку немає руху грошових коштів в готівковій формі. Каса буде задіяна, тільки якщо працівник після повернення з відрядження поверне невикористану частину отриманого авансу, знятого з карток. Ця повернута частина і буде оприбуткована в касі (п. 20 «Положення про ведення касових операцій у національній Валюті в Україні», № 148 [64]).

1) Якщо аванс виплачений в інвалюті на ОПК, то датою видачі авансу є дата перерахування грошових коштів на ОПК, що рівносильно видачі готівки під звіт.

Документом, що підтверджує видачу авансу, є платіжне доручення про перерахування грошових коштів на ОПК працівника на підставі наказу про відрядження або виписки банку.

Документ, що підтверджує зняття готівки з ОПК не потрібен, якщо валюта авансу не відрізняється від валюти країни відрядження. Такий документ не потрібно представляти в бухгалтерію, так як він не свідчить про отримання авансу і не підтверджує понесені витрати. Якщо ж валюта авансу відрізняється від валюти країни відрядження, то працівникові необхідно зберегти документи про обмін інвалюти.

В обліку валюта, перерахована на ОПК, відбивається за курсом НБУ на дату перерахування (п. 5 [35]).

Якщо валюта авансу і валюта країни відрядження збігаються, то визнання витрат в обліку на дату затвердження Звіту здійснюється за курсом НБУ на дату видачі авансу, якщо не збігаються - за курсом НБУ на дату затвердження звіту (п. 5 [35]).

Суми, видані працівникові в межах авансу, або не перераховуються (якщо аванс і звіт в одній валюті), або перераховуються за комерційним обмінним курсом, зазначеним у документах про покупку інвалюти, а якщо документів немає - по крос-курсу НБУ на дату затвердження Звіту (п. 19 розд. III [59]).

Невикористана частина авансу повинна бути повернута в встановлені терміни в валюті авансу і відображена в обліку за курсом НБУ на дату повернення (п. 17 розд. III Інструкція № 59 [59]).

2) Якщо аванс виплачений на гривневу (з можливістю розрахунків в інвалюті) ОПК, то датою видачі авансу є дата перерахування грошових коштів на ОПК, що рівносильно видачі готівки під звіт.

Документом, що підтверджує видачу авансу служить платіжне доручення про перерахування грошових коштів на ОПК працівника на підставі наказу про відрядження або виписки банку.

Документи, що підтверджують зняття готівки з ОПК (чеки банкомату, сліпи, квитанції платіжного термінала), необхідно зберегти і подати до бухгалтерії разом з звітом (п. 20 Положення № 148 [64]). Також необхідно зберегти квитанції про обмін інвалюти для остаточного розрахунку по відрядженню (п. 19 розд. III [59]).

При конвертації інвалюти прямо на картці в момент скоєння валютного платежу, після повернення з відрядження, також необхідно отримати банківську виписку по рахунку.

Визнання витрат в обліку здійснюється за курсом НБУ на дату затвердження звіту (п. 5 [35]).

Розрахунки з працівником в межах авансу здійснюються за комерційним обмінним курсом, зазначеним у документах про покупку інва-

люти, а якщо документів немає - по курсу - курсу НБУ на дату затвердження звіту (п. 19 розд. III [59]).

3) Якщо аванс виплачений на валютну або гривневу (з можливістю розрахунків в інвалюті) КПК, то датою видачі авансу є дата зняття готівки або перерахування безготівкових коштів в оплату витрат на відрядження (до цього моменту гроші залишаються в розпорядженні підприємства, адже КПК прив'язана до поточного рахунку підприємства).

Документи, що підтверджують видачу авансу: виписка банку, чек банкомата, квитанція платіжного термінала.

Документ, що підтверджує зняття готівки з КПК: чек банкомата, сліпи, квитанції платіжного термінала.

В обліку витрати визнаються на дату затвердження Звіту за курсом НБУ на дату транзакцій (зняття готівки або проведення працівником розрахунків з використанням КПК).

Після повернення з відрядження суми, видані працівникові в межах авансу, не перераховуються, якщо валюта авансу збігається з валютою країни відрядження, а якщо не збігається - перераховуються за комерційним обмінним курсом платіжної системи на підставі банківських виписок.

Залишок невикористаних коштів на КПК не рахується виданими під звіт. Невитрачена готівкова валюта, знята з КПК, повинна бути повернена в касу в установлені терміни. Згідно п. 20 [64] повернення невикористаних готівкових коштів повинен здійснюватися в тій інвалюті, яка була знята з КПК.

Комісію банку за зняття неособистих з КПК або за конвертацію валюти картки з валюту платежу відносять на витрати підприємства.

Після повернення із закордонного відрядження працівник повинен подати до бухгалтерії звіт і оригінали документів, що підтверджують витрати, а також оригінали документів про отримання готівки з поточного рахунку (чек банкомата, копію видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліп, квитанцію торгового терміналу). Крім того, як вже було зазначено, він зобов'язаний повернути невитрачений залишок готівки.

Якщо відряджений застосовував КПК, то звіт слід подати, а невикористані кошти повернути:

- до закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження
- якщо у відрядженні працівник знімав з картки готівку;
- до закінчення 10-го банківського дня після завершення відрядження
- якщо картка використовувалася їм тільки для безготівкових розрахунків.

У разі розбіжностей між звітними документами роботодавець може продовжити цей термін до 20 банківських днів для з'ясування питань, що виникли (пп. 170.9.3 [13], п. 3 [56]).

Комісію банку за зняття неособистих з КПК або за конвертацію валюти картки з валюту платежу відносять на витрати підприємства.

Якщо відряджений розплачувався і готівкою і картою, то рекомендується відзвітувати в 3-денний термін, що також спростить і прискорить остаточний розрахунок з працівником.

Якщо ж працівник використав ОПК, то звіт необхідно подати протягом 5 банківських днів після завершення відрядження (пп. «а» пп. 170.9.2 ПКУ [13]).

Невикористана і ввезена назад в Україну готівкова іновалюта повинна бути повернута в касу резидента протягом 3 днів і зарахована на його поточний рахунок протягом 5 днів з моменту оприбуткування в касі (п. 16 Положення № 5 [30], п. 20 [64]).

У разі, якщо надлишок іноземної валюти в установлений строк (до закінчення п'ятого банківського дня після завершення відрядження) не буде повернений, то така сума вважається надміру витраченими коштами. Цю суму необхідно включити до оподатковуваного доходу працівника і обкласти ПДФО із застосуванням натурального коефіцієнта та військовим збором (пп. 164.2.11, п. 164.5, пп. 170.9.1, пп. 1.2 п. 16 підрозділ. 10 розд. XX ПКУ [13]).

7.3 Завдання для самоконтролю

7.3.1 Питання до обговорення

1. Що зазначено в «Положенні про службові відрядження?»
2. Як визначають суму добових?
3. Який граничний розмір добових по Україні та закордоном?
4. Коли проводиться остаточний розрахунок з працівниками?
5. Які витрати не потрапляють під оподаткування ПДФО і військовим збором?
6. Що є обов'язковою умовою для відшкодування понесених витрат?
7. Які існують документи підтверджуючі оплату?
8. Що повинен мати платник податків для підтвердження того, що відрядження має господарський характер?
9. Яким способом може бути виплачений аванс?
10. Резиденти – це...

7.3.2 Тести

1. Добові – це:

а) виплати, які покривають витрати працівника на харчування та інші особисті потреби, які не потребують документального підтвердження;

б) виплати, які не покривають витрати працівника на харчування та інші особисті потреби;

в) виплати, які покривають витрати працівника на харчування та інші особисті потреби, які потребують документального підтвердження;

г) виплати, які покривають витрати працівника, але не на особисті потреби.

2. Граничний розмір добових по Україні дорівнює:

а) 500 грн;

б) 0,3 МЗП;

в) 0,1 МЗП;

г) 1200 грн.

3. Граничний розмір добових за кордоном дорівнює:

а) 100 євро;

б) 80 євро;

в) 60 євро;

г) 150 євро.

4. Не потрапляють під оподаткування ПДФО і військовим збором такі витрати на відрядження:

а) оформлення закордонних паспортів і віз;

б) проїзд, провезення багажу і бронювання квитків, включаючи поїздки за місцем відрядження;

в) обов'язкове страхування, страхування життя або здоров'я працівника;

г) усі відповіді вірні.

5. Для підтвердження того, що відрядження має господарський характер платник податків повинен мати:

а) укладений ЗЕД-договір;

б) запрошення приймаючої сторони;

в) інші документи, що свідчать про бажання встановити цивільно - правові відносини;

г) усі відповіді вірні.

6. Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються:

а) витрати по найму житлового приміщення незалежно від його вартості;

б) харчування у закладах;

в) вартість проїзду до місця призначення і назад;

г) вартість проїзду.

7. Недотримання норм ст. 121 призводить до штрафів в розмірі:

а) 10 МЗП за кожного співробітника, щодо якого допущено порушення;

б) 0,1 МЗП;

в) 5 МЗП за кожного співробітника, щодо якого допущено порушення;

г) 10 МЗП за кожного співробітника.

8. Аванс може бути виданий:

а) тільки готівкою з каси підприємства;

б) тільки перерахуванням на платіжну картку;

в) готівкою з каси підприємства або перерахований на платіжну картку;

г) тільки готівкою з каси підприємства та за проханням – перерахуванням на платіжну картку.

9. Аванс на відрядження за кордон може бути виданий в:

а) національній валюті держави, з якої відряджається працівник;

б) національній валюті держави, куди відряджається працівник;

в) вільно конвертованій валюті, що не суперечить нормам валютного законодавства;

г) вірні відповіді б та в.

10. Документом, що підтверджує видачу авансу є:

а) платіжне доручення;

б) авансовий чек;

в) авансовий звіт;

г) лист.

11. Комісію банку за зняття неособистих з КПК або за конвертацію валюти картки з валюту платежу відносять на витрати:

а) працівників;

б) підприємства;

в) директора;

г) бухгалтера.

8 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

8.1 Загальна характеристика відповідальності за порушення валютного законодавства

Відповідальність за порушення валютного законодавства передбачена КУпАП [61] і Законом України «Про валюту і валютні операції», № 2473-VIII [2]. Зокрема, до суб'єктів господарювання можуть застосовуватися такі види відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна.

Фінансова відповідальність передбачена Законом № 2473-VIII [2] і передбачає:

- нарахування пені (ст. 13);
- застосування штрафних санкцій (ст. 14).

За порушення вимог валютного законодавства застосовується штраф у розмірі до 100% суми операції, проведеної з порушенням. Згідно ч. 4 ст. 14 [2] цей штраф мають право накладати виключно органи Державної податкової служби (далі ДПС) України, які визначають розмір штрафних санкцій в кожному конкретному випадку.

Налагати штрафи за порушення у сфері здійснення валютних операцій можуть тільки на юридичних осіб. Підприємців і фізосіб можуть притягнути тільки до адміністративної відповідальності.

Строки застосування штрафних санкцій встановлені в ст. 15 [2]. Зокрема, органи ДПС України мають право накласти штраф на юридичних осіб протягом 6 місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше ніж через 3 роки з дня його вчинення.

Наприклад, якщо підприємство вчинило порушення 1 червня 2020 року, а виявлено воно було 15 червня 2020 року, то залучити до фінансової відповідальності юридичну особу можна було не пізніше 15 грудня того ж року.

Пеня нараховується за порушення граничних строків розрахунків за експортними / імпортними операціями за правилами ст. 13 [2]. Згідно п. 21 Положення № 5 [30], граничні терміни розрахунків за операціями експорту та імпорту товарів складають 365 календарних днів.

Як визначено ч. 5 ст. 13 [2], порушення резидентами терміну розрахунків тягне за собою нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3% суми неотриманих коштів за договором (вартості недопоставленого товару).

Пеня нараховується в гривні, якщо розрахунки за ЗЕД-контрактом здійснюються в гривні або іноземній валюті, перерахованої у національну валюту за курсом НБУ, встановленим на день виникнення заборгованості. Згідно п. 23 [30] пеня розраховується з урахуванням всієї суми контракту

(вартості недопоставленого товару).

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму не-отриманих коштів за договором (вартість недопоставленого товару).

Пеня нараховується з дня, наступного за днем закінчення граничного терміну ЗЕД-розрахунків, і до моменту виходу операції з-під валютного нагляду, тобто починаючи з 366-го дня. При цьому слід враховувати, що за загальним правилом експортна операція виходить з-під валютного нагляду в момент зарахування всієї суми за контрактом на поточний рахунок резидента. У разі, якщо мова йде про заборгованість на незначну суму (400 тис. грн. і менше), тоді операція теж виходить з-під валютного нагляду (пп. 1 п. 22 [30]).

Наприклад, підприємство-резидент 1 червня 2020 року поставило нерезиденту торгівельне обладнання на суму 1 млн. грн. Якщо нерезидент не здійснить оплату протягом 365 календарних днів, то починаючи з 1 червня 2021 року буде нараховуватись пеня у розмірі 0,3% від суми ЗЕД-контракту за кожен день прострочення.

Нараховувати і стягувати пеню уповноважені органи ДПС України (ч. 8 ст. 13, ст. 15 [2]) за результатами документальної перевірки - як планової, так і позапланової (пп. 75.1.2 ПКУ [13]).

Документальна планова перевірка проводиться на підставі плану-графіка перевірок, а її періодичність залежить від ступеня ризику несплати суб'єктом господарювання податків і зборів.

Документальна позапланова перевірка проводиться на підставі пп. 78.1.1 [13]. При цьому, спочатку посадові особи органу ДПС України повинні направити платнику податків письмовий запит із зазначенням порушення валютного законодавства, яке він допустив. Позапланова перевірка призначається тільки за умови, що суб'єкт господарювання протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання такого запиту, не надасть пояснень та документальних підтверджень.

Порушення підприємством граничних строків розрахунків за експортними / імпор্তними операціями фіксується в акті перевірки. На підставі цього акта орган ДПС України приймає податкове повідомлення-рішення (далі ППР). Механізм направлення ППР встановлений «Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків», № 1204 [65].

Нагляд за дотриманням граничних термінів розрахунків за експортними / імпор্তними операціями покладається на банки в порядку, визначеному Інструкцією «Про порядок валютного нагляду банків за дотримання резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів», № 7 [66]. Якщо банк встановить, що ці терміни були порушені, він передасть цю інформацію органам ДПС України (ч. 2 ст. 11 [2]).

Спеціальних термінів сплати пені Законом № 2473 не передбачено. Тому резиденту потрібно керуватися п. 57.3 [13]. Згідно з яким, нараховану суму пені необхідно погасити протягом 10 календарних днів. Початком відліку цього терміну є наступний день після отримання ППР.

Оскаржити ППР про нарахування пені за ЗЕД-контрактом можна в адміністративному або судовому порядку.

Терміни **адміністративного оскарження** встановлені п. 56.3 ПКУ [13]. Скарга на рішення органу ДПС подається до органу ДПС України вищого рівня протягом 10 календарних днів, які обчислюються з дня, наступного за днем отримання платником податків відповідного ППР.

Оскаржити ППР в **судовому порядку** можна протягом 1095 днів після його отримання (п. 56.18 ПКУ). Якщо ж резидент спочатку звернеться до суду, то потім оскаржити ППР в адміністративному порядку вже не вдасться, так як процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору (п. 56.18 [13]).

Нарахування пені зупиняється у випадках, передбачених ч. 6 і 7 ст. 13 [2]:

- виникнення форс-мажорних обставин при виконанні ЗЕД-контракту (пеня в такому випадку не нараховується протягом усього періоду дії форс-мажорних обставин та поновлюється з дня, наступного за днем закінчення дії таких обставин);

- стягнення заборгованості з нерезидента через суд.

Згідно з ч. 1 ст. 14 [2], до **адміністративної відповідальності**, за порушення вимог валютного законодавства, можуть бути притягнуті як посадові особи підприємств, так і фізичні особи (у тому числі підприємці).

Прийняття Закону № 2473-VIII [2] спричинило внесення змін до КУпАП [61] щодо адміністративних штрафів за порушення валютного законодавства.

Раніше суб'єктів господарювання могли притягнути до відповідальності за ст. 162 КУпАП [61] – за порушення порядку здійснення валютних операцій, тільки за наявності умислу. Але, на теперешній час, достатньо самого факту вчинення такого правопорушення, незалежно від наявності або відсутності умислу.

Інформацію стосовно заходів адміністративного впливу щодо порушників валютного законодавства наведено у таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 – Інформація щодо заходів адміністративного впливу до порушників валютного законодавства

Правопорушення				
1	2	3	4	5
Порушення встановленого законом порядку проведення розрахунків при здійсненні операцій купівлі-продажу іновалюти.	Незаконна скупка, продаж, обмін, використання валютних цінностей як засобу платежу або застави.	Порушення порядку здійснення валютних операцій.	Приховування в обліку валютних та інших доходів.	Порушення вимог валютного законодавства (для посадових осіб уповноважених установ) ¹ .

Продовження таблиці 8.1

1	2	3	4	5
Норма КУпАП				
Ч. 3, 4 ст. 155.1.	Ст. 162.	Ст. 162.1.	Ст. 164.2.	Ч. 6 ст. 166.3.
Орган, що складає протокол¹				
Посадові особи органу ДПС України.	Посадові особи Нацполіції.	Посадові особи органу ДПС України.	Посадові особи Нацполіції.	НБУ і його територіальні управління.
Орган, який накладає штраф				
Суд (ст. 221 КУпАП).	Суд (ст. 221 КУпАП).	Суд (ст. 221 КУпАП).	Органи Держфін контролю.	НБУ і його територіальні управління.
Штрафи				
Штраф у розмірі від 3 до 6 НМДГ. За повторне порушення - штраф в розмірі від 6 до 15 НМДГ.	Попередження або накладення штрафу в розмірі від 500 НМДГ до 1000 НМДГ з конфіскацією валютних цінностей.	Штраф у розмірі від 1000 до 3000 НМДГ.	Штраф у розмірі від 8 до 15 НМДГ. За повторне порушення - штраф у розмірі від 10 до 20 НМДГ.	Штраф у розмірі від 3000 до 4000 НМДГ.

Примітки 1. Під уповноваженими установами маються на увазі банки, небанківські фінустанови та оператори поштового зв'язку, які отримали ліцензію НБУ, відповідно до п. 14 ч. 1 ст. 1 [2].

При залученні до адмінвідповідальності застосовуються терміни давності, встановлені ст. 38 КУпАП [61]. Адміністративне стягнення може бути накладено на суб'єкта господарювання не пізніше ніж:

- через 3 місяці з дня вчинення правопорушення або його виявлення (якщо порушення є триваючим) - про адміністративні правопорушення, підвідомчих суду;

- через 2 місяці з дня вчинення правопорушення або його виявлення (якщо порушення є триваючим) - за всіма іншими адміністративним пра-

вопорушенням (тобто якщо згідно із законодавством постанову може виносити не суд, а інший орган).

Наприклад, за порушення порядку здійснення валютних операцій (ст. 162.1 КУпАП [61]) штраф накладає суд, значить, термін давності для застосування штрафу становить 3 місяці.

Якщо постанова про притягнення до адміністративної відповідальності винесено:

- судом, то подається апеляційна скарга до відповідного апеляційного суду (ст. 294 КУпАП [61], ст. 297 Кодекс адміністративного судочинства України (далі КАС), № 2747-IV [67]);

- іншим органом (наприклад, органом держфінконтролю), тоді подається або скарга до вищестоящего органу або адміністративний позов до суду (ст. 288 КУпАП [61]).

За загальним правилом, установленим ст. 289 КУпАП [61], термін оскарження постанови про притягнення до адмінвідповідальності посадової особи становить 10 днів з дня його винесення. А якщо скарга подається до апеляційного суду, то термін її подачі - 30 днів з дня оголошення рішення суду (ст. 295 КАС [67]).

Адмінштраф слід сплатити протягом 15 днів з моменту отримання (ст. 307 КУпАП [61]):

- постанови про застосування адмінстягнення - якщо постанова не була оскаржена;

- відповіді про залишення скарги без задоволення - якщо була подана скарга на постанову.

Якщо адміністративний штраф не буде сплачено у встановлений законодавством термін, то документи будуть передані до Державної виконавчої служби для примусового виконання, як наслідок, платнику податків доведеться не тільки сплатити штраф у подвійному розмірі, а й відшкодувати витрати, пов'язані з примусовим стягненням штрафу (ст. 308 КУпАП [61]).

8.2 Завдання для самоконтролю

8.2.1 Питання до обговорення

1. Що передбачає фінансова відповідальність?
2. Хто має право накладати штраф на юридичних осіб?
3. У якій валюті нараховується пеня?
4. Коли нараховується пеня?
5. За яких умов призначається документальна позапланова перевірка?
6. У якому документі фіксується порушення підприємством граничних строків розрахунків за експортними/імпортними операціями?

7. У яких випадках зупиняється нарахування пені?
8. Протягом якого часу слід сплатити адміністративний штраф?
9. Що тягне за собою не вчасно сплачений адміністративний штраф?
10. Яким документом підтверджується виникнення і припинення форс-мажору?

8.2.2 Тести

1. За порушення вимог валютного законодавства застосовується штраф у розмірі:

- а) до 100% суми операції, проведеної з порушенням;
- б) до 50% суми операції, проведеної з порушенням;
- в) понад 100% суми операції, проведеної з порушенням;
- г) штраф не застосовується.

2. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати:

- а) 10 000 грн.;
- б) суму отриманих коштів за договором;
- в) суму неотриманих коштів за договором;
- г) 0,1 МЗП.

3. Документальна перевірка може бути:

- а) фактичною;
- б) плановою та позаплановою;
- в) фактичною та плановою;
- г) теоретичною та фактичною.

4. Порушення підприємством граничних строків розрахунків за експортними / імпорнтними операціями фіксується в:

- а) дефектному акті;
- б) акті перевірки;
- в) додатковій угоді;
- г) договорі.

5. Оскаржити ППР в судовому порядку можна протягом:

- а) 1095 днів;
- б) 365 днів;
- в) 730 днів;
- г) місяця.

6. Нарахування пені зупиняється у випадках:

- а) стягнення заборгованості з нерезидента через суд;
- б) виникнення форс-мажорних обставин при виконанні ЗЕД-контракту;

в) прийняття до розгляду судом, міжнародним комерційним арбітражем позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання нерезидентом терміну, передбаченого ЗЕД-контрактом;

г) усі відповіді вірні.

7. У той же час нарахування пені поновлюється за кожен день прострочення, якщо суд прийме рішення:

- а) про відмову у відкритті провадження у справі;
- б) закриття виробництва без зарахування грошових коштів на рахунки резидентів в банках України;
- в) про відмову в позові повністю або частково в частині майнових вимог;
- г) залишення позову без розгляду.

8. Якщо постанова про притягнення до адміністративної відповідальності винесено судом, то:

- а) подається апеляційна скарга до відповідного апеляційного суду;
- б) подається або скарга до вищестоящего органу або адміністративний позов до суду;
- в) подається скарга до вищестоящего органу;
- г) подається адміністративний позов до суду.

9. Якщо адміністративний штраф не буде сплачено у встановлений за-конодавством термін, то документи будуть передані до:

- а) Державної податкової служби України;
- б) ДКСУ;
- в) КАС;
- г) Державної виконавчої служби для примусового виконання.

10. Якщо постанова про притягнення до адміністративної відповідальності винесено іншим органом, крім суда, то:

- а) подається або скарга до вищестоящего органу або адміністративний позов до суду;
- б) подається скарга до вищестоящего органу;
- в) подається апеляційна скарга до відповідного апеляційного суду;
- г) подається адміністративний позов до суду.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991, № 959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>.
2. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018, № 2473-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>.
3. Закон України «Про підприємництво» від 07.02.1991, № 698-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text>.
4. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000, № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>.
5. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11.09.2003, № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>.
6. Митний кодекс України від 13.03.2012, № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
7. Закон України «Про металобрухт» від 05.05.1999, № 619-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/619-14#Text/>.
8. Закон України «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» від 24.10.2002, № 216-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/216-15#Text>.
9. Закон України «Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту» від 20.12.2016, № 1792-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1792-19#Text>.
10. «Про затвердження порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України», постанова затверджена Кабінетом Міністрів України від 21.05.2012, № 428-2012-п [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF#Text>.
11. Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації здійснення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України» від 06.09.2018, № 2530-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2530-19#Text>.

12. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» від 14.09.1999, № 1039-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1039-14#Text>.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
14. Порядок обліку осіб, які здійснюють операції з товарами, затверджений Міністерством фінансів України від 15.06.2015, № 552 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0807-15#n19>.
15. Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017, № 2155-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text>.
16. Закон України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004, № 1906-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text>.
17. Закон України «Про міжнародне приватне право» від 23.06.2005, № 2709-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2709-15#Text>.
18. Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015, № 675-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>.
19. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003, № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
20. Закон України «Про засади державної мовної політики» від 03.07.2012, № 5029-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5029-17#Text>.
21. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене Міністерством фінансів України від 24.05.1995, № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.
22. Господарський кодекс України від 16.01.2003, № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
23. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991, № 1798-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>.
24. Закон України «Про міжнародний комерційний арбітраж» від 24.02.1994, № 4002-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4002-12#Text>.
25. Конвенция об исковой давности в международной купле-продаже товаров от 14.06.1974 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uncitral.un.org/ru/texts/salegoods/conventions/limitation_period_international_sale_of_goods.

26. Incoterms®-2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://2go.iccwbo.org/>.
27. Правила ІНКОТЕРМС®-2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://incoterms2020.com.ua/>.
28. Положення «Про здійснення операцій із валютними цінностями», затверджене постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019, № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text>.
29. Класифікатор іноземних валют та банківських металів, від 04.02.1998, № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text>.
30. Положення «Про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті», затверджене постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019, № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>.
31. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019, № 361-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999, № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
33. Перелік операцій з розрахунково-касового обслуговування, які не є об'єктом оподаткування, затверджений постановою Правління Національного банку України від 01.08.2017, № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0073500-17#Text>.
34. Положення «Про застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України», затверджене постановою Правління Національного банку України від 14.08.2017, № 78 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0078500-17#Text>.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000, № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>.
36. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999, № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013, № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0336-13>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України 25.02.2000, № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

39. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999, № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

40. «Щодо відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу», Лист Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства Фінансів України від 19.11.2013, № 31-08410-07-16/33606 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3606201-13#Text>.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999, № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0751-99>.

42. «Положення про порядок видачі ліцензії на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунків» від 17.08.2017, № 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0168500-20#Text>.

43. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку запасів, від 10.01.2007, № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/news/news-130072.html>.

44. Перелік товарів іноземного походження, реекспорт яких з митної території України потребує надання митним органам дозволу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, та перелік товарів українського походження, на які законодавством установлені ставки вивізного (експортного) мита та реекспорт яких з митних територій іноземних країн потребує дозволу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, затверджене наказом Міністерства економіки України від 18.03.2009, № 222 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0222665-09#Text>.

45. Закон України «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» від 07.05.1996, № 180/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

46. Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» від 10.09.1999, № 1033-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1033-14#Text>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000,

- № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999, № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
49. «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування», лист Державної фіскальної служби України від 02.01.2018, № 78/7/99-99-01-02-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v78-7872-18#Text>.
50. «Щодо оподаткування виплат нерезиденту за виробництво та/або розповсюдження реклами», лист Державної фіскальної служби України від 16.06.2016, № 13467/6/99-99-15-02-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3467872-16#Text>.
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999, № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
52. «Щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при експорті товарів», лист Міністерства фінансів України від 12.02.2019 р., № 460/4/99-99-15-03-02-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS05150.html.
53. Положення «Про митні декларації», затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012, № 450 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/450-2012-%D0%BF#Text>.
54. Перелік товарів, які не можуть бути поміщені у митний режим відмови на користь держави, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012, № 427 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/427-2012-%D0%BF#Text>.
55. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015, № 1307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>.
56. «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання», наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015, № 841 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text>.
57. Положення «Про транскордонне переміщення валютних цінностей», затверджене постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019, № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0003500-19#Text>.
58. Кодекс законів про працю від 23.07.1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.

59. Інструкція «Про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998, № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>.

60. «Порядок оформлення розрахункових і звітних документів при здійсненні продажу проїзних і перевізних документів на залізничному транспорті», затверджений Міністерством інфраструктури України, Міністерством доходів і зборів України від 30.05.2013, № 331/137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1038-13#Text>.

61. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984, № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

62. Інструкція «Про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів», затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003, № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text>.

63. Інструкція «Про ведення касових операцій банками в Україні», затверджена постановою Правління Національного банку України від 25.09.2018, № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0103500-18#Text>.

64. «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017, № 148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.

65. «Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015, № 1204 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>.

66. Інструкція «Про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів», затверджена постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019, № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text>.

67. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005, № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

Додаток А

Додаток 1
до Порядку обліку осіб, які
здійснюють операції з товарами
(пункт 2 розділу II)

Форма № 1-ЗЕД

ЗАЯВА про взяття на облік особи, яка здійснює операції з товарами

☐	Юридична особа	☐	Взяття на облік
☐	Фізична особа – підприємець	☐	Внесення змін
☐	Відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій		
☐	Інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції		
☐	Інша особа (вказати)		

(необхідне позначити знаком “√” або “+”)

1

Найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи,
яка здійснює операції з товарами

2

Податковий номер/ серія та номер паспорта¹ (необхідне підкреслити)

3

Відомості про керівника (фізичні особи – підприємці не заповнюють)

(прізвище, ім'я, по батькові та реєстраційний номер облікової картки
платника податків / серія та номер паспорта¹)

Телефони:

факс

4**Відомості про уповноважених осіб²:**

№ з/п	Прізвище, ім'я, по батькові уповноваженої особи	Реєстраційний номер облікової картки / серія та номер паспорта ¹ уповноваженої особи	Телефон	Відмітка «надане право»/ «відкликане право» представляти інтереси особи, яка здійснює операції з товарами
1				
2				
...				

5**До заяви додаються:**

1. _____
2. _____

Інформація, наведена в реєстраційній заяві та додатках до неї, є достовірною.

_____ «__» _____ 20__ року.
 (П. І. Б.) (підпис) (дата)

М. П. (за наявності)

Примітки 1. Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб – платників податків, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Примітки 2. Кількість рядків у цьому розділі відповідає кількості уповноважених осіб, про яких надаються відомості.

Додаток Б

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28/09/2015 № 841
(у редакції наказу Міністерства
фінансів України
10.03.2016 № 350)

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт № _____ від _____ 20__ року

Найменування податкового агента Код за ЄДРПОУ <table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>											Звіт затверджено в сумі _____ _____ (словами)																																													
Відділ _____ Посада _____ _____ Це _____ Про- х _____ фесія _____	Керівник _____ _____ (підпис) " ____ " _____ 20__ року																																																							
П.І.Б. _____ Податковий номер (або серія і номер паспорта ¹) <table border="1" style="width: 100%; height: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>											Звіт перевірено _____ грн « ____ » _____ 20__ року Бухгалтер _____																																													
Призначення авансу <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="width: 20%;">Сума (грн, коп.)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Залишок попереднього авансу</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Перевитрата</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Одержано (від кого, № та дата)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>1.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>3.</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Усього отримано</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Витрачено</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Залишок</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Перевитрата</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Сума (грн, коп.)	Залишок попереднього авансу		Перевитрата		Одержано (від кого, № та дата)		1.		2.		3.		Усього отримано		Витрачено		Залишок		Перевитрата		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 33%;">Дебет</th> <th style="width: 33%;">Кредит</th> <th style="width: 33%;">Сума (грн, коп.)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </tbody> </table>	Дебет	Кредит	Сума (грн, коп.)																														
	Сума (грн, коп.)																																																							
Залишок попереднього авансу																																																								
Перевитрата																																																								
Одержано (від кого, № та дата)																																																								
1.																																																								
2.																																																								
3.																																																								
Усього отримано																																																								
Витрачено																																																								
Залишок																																																								
Перевитрата																																																								
Дебет	Кредит	Сума (грн, коп.)																																																						

« ____ » від _____ 20__ року

Підпис _____

При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітнього місяця, на який припадає граничний строк повернення:

Сума податку _____ (грн, коп.) = неповернута сума² _____ (грн, коп.) × ставка податку³ _____ : 100

Підпис особи, яка склала розрахунок _____

Дата складання розрахунку _____ 20__ року

З розрахунком ознайомлений: підпис _____ дата _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

Примітки 1. Серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Примітки 2. Сума розраховується з урахуванням пункту 164.5 статті 164 розділу IV Податкового кодексу України.

Примітки 3. Ставка податку відповідно до пункту 167.1 статті 167 розділу IV Податкового кодексу України.

Навчальне видання

РОМАНЬКОВА Оксана Миколаївна

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Навчальний посібник

**для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
усіх форм навчання**

Редагування, комп'ютерне верстання

І. І. Д'якова

118/2019. Формат 60 × 84/16. Ум. друк. арк. 13,95.
Обл.-вид. арк. 14,45. Тираж 50 пр. Зам. № 34.

Видавець і виготівник
Донбаська державна машинобудівна академія
84313, м. Краматорськ, вул. Академічна, 72.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК №1633 від 24.12.2003