

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто основні проблемні питання оподаткування експортно-імпортних операцій податком на додану вартість відповідно до нового податкового законодавства та запропоновано шляхи їх вирішення

Постановка проблеми. Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності підприємств України, що пов'язано з міжнародною інтеграцією, ставить перед підприємствами ряд проблем. Однією з найбільш актуальних є питання відображення зовнішньоекономічних операцій в податковому обліку. Реформування економічних відносин у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу в деякій мірі зменшило невідповідності податкового законодавства нормативно-правовим актам, які регламентують бухгалтерський облік. Однак наближення податкового обліку до бухгалтерського не змінило їх різної мети: метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства, а податкові розрахунки призначені для відображення результатів господарської діяльності або інших об'єктів, що пов'язані з визначенням податкового зобов'язання за відповідними податками. Такі відмінності призводять до виникнення проблем оподаткування експортно-імпортних операцій, які впливають на податкові розрахунки суб'єктів господарювання.

Для практичної діяльності підприємств податкові розрахунки є важливою складовою облікової роботи, тому актуальним є вдосконалення методики їх здійснення, яка відповідала б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності при будь-яких змінах податкового законодавства.

Як свідчать дані Комітету ВРУ з питань бюджету, сума надходжень до бюджету від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції в 2010 р. порівняно з 2009 р. збільшилась на 30,92 %, що становить 2 142 609,56 тис. грн. [11].

Метою статті є розглянути основні проблемні питання оподаткування експортно-імпортних операцій податком на додану вартість відповідно до нового податкового законодавства та запропонувати шляхи їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Як показав аналіз наукової та практичної літератури, тільки окремі публікації присвячені дослідженням методології податкового обліку і вдосконаленню методики його ведення. Більшість обмежуються викладенням прагматичних аспектів застосування чинних інструктивних матеріалів з окремих операцій або спрямовані на заперечення особливостей податкового обліку і доведення достатності для складання фіскальної звітності фінансового обліку.

Проблеми податкових розрахунків розглядали багато вчених-економістів та, зокрема, оподаткування експортних операцій досліджували такі науковці як Л.І. Бабій [4], А.М. Демянова [8], О.М. Єремян, О.В. Рура [28], Н.А. Рязанова [29, 30], оподаткування імпортних операцій – Т.В. Адашкевич [1], Т.П. Анисимовец [2], Л.І. Бабій [4], І.А. Волкова [6], І.В. Жиглей [9], Л.О. Кадуріна [13], К.А. Коденчук [17], Н.В. Малигіна [20], Т.Г. Осадчук [23], О.В. Рура [27], Н.А. Рязанова [29], О. Сакалош [31]. Питанням неузгодженості методик бухгалтерського і податкового обліку та пошуку шляхів їх удосконалення присвятили свої наукові праці: Л.І. Бабій [4], Л.О. Кадуріна [12], О.А. Клак [15], К.А. Коденчук [17], Ю.А. Кузьмінський [18], О.В. Рура [27, 28] та інші.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз змін податкового законодавства України за останній рік показав, що відбулися позитивні зрушення у податковому обліку та наближенні його до норм законодавства бухгалтерського обліку, зокрема Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Перш за все варто зауважити, що змінилися ставки основних податків. З 01.01.2014 р. ставка податку на додану вартість (далі – ПДВ) складатиме 17% від бази оподаткування, а до 31.12.13 р. – 20% від бази оподаткування, податок на прибуток оподатковується за ставкою 23% з 01.04.11 р.

Щодо податку на додану вартість, то, на відміну від Закону України “Про податок на додану вартість” (далі – ЗУ “Про ПДВ”), в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) визначено питання оподаткування імпорту послуг, що є досить проблемним на практиці. Відбулися зміни у перерахунку вартості бази оподаткування на відповідну дату. За новими правилами оподаткування вартість товарів перераховується в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Національним банком України, що *діє на день подання митної декларації для митного оформлення*, а в разі нарахування суми податкового зобов’язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – *на день визначення податкового зобов’язання*. Вартість послуг перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України *на дату виникнення податкових зобов’язань*. Виключено статті витрат на транспортування та страхування, сплати брокерських, комісійних та інших видів винагород, пов’язаних з ввезенням імпортованих товарів, які включаються до митної вартості імпортованих товарів. На нашу думку, це пов’язано з тим, що базою оподаткування є договірна ціна, але не менша за митну вартість товару, а отже, митна вартість вже враховує всі вищеперераховані витрати. Положеннями нового податкового законодавства визначено у разі здійснення яких операцій виникає право на віднесення сум податку до податкового кредиту.

Також відбулися зміни в оподаткуванні прибутку суб’єкта господарювання. Порівняно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (далі – ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств”) в новому ПКУ об’єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Відповідно до ст. 3 ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств”, об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

Такі зміни, на нашу думку, є позитивними, тому що призводять до узгодження норм податкового та бухгалтерського законодавства. Сума податку на прибуток за таких умов майже не відрізнятиметься у податковій та фінансовій звітності. Однак існування обмеження щодо переліку витрат та доходів призводить до певних відмінностей сум нарахованого податку на прибуток.

Відміна застосування “першої події” під час визнання доходів та витрат в деякій мірі також приводить у відповідність податковий облік до бухгалтерського:

– дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документу, який підтверджує виконання робіт або надання послуг;

– витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [24].

В ході дослідження розглянуто проблемні питання, які виникають на практиці під час оподаткування експортно-імпортних операцій товарів і послуг, та обґрунтовано шляхи їх вирішення, які пропонуються бухгалтерами практиками та консультантами податкового обліку (рис. 1).

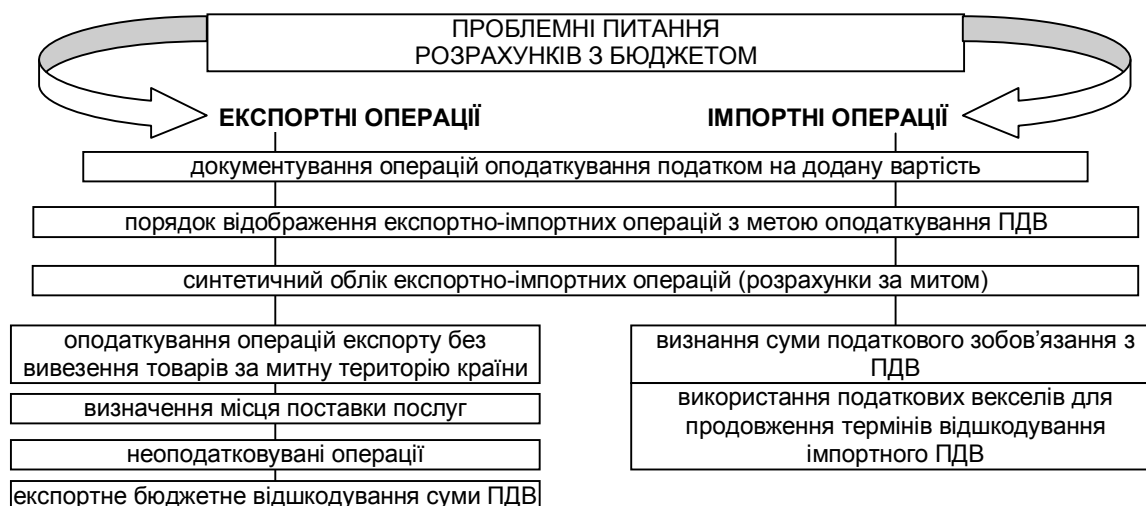


Рис. 1. Проблемні питання розрахунків з бюджетом за експортно-імпортними операціями

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

Поняття експорту та імпорту для цілей оподаткування не враховує операції без їх фактичного вивезення чи ввезення. Такі господарські операції не мають спеціальних правил податкового обліку і тому на практиці виникають проблеми в частині їх оподаткування. Зокрема, експорт без вивезення та імпорт без ввезення не підпадають під визначення об'єкта оподаткування згідно ПКУ і тому деякі автори наукових видань (Т.І. Гориславець, Р.М. Циган [35]) зазначають, що такі операції не оподатковуються ПДВ. Хоча Н.А. Рязанова [29] звертає увагу на те, що об'єктом оподаткування операцій з експорту без вивезення є постачання товарів, місце надання яких знаходиться на митній території України. Таким чином, автор робить висновок, що дана операція обкладається ПДВ за ставкою 20 % як звичайне постачання товарів на митній території України.

На нашу думку, так як операції без їх фактичного вивезення не визнаються ПКУ експортними, а місце їх поставки є територія України, незалежно від статусу контрагента, дані операції повинні оподатковуватися за ставкою 20 %, як звичайні господарські операції суб'єктів господарювання.

Для застосування до вище розглянутих операцій ставки ПДВ 20 % необхідно внести доповнення-роз'яснення до ПКУ з метою урегульованості даного питання на законодавчому рівні.

Імпортні товари, придбані у іноземного суб'єкта та продані іншому іноземному суб'єктові, не переміщуються через митний кордон України, отже, не ввозяться до України і не вивозяться з України. Таким чином, податкові зобов'язання по ПДВ не нараховуються, оскільки відсутній об'єкт оподаткування.

Доходи та витрати за такими операціями визнаються з метою оподаткування податком на прибуток, що викликає існування неузгодженості у показниках податкових декларацій.

Облік податку на додану вартість у системі рахунків бухгалтерського обліку передбачає відокремлення податкових зобов'язань і податкового кредиту, що дає змогу складати на цій основі декларацію з податку на додану вартість без додаткового групування даних.

Законодавством передбачено оформлення особливого первинного документа – податкової накладної та складання специфічних аналітичних регістрів – реєстрів отриманих і виданих податкових накладних.

Для вдосконалення податкових розрахунків з ПДВ Л.І. Бабій пропонує: налагодити документальне оформлення й аналітичний облік, а також запровадити накопичення даних, яке відповідає б потребам бухгалтерської і податкової звітності. З метою удосконалення документального оформлення розрахунків з ПДВ автор вважає, що доцільно відмовитися від виписування податкових накладних. Такі зміни дозволять знизити трудомісткість облікових робіт, а реквізити платника податку можна буде заносити в первинні документи: рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, товарні чеки, платіжні документи. Можливість такого підходу підтверджує той факт, що податкову накладну як документ не використовують ні в Російській Федерації, ні у Франції, ні в низці інших країн [3, с. 49].

На нашу думку, такий підхід є не доцільним, адже знизиться контроль розрахунків за податком на додану вартість та виникатимуть проблеми при заповненні інших первинних документів у зв'язку з неврахуванням чи неправильним обчисленням ПДВ. Податкова накладна забезпечує організацію податкових розрахунків з ПДВ та є основою для формування показників податкової звітності.

Аналіз та порівняння облікового відображення розрахунків за податками й платежами в Україні та Російській Федерації показав, що методика обліку податкового зобов'язання з ПДВ має відмінності в порівнюваних країнах. Це відображається, по-перше, у тому, що в Російській Федерації існує окремий рахунок для обліку сум ПДВ – 19 “Податок на додану вартість за придбаними цінностями”, за дебетом якого відображається сума нарахованого податку, за яким не визнано права власності на товар. Під час відображення доходу від реалізації товарів (надання послуг) за кредитом рахунку 19 “Податок на додану вартість за придбаними цінностями” відображається залік сум ПДВ за експортом товарів (послуг). Тобто фактично в бухгалтерському обліку суб'єкти господарювання не мають права визнавати ПДВ за ставкою 0 %, не отримавши документів, що підтверджують здійснення операції.

Відображення в бухгалтерському обліку мита та митних платежів, нарахованих і сплачених на митниці під час митного оформлення товарів, неоднозначно пояснюється різними авторами досліджених літературних джерел. Зокрема, виділено три підходи до відображення операцій нарахування та сплати мита:

- облік за дебетом рахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”, якого дотримуються І.А. Волкова [6], І.В. Жиглей [9];
- облікове відображення на рахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” (М.М. Дупай [22], В.Н. Сердюк [32]);
- використання рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” (О.В. Кирнас [14], Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпушенко [7]).

Така неоднозначність підходів до розуміння розрахунків за митом пов'язана з неврегульованістю даного питання на законодавчому рівні. Хоча ст. 9 ПКУ визначено перелік загальнодержавних податків та зборів, до складу яких також зараховується і мито (п. 9.1.16). Використання рахунків 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" та 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" є не доречним в даному випадку, адже ці рахунки призначені для відображення розрахунків з контрагентами підприємства. Дані обліку, які отримують користувачі бухгалтерської інформації, повинні узагальнювати однорідні групи операцій. Тому застосування рахунків розрахунків з дебіторами та кредиторами для обліку нарахування та сплати мита, на нашу думку, зменшить інформативну функцію бухгалтерську обліку, тобто інформація, отримана за даними рахунками буде не достовірною та не зрозумілою.

Тому, вважаємо, доцільно відображати нарахування мита саме за дебетом рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" з виділенням аналітичного рахунку 6422 "Розрахунки за митом". Такий облік забезпечить надання достовірної, зрозумілої та повної інформації про суми нарахованого та сплаченого мита.

Податковий облік операцій експорту товарів та послуг.

Оподаткування ПДВ товарів та послуг за експортом залежить від місця їх поставки, що визначається нормами ст. 186 Податкового кодексу. Якщо це місце знаходиться на території України, то такі операції оподатковуються за ставкою 20%, інакше вони не є об'єктом оподаткування. Законодавством визначено великий за обсягом перелік послуг. На практиці при оподаткуванні експортних операцій послуг виникають питання, пов'язані з правильною їх класифікацією. Солошенко Л. [34], економіст-аналітик, вважає доцільним в такому випадку використовувати класифікатори: ДК 009:2005 "Класифікація видів економічної діяльності", затверджений Наказом Держспоживстандарту України від 26.12.05 р. № 375, та ДК 016-97 "Державний класифікатор продукції та послуг", затверджений Наказом Держстандарту України від 30.12.97 р. № 822.

Отже, можна зробити висновок, що відповідно до положень Податкового кодексу місце поставки послуг визначається за такими правилами:

- загальне правило, визначене п. 186.4;
- "особливі" правила (п. 186.2 і 186.3) для окремих видів послуг.

Експорт окремих товарів і супутніх йому послуг оподатковується за ставкою 0 % у разі наявності належно оформленої ВМД.

В практичних виданнях бухгалтери-консультанти звертають увагу на операції, які з 01.01.11 р. не є об'єктом оподаткування. Якщо товари, під час придбання яких визнано податковий кредит, використовуються в господарській діяльності не оподатковуваній ПДВ, то відповідно до норм п.198.5 ПКУ, як зазначає В. Смердов [33], платник податку повинен відобразити умовний продаж за звичайними цінами. Автор звертає увагу на те, що в роз'ясненнях ДПАУ (лист ДПАУ від 26.01.11 р. № 2093/7/16-1517 [19]) дотримується іншого варіанту – коригування раніше відображеного податкового кредиту. На нашу думку, в даній ситуації потрібно користуватись нормами ПКУ, адже коригування податкового кредиту може призвести до проблемних питань, пов'язаних зі складанням податкових декларацій та нарахуванням штрафних санкцій.

Відповідно до п. 14.1.18 ПКУ бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування. Порядок визначення суми податку, що підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню) та строки проведення розрахунків визначені ст. 200 ПКУ.

Як зазначає Н.Бондаренко, в основу розрахунку суми бюджетного відшкодування покладено принцип: проведення грошових розрахунків з постачальниками за придбані товари (послуги), а якщо постачальник-нерезидент, то з бюджетом (у частині ПДВ) [5, с. 39].

Автор розглядає включення до суми бюджетного відшкодування сум сплаченого ПДВ при імпорті послуг. Оскільки податковий облік операцій з отримання послуг від нерезидента на митній території України не передбачає окремої сплати до бюджету податку, то ПДВ за такими операціями до розрахунку суми бюджетного відшкодування не включається. Але платник податку може враховувати із суми податкового кредиту податкового періоду ті суми податку, які фактично сплачені постачальникам таких товарів (послуг) коштами, включаючи суми податку, що фактично сплачено при ввезенні на митну територію України товарів (супутніх послуг) [5, с. 39].

З прийняттям ПКУ отримання бюджетного відшкодування набуло ряду особливостей. Зокрема, визначено перелік осіб, які не мають права на отримання бюджетного відшкодування, порядок та строки здійснення камеральної та виїзної планової перевірок, а також визначено правила отримання автоматичного бюджетного відшкодування.

На рис. 2 наведено порядок здійснення експортних операцій в частині податкових розрахунків з ПДВ та визнання доходів та витрат для розрахунку суми податку на прибуток. Відображення операцій систематизовано та узагальнено на підставі нормативних положень ПКУ з метою більш зрозумілого, повного та однозначного розуміння процесу здійснення податкових розрахунків за основними податками під час експортних операцій.

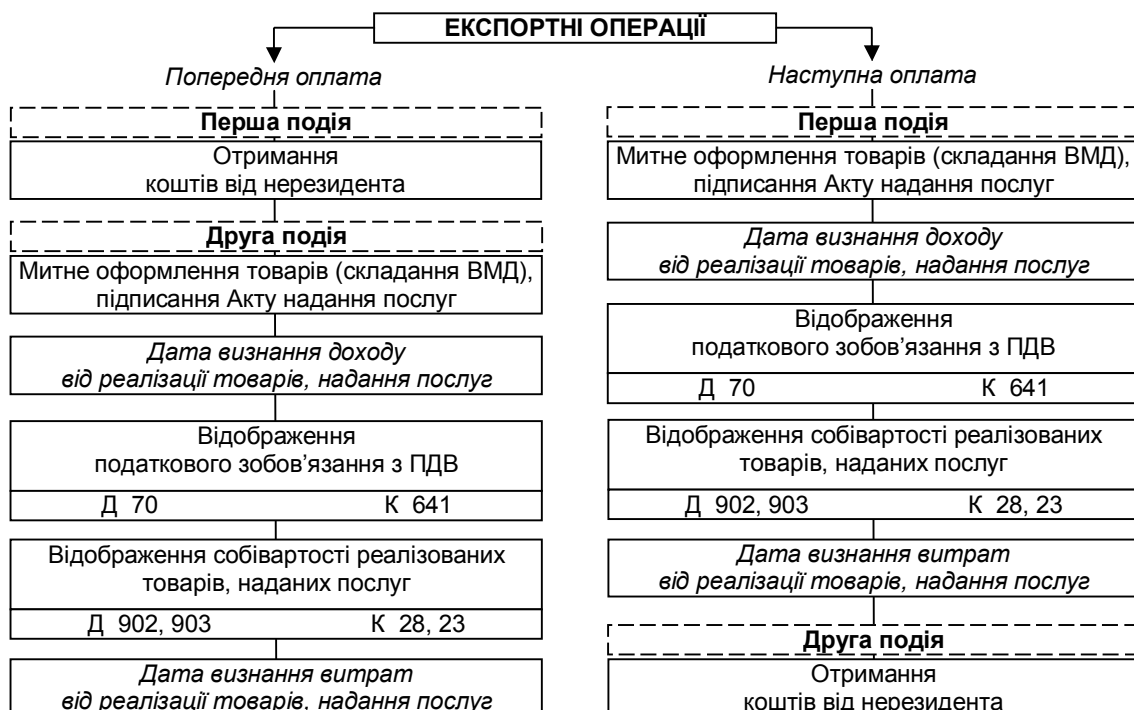


Рис. 2. Порядок відображення експортних операцій з метою оподаткування ПДВ та податком на прибуток (систематизовано на основі [24])

Як видно з рис. 2, податкове зобов'язання з ПДВ відображається, незалежно від дати отримання грошових коштів, під час оформлення первинних документів (складання ВМД, підписання Акту наданих послуг). Варто зауважити, що дана схема застосовуватиметься для операцій:

- які є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 0 %;
- які не оподатковуються ПДВ і в бухгалтерському обліку не відображаються;
- місце постачання яких на території України, а сума ПДВ визнається в розмірі 20% бази оподаткування.

Незалежно від того, яка подія відбулася першою – отримання коштів чи фактичне відвантаження товарів (надання послуг), сума ПДВ визнається в момент виникнення доходу від реалізації товарів (надання послуг).

Податковий облік операцій імпорту товарів та послуг.

В ході дослідження наукових та практичних літературних джерел виявлено, що проблемними питаннями в частині оподаткування імпортованих операцій ПДВ є:

- визнання суми податкового зобов'язання з ПДВ;
- використання податкових векселів для продовження термінів відшкодування імпортованого ПДВ.

При імпорті товарів податкові зобов'язання з ПДВ виникають лише з моменту подання митної декларації із зазначенням суми податку, а при імпорті послуг за першою з подій: перерахування коштів або підписання Акту наданих послуг. Датою виникнення податкового кредиту з ПДВ при здійсненні імпортованих операцій є дата сплати такого податку.

Механізм нарахування ПДВ митними органами закріплений у Порядку справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України, затвердженому наказом Державної митної служби України від 27.09.2006 р. № 821 (далі – Порядок № 821). Для розрахунку суми ПДВ на товари, які оподатковуються митом та акцизним збором, передбачена наступна формула:

$$C_{ПДВ} = \frac{(B + C_m + C_a) \times P}{100}$$

де $C_{ПДВ}$ – сума ПДВ, грн.;

B – договірна (контрактна) вартість, не менша митної вартості, грн.;

C_m, C_a – відповідно, суми ввізного мита й акцизного збору, грн.;

P – ставка ПДВ (20%) [20, с. 675].

В табл. 1 узагальнено моменти виникнення податкових зобов'язань з ПДВ під час імпортованих операцій товарів та послуг.

Таблиця 1. Виникнення податкових зобов'язань при імпорті (систематизовано на основі [24])

Операція	Податкові зобов'язання	Положення ПКУ
1. Імпорт товарів:		
1.1. Дата попередньої (авансової) оплати вартості товарів, що імпортуються	не виникають	187.8
1.2. Дата подання митної декларації із зазначенням суми податку, що підлягає сплаті	виникають	
2. Імпорт робіт та послуг:		
2.1. Дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг)	виникають	187.8
2.2. Дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт або послуг нерезидентом	виникають	

Як видно з табл. 1, визнання податкових зобов'язань за імпортом товарів та послуг відрізняється. Податкові зобов'язання за імпортом товарів виникають на дату складання ВМД – митного оформлення товарів, а за імпортом робіт та послуг – за першою з подій: перерахування коштів або оформлення Акту наданих послуг.

На підставі узагальненої вищенаведеної інформації, на рис. 3 та 4 представлено порядок здійснення відповідно імпорту товарів та послуг в частині податкових розрахунків з ПДВ. Дані про здійснення імпортних операцій систематизовано та узагальнено на основі положень ПКУ з метою більш повного, зрозумілого, достовірного та однозначного розуміння процесу здійснення податкових розрахунків за основними податками під час імпортних операцій.

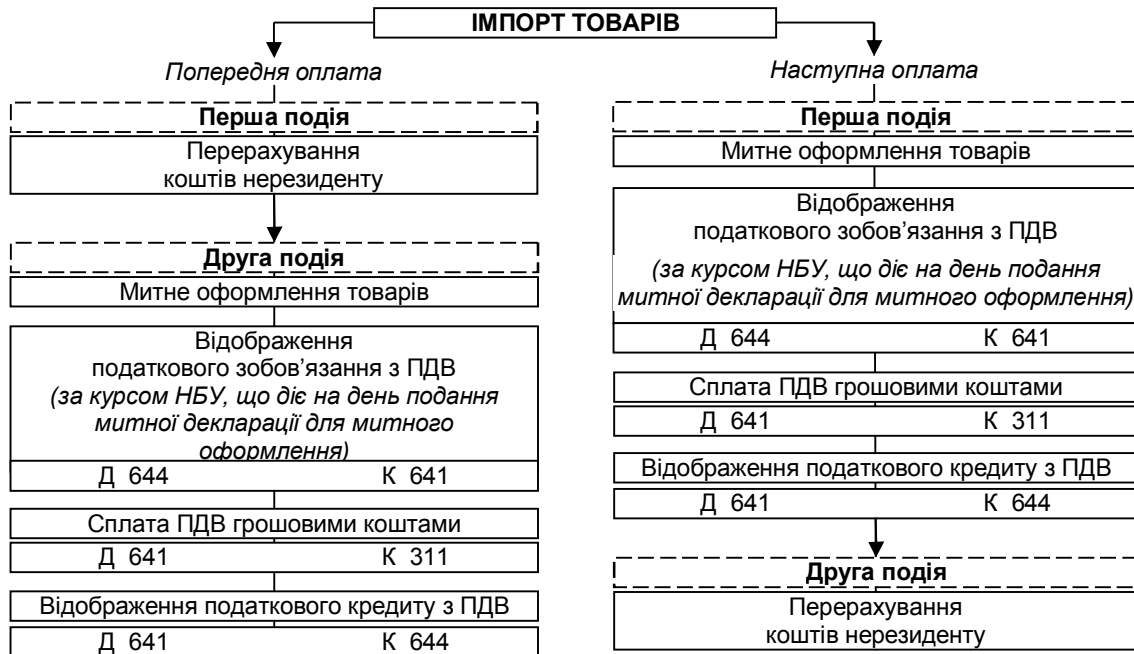


Рис. 3. Порядок відображення операцій імпорту товарів з метою оподаткування ПДВ (систематизовано на основі [24])

На підставі порівняння даних рис. 3 з нормами ЗУ “Про ПДВ” можна зробити висновок, що відбулися зміни в обчисленні суми податку. Зокрема, податкове зобов'язання з ПДВ відображається за курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення. Відповідно до ЗУ “Про ПДВ” база оподаткування ПДВ перераховувалася за курсом НБУ на день, що передував даті митного оформлення.

Хоча, дослідження нормативно-правової бази щодо оподаткування імпортних операцій показали, що митні органи України мають власну позицію відносно визначення бази нарахування ПДВ. Так, відповідно до роз'яснення, наданого у листі Державної митної служби від 19.05.2006 р. № 11/4-15/5453-ЕП, перерахунок митної вартості імпортованого товару в українську валюту здійснюється з використанням валютного курсу НБУ, діючого на дату подання митної декларації. Що ж стосується Порядку № 821, у ньому це питання зовсім не знайшло відображення.

Як видно, такий підхід до обчислення бази оподаткування суперечить вимогам ЗУ “Про ПДВ”, норми якого мають пріоритет при визначенні даного податку. Отже, з прийняттям ПКУ відбулося узгодження норм податкового законодавства при визначенні сум податкових зобов'язань та податкового кредиту на законодавчому рівні.

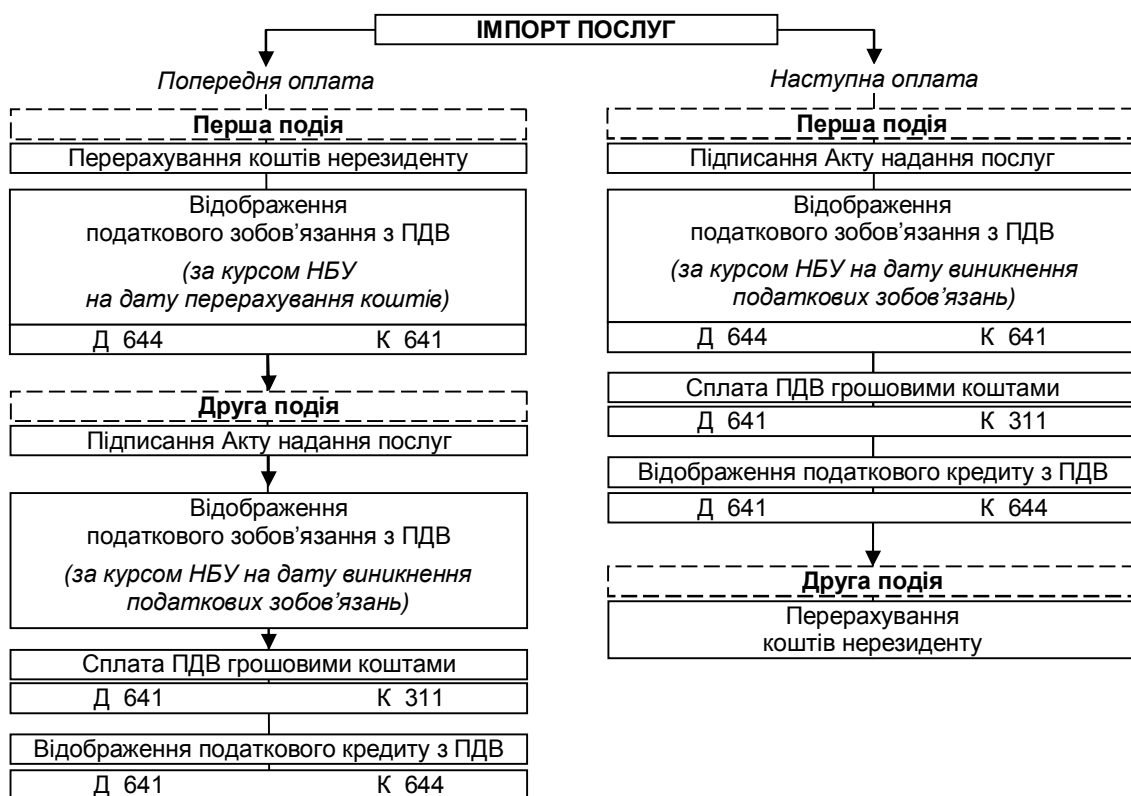


Рис. 4. Порядок відображення операцій імпорту послуг з метою оподаткування ПДВ (систематизовано на основі [24])

На основі даних табл. 1 на рис. 4 зображено порядок відображення в обліку операцій імпорту послуг, які мають особливості при оподаткуванні ПДВ. Зокрема, як зазначалося вище, податкове зобов'язання виникає залежно від першої з подій.

Відповідно до положень ПКУ порівняно із ЗУ “Про ПДВ” аналогічно до імпорту товарів відбулися зміни в оцінці бази оподаткування. Зокрема, за новими правилами не потрібно коригувати суму ПДВ, адже після підписання Акту наданих послуг раніше визнана сума ПДВ за курсом НБУ на дату перерахування коштів нерезиденту не змінюється та визначається за курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань.

Малигіна Н.В. зазначає, що суми податкового зобов'язання з податку на додану вартість при імпорті товарів можуть сплачуватися платником податку двома способами:

- одночасно зі сплатою мита, акцизного податку та митних зборів до/або під час оформлення вантажної митної декларації;
- шляхом надання митним органам податкового векселю на суму податкового зобов'язання [20, с. 675-676].

Відповідно до пп. 14.1.176 ПКУ *податковий вексель* (податкова розписка) – простий вексель, авальований банком, що видається векселедавцем: до отримання з акцизного складу спирту етилового, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів або до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у строк, визначений статтями 225, 229 ПКУ [24].

Пп. 14.1.204 ПКУ визначає сутність простого векселя, авальованого банком, як цінного паперу, що посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ банку сплатити після настання строку платежу визначену суму векселедержателю. Вексель засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити до Державного бюджету України відповідну суму коштів і є податковим зобов'язанням, визначеним векселедавцем самостійно і узгодженим з дня взяття на облік векселя контролюючим органом за місцезнаходженням векселедавця, а в разі, якщо законодавством передбачено відстрочення із сплати митних платежів, – з дня митного оформлення товарів у відповідний режим [24].

До прийняття ПКУ питання податкових векселів при імпорті товарів регулювалося ЗУ “Про ПДВ” [10] та Порядком випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1997 р. № 1104 [25]. Дані нормативні акти втратили чинність після вступу в дію ПКУ. На сьогодні випуск, обіг і погашення податкових векселів регулюється ПКУ та Порядком справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України, затвердженим Наказом Державної митної служби України від 27.09.2006 р. № 821 (далі – Порядок № 1104) [26]. Положення нового ПКУ щодо застосування податкових векселів дещо відрізняються від зазначеного Порядку № 1104, адже такий вид відстрочення сплати податкового зобов'язання використовується лише для операцій імпорту спирту етилового та нафтопродуктів (як видно з наведеного вище визначення поняття “податковий вексель”), а також відповідно до підрозділу 3 ПКУ для розрахунків за податком на додану вартість підприємствами суднобудівної промисловості у разі ввезення на митну територію України устаткування, обладнання та комплектуючих, що не виробляються в Україні.

Відповідно до п 4.1 Порядку № 1104 платники ПДВ при імпорті товарів на митну територію України за умови оформлення митної декларації можуть за власним бажанням надавати митним органам податковий вексель на суму податкового зобов'язання.

Клим Н.М. [16] зазначає, що наведене в ПКУ визначення простого векселя доцільно застосовувати також для характеристики відстрочення податкових розрахунків. В свою чергу, простий вексель, відповідно до ст. 204 ПКУ [24], використовується для операцій з давальницькою сировиною (як підтвердження повного умовного звільнення від оподаткування). У разі якщо платник податку не подає простого векселя, податкове зобов'язання сплачується на загальних підставах.

Отже, на нашу думку, так як Порядок № 1104 є чинним, то можна зробити висновок, що положення ПКУ доповнюють норми даного нормативного акту. Відсутність даних про використання податкових векселів для імпортних операцій у ПКУ потребує пояснення від ДПАУ. Адже така невизначеність може призвести до проблем при податкових розрахунках за податком на додану вартість.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження здійснено порівняння Податкового кодексу України та нормативно-правової бази, яка діяла до прийняття ПКУ. Аналіз нормативної бази щодо

оподаткування експортно-імпортних операцій показав, що податкова реформа в Україні призвела до відповідності українське податкове законодавство та міжнародні положення і створила основу для узгодження податкового та бухгалтерського обліку.

Обґрунтовано необхідність внесення пояснення щодо податкового обліку операцій експорту без вивезення товарів за митну територію. Адже існує невизначеність. На нашу думку, такі операції повинні оподатковуватися за ставкою 20 %, тому що місце їх поставки – територія України, та вони не визнаються податковим законодавством операціями, які мають статус експортних.

Невідповідність норм ПКУ Порядку № 1104 також потребує внесення змін до законодавчих актів з метою уніфікованого подання інформації про порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів.

Неоднозначність підходів до розуміння обліку розрахунків за митом викликає проблеми під час облікового відображення експортно-імпортних операцій. Вважаємо, доцільно відобразити нарахування мита саме за дебетом рахунку 642 “Розрахунки за податками” з виділенням аналітичного рахунку 6421 “Розрахунки за митом”. Такий облік забезпечить надання достовірної, зрозумілої та повної інформації про суми нарахованого та сплаченого мита.

Дослідження облікового відображення розрахунків за податками й платежами в Україні та Російській Федерації показали, що методика податкового обліку експортно-імпортних операцій відрізняється в частині відображення податку на додану вартість та використання рахунків для обліку мита, митних платежів, ПДВ.

В ході дослідження податкових розрахунків також виявлено проблемні питання, які виникають під час здійснення експортно-імпортних операцій товарів та послуг. Проаналізовано шляхи їх вирішення, що пропонують автори наукових та періодичних видань.

Узагальнено та систематизовано положення ПКУ щодо визнання доходів та витрат для цілей оподаткування, що дало змогу простежити зв'язок бухгалтерського та податкового обліку за допомогою кореспонденцій рахунків. Запропоновані схеми порядку відображення експортних та імпортних операцій для цілей оподаткування ПДВ та податком на прибуток формують більш зрозуміле, повне та однозначне розуміння процесу здійснення податкових розрахунків за основними податками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Адашкевич Т.В.* Учет импортных операций: проблемы и пути совершенствования / Т.В. Адашкевич // Тезы докладов Международной практической конференции [“Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков”] (Минск, 20-21 апреля 2000 г.). – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2000. – С. 74-75

2. *Анисимовец Т.П.* Некоторые проблемы налогообложения, учета и анализа импортных операций / Т.П. Анисимовец, Т.В. Гришук // Тезы докладов Международной практической конференции [“Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков”] (Минск, 20-21 апреля 2000 г.). – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2000. – С. 229-230

3. *Бабій Л.І.* Порядок здійснення експортно-імпортних операцій і його вплив на організацію обліку / Л.І. Бабій // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №1 (31). – С. 19-25
4. *Бабій Л.І.* Особливості оподаткування операцій експорту товарів / Л.І. Бабій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2008 – Випуск 21. – С. 47-50.
5. *Бондаренко Н.* ПДВ не пахне і тому не рахується / Н. Бондаренко // Бухгалтер. – 2010. – №33 (561). – С. 39
6. *Волкова І.А.* Синтетичний облік імпортних операцій на підприємствах в сучасних умовах господарювання / І.А. Волкова / відпов. ред. З.В. Герасимчук // Тези доповідей I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю”] (18 грудня 2009 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 428 с.
7. *Гордієнко Н.І.* Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей / Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпушенко. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 235 с.
8. *Єремян О.М.* Проблеми обліку експортних операцій в сучасних умовах господарювання / О.М. Єремян, А.М. Демянова // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Майбутнє - Аудит”] (1 грудня 2008 р.). – Кривий Ріг: “Видавничий дім”, 2008. – 357 с. – С. 154-155
9. *Жиглей І.В.* Особливості обліку імпортних операцій в світлі П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” / І.В. Жиглей // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. – Випуск 71. – С. 73-77.
10. Закон України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0>
11. Звіти про виконання Державного бюджету України. Дані Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=47009>
12. *Кадуріна Л.А.* Проблемы формирования балансовой стоимости импортного товара в налоговом и бухгалтерском учете / Л.А. Кадуріна, Т.Н. Домнина // Науково-практичний журнал Хмельницького економічного університету. Серія: Наука і техніка. – 2009. – Випуск 1 (13). – С. 50-55
13. *Кадуріна Л.О.* Актуальні проблеми визначення приросту (убутку) під час імпорту товарів / Л.О. Кадуріна // Труды международной научно-практической конференции [“Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”] (17-18 ноября 2005 г.). – Х.: НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 55-56
14. *Кирнас О.В.* Методика обліку імпортних операцій / О.В. Кирнас // Матеріали II-ої Міжнародної науково-практичної конференції [“Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”] (Черкаси, 24-26 березня 2004 р.). – Черкаси: ЧДТУ, 2004. – С. 26-29
15. *Клак О.А.* Облік імпортних операцій за національними стандартами / О.А. Клак // Тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції [“Проблеми фінансів, обліку, аналізу та контролю в умовах реформування економіки України”] (25-26 квітня 2001 р.). – Київ, 2001. – С. 116-118

16. Клим Н.М. Особливості використання та обліку податкового векселя / Н.М. Клим // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.14. – С. 200-204
17. Коденчук К.А. Облік імпорتنих операцій / К.А. Коденчук // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2007. – № 6. – Том 2. – С. 142-145
18. Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік та контроль операцій з імпорту / Ю.А. Кузьмінський // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка. – Київ: Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”, 2001. – Випуск 51. – С. 45-49
19. Лист ДПАУ № 2093/7/16-1517 від 26 січня 2011 р. // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 16
20. Малигіна Н.В. Особливості обліку податку на додану вартість при здійсненні імпорту товарів / Н.В. Малигіна // Збірник наукових праць [“Економіка: проблеми теорії та практики”]. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. – Випуск 233, Т. III. – 296 с.
21. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів ВНЗ спец. 7.050106 “Облік і аудит” / [Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп., перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.
22. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин: [навчальний посібник для студентів спеціальності “облік і аудит”] / М.М. Дупай, П.Н. Денчук, С.В. Питель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. – 200 с.
23. Осадчук Т.Г. Операції з імпорту – особливості визначення валових витрат / Т.Г. Осадчук / редкол.: П.П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотников та ін. // Матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю”] (21 листопада 2008 р.). – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – С. 428-429
24. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=35&nreg=2755-17>
25. Порядок випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 1104 від 1 жовтня 1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1104-97-%EF>
26. Порядок справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України, затверджений Наказом Державної митної служби України № 821 від 27 вересня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1128-06>
27. Рура О.В. Бухгалтерський облік і оподаткування імпорتنих операцій: єдність і розходження / О.В. Рура // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. Збірник наукових праць – Кіровоград: КНТУ, 2006. – Випуск 10. – Ч. II. – С. 270-274

28. *Рура О.В.* Бухгалтерський облік і оподаткування експортних операцій: єдність і розходження / О.В. Рура // Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції [“Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення”] (3-5 травня 2006 р.). – Севастополь, 2006. – С. 56-59

29. *Рязанова Н.А.* Практические аспекты учета экспортно-импортных операций / Н.А. Рязанова // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць / Тематичний випуск: Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ “ХПІ”. – 2005. – №58, т. 2. – С. 85-87

30. *Рязанова Н.А.* К вопросу об учете экспортно-импортных операций / Н.А. Рязанова // Труды международной научно-практической конференции [“Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”] (17-18 ноября 2005 г.). – Харьков: НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 62-63.

31. *Сакалош О.* Аналіз відповідності українського податку на додану вартість з імпорту товарів стандартам Європейського союзу / О. Сакалош // Збірник наукових праць [“Економіка: проблеми теорії та практики”]. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. – Випуск 223. Т. III. – С. 757-764

32. *Сердюк В.Н.* Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Н. Сердюк. – [9-е изд., доп., изм.]. – Донецк: ДонНУ, 2009. – 595 с.

33. *Смердов В.* Неоподатковувані послуги у ЗЕД / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 14 (1407). – С. 46

34. *Солошенко Л.* Послуги у ЗЕД: визначаємо місце постачання / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 14 (1407). – С. 31-40

35. *Циган Р.М.* Специфіка організації обліку зовнішньоторговельних операцій без вивезення та ввезення товарів [Електронний ресурс] / Р.М. Циган, Т.І. Гориславець // Вісника ЖДТУ. – 2009. – № 4 (50). – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/4_50/39.pdf