МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Запорізький національний технічний університет

Конспект лекцій

з дисципліни

“Облік зовнішньоекономічної діяльності”

для студентів напряму підготовки 7.03050901 та 8.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання

частина ІІ

2014

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Конспект лекцій з дисципліни "Облік зовнішньоекономічної діяльності" для студентів напряму підготовки 7.03050901 та 8.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання, частина II /Укл.: Помулева В.М - Запоріжжя: ЗНТУ, - 2014. - 90 с.

Укладач: В.М. Помулева, ст.викладач кафедри «Облік і аудит»

Рецензент д.держ.упр., професор, зав.каф. “Облік і аудит” Левченко Н.М.

Відповідальний за випуск: д.держ.упр., професор, зав.каф. “Облік і аудит” Левченко Н.М.

Затверджено
на засіданні кафедри
„Облік і аудит”
Протокол № 7
від „6” березня 2014 р.

Затверджено на засіданні
Факультету економіки управління
Протокол № 6
від „20” березня 2014 р.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

ЗМІСТ

Тема 7. Облік імпортних операцій 98
7.1. Загальні засади здійснення імпортних операцій 98
7.2. Строки проведення розрахунків за імпортовані товари 100
7.3. Документальне забезпечення імпортних операцій 101
7.4. Облік здійснення імпортних операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок 104
7.5. Порядок формування первісної вартості імпортних товарів 105
7.6. Особливості обліку імпорту робіт, послуг 107
7.7. Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику 108
Питання для самоконтролю 108
Тема 8. Облік бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною 109
8.1. Поняття бартерних операцій, основні вимоги до його здійснення 110
8.2. Особливості обліку бартерних операцій 113
8.3. Загальні поняття про операції з давальницькою сировиною 117
8.4. Особливості укладення договорів на переробку давальницької сировини 124
8.5. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною 125
8.6. Особливості бухгалтерського обліку операцій ізіз давальницькою сировиною 125
8.7. Порядок оподаткування у разі виконання умов митного режиму 127
Питання для самоконтролю 131
Тема 9. Облік інвестиційних операцій 131
9.1. Правова основа здійснення іноземних інвестицій в Україну 131
9.2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті 135
9.3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені за кордоном 138
9.4. Облік виплати дивідендів нерезиденту та отримання 142

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

від нерезидента
9.5. Господарські одиниці іноземних підприємств. Господарські одиниці за межами України 148
9.6. Відображення у фінансовій звітності операцій господарських одиниць, розташованих за кордоном 149
Питання для самоконтролю 154
Тема 10. Облік операцій фінансового лізингу від нерезидента 154
10.1. Критерії віднесення операції до фінансового лізингу 155
10.2. Бухгалтерський облік об’єкта фінансової оренди, отриманого від нерезидента 157
10.3. Особливості оподаткування операцій фінансового лізингу з нерезидентом 159
10.4. Лізинговий платіж та податок на репатріацію 162
Питання для самоконтролю 162
Тема 11. Декларування валютних цінностей. Відповідальність за порушення при здійсненні валютних операцій 162
11.1. Порядок декларування валютних цінностей за межами України та оформлення довідки щодо відсутності валютних цінностей за межами України 163
11.2. Відповідальність за порушення податкового законодавства 172
11.3. Відповідальність за порушення валютного законодавства 173
11.4. Відповідальність за порушення митного законодавства 176
Питання для самоконтролю 180
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА 181

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Тема 7. Облік імпортних операцій

7.1. Загальні засади здійснення імпортних операцій.
7.2. Строки проведення розрахунків за імпортовані товари
7.3. Документальне забезпечення імпортних операцій.
7.4. Облік здійснення імпортних операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.
7.5. Порядок формування первісної вартості імпортних товарів.
7.6. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.
7.7. Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику.

Література: 1, 2, 4, 6, 10, 18, 19, 23, 28, 29, 32, 39, 42 – 44.

7.1. Загальні засади здійснення імпортних операцій.

Імпорт відповідно до ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність № 959 − це придбання (в т.ч. з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних суб'єктів господарювання товарів із їх ввезенням або без ввезення на територію України, включаючи придбання товарів, призначених для власного споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами.

Проте, з метою оподаткування та митного оформлення імпорт без ввезення на територію України, імпортом не вважається. Це означає, що в митно-податкових цілях імпорт повинен супроводжуватися неодмінним ввезенням товарів.

За ст. 74 МКУ ***імпорт – це митний режим***, у відповідності до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, і виконання всіх митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

Ввезення товарів на митну територію України в режимі імпорту передбачає:

– подання митному органу документів, які засвідчують підстави й умови ввозу товарів на митну територію України;

– сплату податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввозу на митну територію України відповідно до законів України;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

– дотримання вимог, передбачених законом, щодо заходів нетарифного регулювання й інших обмежень.

Залежно від виду операцій в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту: короткострокове обмеження імпорту, митний бар'єр, антидемпінгове мито.

Короткострокове обмеження імпорту − обмеження імпорту на термін не більше 180 днів.

Митний бар'єр − обмеження імпорту, метою якого є перешкода ввезенню імпортних товарів за допомогою завищення ввізного митного збору.

Демпінг − ввезення на митну територію України товарів за ціною, нижче цін на подібний товар в країні-експортері, що спричиняє за собою негативний вплив на вітчизняних виробників. Для усунення демпінгу держава може проводити антидемпінгову політику шляхом встановлення антидемпінгового мита.

Антидемпінгове мито − додаткове мито на імпортні товари, які ввозяться в країну за цінами нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

Крім того, КМУ щорічно встановлює перелік товарів, імпорт яких підлягає *квотуванню і ліцензуванню*.

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України відповідно до ст. 49 МКУ, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, визначається відповідно до глави 9 Митного Кодексу.

Так п.10 ст.58 Митного кодексу регламентує, що при визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, додаються деякі інші витрати (складові митної вартості), якщо вони не включалися до ціни.

Цей же пункт надає детальний перелік таких витрат:

а) комісійні та брокерська винагорода;

б) витрати на транспортування до місця ввезення на митну територію України (тобто до кордону України);

в) витрати на страхування.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Митна вартість використовується для визначення бази для нарахування ввізного мита та бази оподаткування ПДВ, що сплачується при імпорті.

Фактурна вартість. Визначення фактурної вартості міститься у «Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа», затвердженому Наказом МФУ від 30.05.2012 р. N 651: *«фактурна вартість - ціна товарів, які переміщуються через митний кордон України, зазначена в рахунку (рахунку-фактурі, рахунку-проформі тощо) або іншому документі, що визначає вартість товару»*.

У вантажній митній декларації (далі ВМД), що оформлюється при ввезенні товарів в Україну зазначається як фактурна вартість товару, що ввозиться, перерахована у національну валюту, так і його митна вартість.

Різницею між фактурною та митною вартістю як раз і будуть перелічені у п.10 ст.58 Митного кодексу додаткові складові митної вартості (комісійні, витрати на страхування та транспортування до кордону та ін.)

Порядок визначення митної вартості товарів.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно **до митного режиму імпорту**, здійснюється за такими методами (ст.57 глави 9 МКУ):

- основний – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- другорядні:
  а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
  б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
  в) на основі віднімання вартості;
  г) на основі додавання вартості (обчислена вартість);
  ґ) резервний.

Облікова вартість імпортного товару складається з фактурної вартості, витрат в іноземній валюті по доставці товару, сплачених мита, акцизу, плати за митне оформлення.

7.2. Строки проведення розрахунків за імпортовані товари

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Порядок проведення розрахунків по імпортних операціях регулюється ст. 2 Закону України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" № 185. При цьому термін розрахунків не повинен перевищувати 180 (за постановою НБУ 475 – 90) к/днів з моменту здійснення авансового платежу або виставляння векселя на користь постачальника продукції, (робіт, послуг), що імпортуються.

Початком відліку законодавчо встановленого терміну розрахунків в іноземній валюті при здійсненні резидентами України імпортних операцій вважається:

- при імпорті товарів (робіт, послуг) — наступний календарний день після дати здійснення авансового платежу або виставляння векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг);
- при вексельній формі розрахунку — наступний календарний день після дати виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг);
- при розрахунку у формі документарного акредитиву — наступний день після моменту здійснення банком платежу на користь нерезидента.

Тому імпортери–резиденти протягом 90 днів повинні не тільки встигнути одержати товар, але й здійснити його митне оформлення.

Порушення вказаних термінів спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від митної вартості неотриманих (несвоєчасно отриманих) товарів.

Перевищення зазначених термінів здійснення розрахунків при імпортних операціях допускається при віднесенні здійснюваних операцій до операцій кооперації, консигнації, комплексного будівництва, оперативного і фінансового лізингу, постачання складних технічних виробів і товарів спеціального призначення при отриманні висновку Мінекономіки на продовження термінів розрахунків.

7.3. Документальне забезпечення імпортних операцій.

Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон є вантажна митна декларація.

Вантажна митна декларація − заява, що містить відомості про товари та інші предмети й транспортні засоби, і мету їх переміщення через митну територію України або про зміну митного режиму щодо даних товарів, а також інформацію, необхідну для

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів.

Декларуванню підлягають тільки ті товарно-матеріальні цінності, фактурна вартість яких перевищує 100 дол.

Законодавством України передбачено два варіанти декларування товарів (як і при експорті):

- декларування власником товарів;
- декларування іншою особою, яка діє на підставі договору зіз власником товарів (митним брокером або декларантом).

Вантажна митна декларація (ВМД) призначена для:

— декларування митним органом угоди, що виконується учасниками зовнішньоекономічної діяльності в частині кількості, якості та інших даних про товар;

— функціонування в якості обліково-статистичного документу митної інформації при веденні зовнішньоекономічної діяльності.

ВМД заповнюється на кожну товарну партію. *Товарна партія* - певна кількість однорідного товару, відправлена по одному контракту в одному напрямі, оформлена одним транспортним документом і одним рахунком - фактурою. За наявності в партії декількох найменувань використовуються додаткові аркуші. ВМД вважається оформленою відповідним чином, якщо на всіх її сторінках є номерна печатка печатка інспектора митниці, який здійснив митне оформлення.

Документи, необхідні для оформлення товарів і транспортних засобів ***у митний режим імпорту***.

1. Платіжне доручення про оплату митних платежів.
2. Платіжне доручення по оплаті за послуги митного термінала.
3. Контракт, специфікація, додаткова угода.
4. Оригінали інвойсу.
5. Сертифікат походження (СТ-1, якщо товар походить з країн СНД, форма А та інші) .
6. Картка обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.
7. Довідка про декларування валютних цінностей.
8. Книжка МДП (Tir Carnet).
9. Транспортна накладна CMR (AWB, Ж/Д накладна, коносамент).
10. Експортна декларація країни відправлення.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

11. Дозвільні документи (сертифікат якості, санітарно-епідеміологічний висновок, реєстрація МОЗ, Держстандарт і т.д.) - якщо необхідно.

12. Документи, які підтверджують вартість і код товару (прайси, каталоги, технічний опис, попередні висновки про вартістю і класифікацію товарів та інші).

13. Платіжне доручення за карантинний огляд, завірене в Держкарантині.

14. Договір на декларування товарів при залученні до митного оформленя брокерських організацій.

15. Інші – дозволи, ліцензії, договори на перевезення. ВМД відправника, довідка про транспортні витрати по території України (за необхідності), ін.

Митні процедури. Процедура здійснення митного контролю і митного оформлення товарів з використанням вантажної митної декларації складається *з трьох етапів.*

Перший етап - оформлення вантажної митної декларації.

Посадовці митного органу проводять:

- звіряння відповідності даних, внесених декларантом у графи ВМД із даними, що містяться в документах, які подані разом з нею;

- перевірку наявності всіх документів, вказаних в реєстрі.

За відсутності яких-небудь претензій митні органи здійснюють прийом ВМД до оформлення шляхом проставляння відмітки штампу "Під митним контролем" на всіх її аркушах, а також присвоюють вантажній митній декларації реєстраційний номер.

- звіряння даних електронної копії ВМД з даними ВМД на паперових носіях;

- перевірку відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України при класифікації товарів, тобто перевіряється правильність визначення кодів товарів;

- перевірку правильності визначення декларантом митної вартості товарів;

- перевірку правильності нарахування податків і зборів, а також контроль за надходженням грошових коштів;

- перевірку відповідності даних про товари, вказані у ВМД, даним, вказаним в дозвільних документах уповноважених держорганів;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- підготовку запиту в митну лабораторію при необхідності проведення лабораторних досліджень.

Другий етап митного оформлення - ухвалення рішення про необхідність проведення митного огляду. У разі прийняття позитивного рішення огляд здійснюється у присутності власника і декларанта. За результатами огляду складається акт про проведення митного огляду товарів.

Третій етап митного оформлення - нарахування і стягнення збору за митне оформлення товарів і завершення проходження митного оформлення.

Ключовим моментом процедури митного оформлення товарів, що імпортуються, є *встановлення митної вартості товару, яка є базою для митних платежів.*

7.4. Облік здійснення імпортних операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.

Основними завданнями бухгалтерського обліку імпортних операцій є:

- перевірка правильності документального оформлення товарних і розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного і митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпортних товарів;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Облік імпортних товарів має ряд особливостей, до яких належить:

- обов'язкове декларування імпортних операцій при перетині митної території України;
- у випадку, *якщо першою подією є отримання товарів*, вартість товарів відображається в обліку за курсом НБУ на дату отримання (п.5 П(С)БО 21). Заборгованість, що виникла є монетарною, тому по ній розраховуються курсові різниці;
- у випадку, *якщо першою подією є отримання авансу*, то вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату сплати авансу. Заборгованість, що виникла є немонетарною, тому по ній курсові різниці не розраховуються;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- необхідність окремого обліку імпортних товарів і розрахунків за їх придбанням,

. організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях

Синтетичний облік розрахунків з контрагентами по всіх послугах, пов'язаних з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 68 "Розрахунки по інших операціях". Ці послуги в залежності від місця розташування їх виконавця можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті. В останньому випадку облік по рахунку слід вести в порядку, передбаченому для відображення в обліку імпортних операцій.

Аналітичний облік розрахунків по імпортних операціях рекомендується здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - в розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати. В будь-якому випадку повинен бути забезпечений чіткий контроль своєчасності розрахунків за кожним постачанням товарів.

Аналітичний облік імпортних поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожну транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками". Облік на цьому рахунку ведеться як в національній, так і в іноземній валюті, оскільки заборгованість за придбані товари є *монетарною статтею,* то при зміні валютного курсу на кінець періоду і на момент розрахунків проводиться перерахунок.

7.5. Порядок формування первісної вартості імпортних товарів.

Синтетичний облік імпортних товарів ведеться на рахунку 28 "Товари". Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за обліковими цінами в залежності від місця їх зберігання.

Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси", тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає:

– суми, що сплачують постачальнику (тобто фактурної вартості) за мінусом непрямих податків;

– транспортно-заготівельні витрати;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Таким чином, **повна первісна вартість імпортного товару** складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу. Суми *ввізного мита* (в силу прямої норми) і *плата за митне оформлення* (як інші витрати) *збільшують первісну вартість імпортованих товарів.*

Первісна вартість у податковому обліку. Ст.146.5 Податкового кодексу України (ПКУ) встановлює порядок визначення первісної вартості у податковому обліку. На сьогодні визначення первісної вартості імпортованого товару *у бухгалтерському та податковому обліку є однаковими.*

Якщо ввозяться необоротні активи, наприклад, основні засоби, то розмитнені активи (основні засоби) оприбутковуються на баланс підприємства та амортизуються за правилами бухгалтерського та податкового обліку.

Балансова вартість. Для обліку наявності і руху їх вартості в балансі підприємства використовується балансова вартість основних засобів.

Відповідно до пп. 14.1.9 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів** — сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Слід зазначити, що з 1.01.2013 р. набрав чинності пп. 39.13. ПКУ, згідно з яким митна вартість товару є його звичайною ціною (не нижче):

«для товарів, раніше ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту або реімпорту, ***звичайною ціною продажу (поставки) на митній території України вважається ринкова ціна, але не нижче митної вартості товарів***, з якої були сплачені податки та збори під час їх митного оформлення».

У разі відхилення *договірних цін у податковому обліку платника податків у збільшення або зменшення від звичайних цін* **менше ніж на 20 відсотків** *таке відхилення* **не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання**, *коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.*

7.6. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.

Імпорт може включати також платне користування послугами іноземних фізичних і юридичних осіб. Крім того, в ЗЕД використовують *імпорт капіталів у вигляді іноземних кредитів та інвестицій, виробничих (будівельних, монтажних) і споживчих послуг, а також інжинірингу*, який представляє собою інженерно-консультаційні послуги, узагальнені в самостійну сферу діяльності і спрямовані на підготовку та забезпечення процесу виробництва, реалізацію готової продукції, обслуговування підрядних будівельно-монтажних організацій, інфраструктурних, сільськогосподарських та інших об'єктів.

Облік імпорту робіт, послуг суттєво не відрізняється від обліку імпорту товарів, за винятком деяких особливостей:

— документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг), є акт виконаних робіт (послуг), оформлений належним чином;

— при імпорті робіт (послуг), місцем постачання яких є територія України, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата події, яка відбулася першою, а саме:

- або дата списання коштів з поточного рахунку платника податків в оплату собівартості робіт;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- або дата оформлення документу, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом.

У податковому обліку не включаються до витрат витрати з придбання у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, витрати з нарахування роялті (крім витрат на користь постійних представництв нерезидентів) в розмірі, що перевищують 4% доходу (виручки) від реалізації (за мінусом ПДВ і АП) за попередній рік; а також послуг (робіт) з інжинірингу у розмірі, що перевищують 5% митної вартості обладнання, імпортованого за таким контрактом. При цьому вищевказані витрати *не включаються* до витрат *у повному обсязі*, якщо вони сплачені на користь *нерезидента, що має офшорний статус*.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з імпортуванням послуг від нерезидента, в цілому аналогічний порядку обліку операцій з імпорту товарів.

Якщо місце надання послуг знаходиться на території України, такі операції є об’єктом оподаткування ПДВ і оподатковуються за ставкою 20%. Якщо ж місце надання послуг за межами України, такі послуги не є об’єктом оподаткування ПДВ.

Відповідальним за нарахування і сплату ПДВ є отримувач послуг, тобто резидент (незалежно від того, чи зареєстрований він платником ПДВ).

7.7. Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, передана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів) і отримання робіт і послуг *при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг)* перераховується у валюту звітності з застосуванням валютного курсу *на дату виплати авансу*.

Така вартість є історичною собівартістю отриманих немонетарних активів. Вартість отриманих немонетарних активів понад попередньо оплачену визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання їх активами. *Якщо немонетарних активів отримано менше, ніж попередньо сплачено, і їх отримання вже не передбачається, а сума залишку попередньої оплати (авансу) підлягає поверненню грошима, то дебіторська заборгованість (у сумі залишку*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

авансу) підлягає перерахунку за валютним курсом на кожну дату балансу (поки не відбудеться одержання грошей) і на дату її погашення (зарахування грошей на рахунок у банку).

Таким чином:

1) у бухгалтерському обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, перераховані у вигляді авансів (використовується рахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами"), і відокремлювати їх від проведення наступної оплати;

2) валютна складова бухгалтерської первісної вартості товарів визначається виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміється під імпортними операціями? Якими нормативними актами регламентуються операції з імпорту?

2. Особливості оподаткування операцій щодо імпорту товарів (послуг) на митну територію України. Які податки і збори сплачуються на митниці при імпортуванні товарів?

3. Відобразіть на рахунках операції, пов'язані з імпортом товарів.

4. За яким валютним курсом перераховується у валюту звітності контрактна вартість імпортних товарів, одержаних за попередньою оплатою?

Тема 8. Облік бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною

8.1. Поняття бартерних операцій, основні вимоги до його здійснення.

8.2. Особливості обліку бартерних операцій.

8.3. Загальні поняття про операції з давальницькою сировиною.

8.4. Особливості укладення договорів на переробку давальницької сировини.

8.5. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною.

8.6. Особливості бухгалтерського обліку операцій із давальницькою сировиною.

8.7. Порядок оподаткування у разі виконання умов митного режиму.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Література: 1, 4, 14, 16, 18, 19, 22, 24, 27, 29, 31 - 34, 38, 39, 46.

8.1. Поняття бартерних операцій, основні вимоги до його здійснення.

Найбільш поширеним в Україні видом зустрічної торгівлі є бартер (як всередині країни, так і за її межами).

Відповідно до ст. 715 ЦКУ від 16.01.2003 № 435-IV за договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар. Договором може бути встановлений обмін майна на роботи (послуги).

Кожна із сторін договору міни є продавцем того товару, який він передає в обмін, і покупцем товару, який він одержує взамін (п. 2 ст. 715 Цивільного кодексу).

Момент набуття права власності на товар за договором міни (бартеру) відповідно до ст. 334 Цивільного кодексу визначено **з моменту передання майна**, якщо інше не встановлено договором або законом.

Проте, у ЦКУ міститься *спеціальна норма*, яка регулює **момент переходу права власності при обміні товарів**. Згідно з п. 4 ст. 715 ЦКУ право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно **після виконання зобов'язань** щодо передання майна **обома сторонами**, якщо інше не встановлено договором або законом. Тобто при обміні товарів право власності на товари перейде (якщо інше не встановлено договором або законом) не в момент передачі товарів А (перша подія) від сторони 1 до сторони 2, а лише після того, як сторона 2 здійснить зустрічну передачу товарів Б стороні 1 (друга подія), коли **одночасно** відбудеться перехід права власності на товари А і Б.

Відповідно до ч.1 ст.1 Закону № 351 товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності - **це один з видів експортно-імпортних операцій**, оформлених бартерним договором або договором *із змішаною формою оплати*, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом ЗЕД України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Відповідно до ст. 4 Закону № 959 **товарообмінні (бартерні) операції** та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності розглядається як **один із видів експортно-імпортних операцій.**

За п. 14.1.10 ст. 14 ПКУ **бартерна (товарообмінна) операція** - це господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, **з обов'язковим вираженням в іноземній валюті першої групи Класифікатора** іноземних валют.

На сьогодні законодавством України встановлено ряд обмежень за бартерними договорами:

- заборона бартеру для СПД – платників єдиного податку (п. 291.6 ст. 291 ПКУ);

- обмеження переліку об'єктів обміну – постанова КМУ «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД» від 29.04.99 р. № 756 (наприклад, заборонено експорт по бартеру алкоголю, сигарет, пива, насіння і олії соняшнику, дорогоцінних каменів і металів, коксу, окремих позицій металопрокату, відходів і лому чорних і кольорових металів, ін.; імпортувати за бартерним контрактом заборонено алмази, ювелірні вироби, янтар і вироби із нього);

- обмеження, встановлені ст. 17 Закону про ЗЕД № 959 (експорт товарів, що має національну, культурну, археологічну цінність, вичерпних природних ресурсів, ін.; імпорт тих, що несуть загрозу здоровю, моралі тощо, пропагують ідею війни, расизму, геноциду, ін.);

- обмеження експорту і імпорту товарів (робіт, послуг), відповідно до міжнародних договорів, учасником яких є Україна.

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг - з дати підписання акта або

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг (до 18 серпня 2012 р. - 90 днів).

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення ВМД на імпорт), а в разі імпорту робіт або послуг - дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

У разі переоформлення бартерного договору на інші види договору передбачені строки, не поновлюються і не перериваються.

Порушення суб'єктом ЗЕД України передбачених ч. 1 ст.2 Закону № 351 строків ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором (і відсутності при цьому форс-мажора або судових позовів з контрагентами), тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% вартості неодержаних (несвоєчасно одержаних) товарів, робіт, послуг.

Загальний розмір нарахованої пені **не може перевищувати розміру заборгованості.**

Органи державної митної служби України здійснюють контроль за надходженням товарів за імпортом згідно з бартерним договором та інформують органи державної податкової служби про порушення строків надходження товарів. Контроль за бартерними операціями в сфері ЗЕД здійснюють митні і податкові органи (ч. 4 ст. 3 Закону 351).

У випадку переоформленні бартерного договору на інший вид (регулюється ч. 4 ст. 2 Закону № 351), наприклад, на експортний, підставою для зняття угоди з митного контролю є:

1) банківські документи, що підтверджують надходження коштів на рахунок резидента в сумі, еквівалентній вартості продукції, яка не була поставлена за контрактом;

2) копії додаткових угод, що змінюють характер угоди.

Підприємства, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа повідомити про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг):

- митні органи (якщо імпортуються або експортуються за даним договором товари);
- органи державної податкової служби (якщо імпортуються або експортуються за даним договором *роботи чи послуги*).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою **нарахування пені в розмірі 1% вартості експортованих товарів** (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг) (ч. 4 ст. 3 Закону № 351).

8.2. Особливості обліку бартерних операцій.

Бухгалтерський облік. В бухгалтерському обліку бартерні операції відображаються як дві операції – продаж товарів (робі, послуг) і придбання товарів (робі, послуг). За першою операцією необхідно правильно сформувати доходи від реалізації, за другою – первісну вартість отриманих активів.

Об'єкти, якими обмінюються сторони, можуть бути подібними або неподібними. **Подібні (однорідні) об'єкти** – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п. 4 ПБО 7).

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 ПБО 19 "Об'єднання підприємств", затвердженого наказом Мінфіну України від 07.07.99 р. № 163).

Якщо хоча б одна з цих умов не виконується, то активи є **неподібними.**

Передача за договором міни (бартеру) подібних активів (об'єктів). При обміні подібними активами **дохід не визнається** (п. 9 ПБО 15).

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на **подібні запаси**, дорівнює **балансовій вартості** переданих запасів (п. 13 ПБО 9).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює **залишковій вартості** переданого об'єкта основних засобів (п. 12 ПБО 7).

Якщо балансова вартість переданих запасів (залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів) перевищує їх (його) справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів (основних засобів) є їх справедлива вартість. **Різниця** між балансовою (залишковою вартістю основних засобів) і справедливою вартістю переданих запасів (основних засобів) включається **до складу витрат звітного періоду**.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Передача за договором міни (бартеру) неподібних активів (об'єктів).

При оприбуткуванні товарів слід враховувати, що **первісною вартістю запасів**, придбаних *в обмін на неподібні* запаси, визнається **справедлива вартість** отриманих запасів (п. 13 ПБО 9), первісною вартістю об'єкта основних засобів, нематеріального активу, придбаних в обмін на неподібні активи, визнається **справедлива вартість** переданого немонетарного активу (п. 13 ПБО 7, п. 12 ПБО 8).

Залежно від величини цих цін підприємством визначаються первісна вартість отриманої за бартерним контрактом продукції, а також дохід від такої операції.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається *за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню* підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів (п. 23 ПБО 15).

Іншими словами, при бартері доход визначається не за продажною вартістю товарів, що передаються, а виходячи зі **справедливої вартості одержуваних активів, робіт, послуг**. Однак якщо її визначити неможливо, то визначається за справедливою вартістю *переданих* активів, робіт, послуг (п.24 П(С)БО 15).

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в наступному.

1. Відсутні грошові розрахунки з іноземними партнерами.

2. Кредиторська заборгованість іноземному партнеру за імпортовані товари повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

3. При здійсненні зовнішньоекономічного бартеру в іноземній валюті перерахунок в гривні здійснюється всього один раз на дату визнання:

- доходу, якщо першою подією є відвантаження товарів (аиконання робіт, послуг);
- активів, якщо першою подією є отримання товарів, робіт, послуг.

Таким чином, немонетарні статті за бартерною операцією не перераховуються на дату здійснення операції і на дату балансу та не визначаються курсові різниці.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

4. Бартерна заборгованість відноситься до немонетарних статей, і, згідно з П(С) БО 21, перерахунку у зв'язку із зміною валютних курсів не підлягає.

5. Облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на двох субрахунках: 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками" і 362 "Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками".

У випадку, коли першою здійснюється експортна поставка необхідно слідкувати за дотриманням строків зустрічної поставки.

Податковий облік.

Податок на прибуток. **При реалізації товарів, виконанні робіт або наданні послуг** згідно з договором міни (бартеру) доходи від таких операцій визначаються (п. 137.1 ст. 137 ПКУ):

- дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар;

- дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Згідно з п. 4 ст. 715 Цивільного кодексу право власності на обмінювані товари переходить до сторін **одночасно після виконання зобов'язань** щодо **передання майна обома сторонами**, якщо інше не встановлено **договором або законом**. Отже, сторони у договорі міни (бартеру) можуть самостійно визначити момент переходу права власності на товари. Сторони можуть установити у договорі міни (бартеру), що право власності у набувача майна за цим договором виникає з **моменту передання** майна, що передбачено ст. 334 Цивільного кодексу.

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 (п. 138.4 ст. 138 ПКУ). При цьому **собівартість** придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу (п. 138.6 вищезазначеної статті ПКУ).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Таким чином, підприємство **в одному й тому самому звітному періоді** визнає **як доходи** від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг, **так і витрати**, що сформували собівартість цих товарів (робіт, послуг).

Слід враховувати, що згідно з п. 153.10 ст. 153 Податкового кодексу **доходи** та **витрати** від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але **не нижчої (вищої) від звичайних цін**.

Якщо згідно з договором міни (бартеру) **передаються основні засоби**, то **сума перевищення доходів** від продажу над **балансовою вартістю** окремих об'єктів основних засобів включається до **доходів** платника податку **(постачальника)**, а **сума перевищення балансової вартості** над **доходами** від такого продажу включається до **витрат** (п. 146.13 ст. 146 ПКУ).

Якщо згідно з договором міни (бартеру) придбано **аудиторські послуги або транспортні послуги, пов'язані з доставкою товарів покупцям**, то витрати на придбання таких послуг (інші витрати) визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 ПКУ). Згідно з п. 138.10 цієї статті до складу **інших витрат** включаються, зокрема, адміністративні витрати та витрати на збут.

Якщо за договором міни (бартеру) **отримуються основні засоби**, то слід врахувати таке:

- первісна вартість об'єкта основних засобів, **отриманого** в обмін на **подібний** об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але **не вище звичайної ціни** об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.9 ст. 146 ПКУ);
- первісна вартість об'єкта основних засобів, **отриманого** в обмін (або частковий обмін) на **неподібний** об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але **не вище звичайної ціни** об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.10 вищезазначеної статті Кодексу).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Податок на додану вартість. Для бартерних (товарообмінних) операцій ПКУ окремого порядку оподаткування не передбачено, тому застосовуються загальні норми оподаткування ПДВ, передбачені розділом V цього Кодексу.

Операції платників ПДВ з постачання товарів та послуг, *місце постачання яких розташоване на митній території України, є об'єктом оподаткування* ПДВ (ст. 185 ПКУ).

Дата виникнення податкових зобов'язань та дата виникнення права на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту за договором міни (бартеру) визначається у загальному порядку.

Проте, база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг згідно з п. 188.1 ст. 188 ПКУ визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, **але не нижче звичайних цін,** а податковий кредит звітного періоду згідно з п. 198.3 ст. 198 ПКУ визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, **але не вище рівня звичайних цін**, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ.

Отже, при оподаткуванні бартерних операцій слід враховувати п.п. 153.10 (податок на прибуток) і 188.1 (податок на додану вартість) ПКУ. За цими нормативами, доходи і витрати від проведення обмінних операцій визначаються згідно з договірною ціною такої операції, але не нижче або вище «звичайних цін» відповідно до ст. 39 ПКУ.

Якщо ціна об'єкта, який віддають в обмін, набагато нижче і/або вартість отриманого в обмін об'єкта набагато вище «звичайних цін», розрахунок податку на прибуток і ПДВ має бути за «звичайними цінами». Зокрема, суми витрат і доходів податкового обліку такої угоди в цьому випадку можуть не збігатися.

8.3. Загальні поняття про операції з давальницькою сировиною.

Давальницькою сировиною у розумінні ПКУ (пп. 14.1.41) є сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

Операція з давальницькою сировиною - операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До такої операції належать операції, у яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20% загальної вартості готової продукції (п.п.14.1.134 ПКУ).

У Митному кодексі акцент зроблено на митні режими.

Законодавством передбачені операції з переробки давальницької сировини в різних митних режимах:

- ввезення давальницької сировини на митну територію України з метою отримання готової продукції;

- вивезення українським замовником давальницької сировини за межі митної території України з метою отримання готової продукції.

При експорті/імпорті давальницької сировини готова продукція залежно від умов контракту може бути:

- ввезена на митну територію країни замовника в повному обсязі;

- ввезена на митну територію країни замовника крім частини, використаної для проведення взаємозаліку між виконавцем і замовником;

- реалізована за межі митної території країни-замовника.

Оплата послуг з переробки давальницької сировини як для резидента, так і нерезидента може здійснюватись у таких формах:

- грошовими коштами;

- частиною давальницької сировини;

- частиною готової продукції, виробленої з давальницької сировини;

- комбіновано.

Операції з поміщення товарів у митний режим переробки на митній території України здійснюються відповідно до глави 23 «Переробка на митній території» розділу V “Митні режими” МКУ, з поміщення у митний режим переробки за межами митної території – глави 24 «Переробка за межами митної території».

Згідно з пп. 14.1.113[1] ПКУ термін «митні режими» вживається у значенні, наведеному в Митному кодексі (МКУ).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Переробка іноземних товарів на митній території України.

Відповідно до ст. 147 МКУ **переробка на митній території** – це такий **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.

Кількість операцій з переробки товарів у митному режимі переробки на митній території не обмежується. Ч. 2 ст. 150 МКУ встановлено, що *операції з переробки товарів можуть включати*:

а) *власне переробку* товарів, у тому числі обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;

б) *ремонт товарів*, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.

Право власності на імпортовану давальницьку сировину і виготовлену із неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

У операціях з давальницькою сировиною беруть участь наступні суб'єкти:

- **заявник режиму переробки** – підприємство-резидент, яке отримало дозвіл митного органу на поміщення товарів у митний режим переробки на митній території або митний режим переробки за межами митної території;

- **переробник** – підприємство-резидент, яке за дорученням заявника режиму переробки на митній території та з дозволу митного органу виконує окремі операції або повний цикл переробки товарів на митній території України.

Дозвіл на переробку – письмовий дозвіл митного органу на поміщення товарів у митний режим переробки на митній території або митний режим переробки за межами митної території.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території або **у митний режим переробки за митною територією** допускається з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. У дозволі на переробку товарів на митній території України зазначається перелік

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

операцій з переробки та спосіб їх здійснення (стаття 149 глави 23 розділу V “Митні режими” МКУ).

До заяви на дозвіл додаються наступні документи.

1. *Зовнішньоекономічний договір* (повинен містити, зокрема, відомості про обов’язковий обсяг виходу продуктів переробки; конкретний обсяг робіт і строк їх виконання).

2. *Технологічні схеми переробки* (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких зазначаються відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів на продукти переробки; кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, які підприємство витрачає на здійснення операцій з переробки (з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі); відомості про найменування та кількість відходів переробки. Згідно з ч. 2 ст. 148 МКУ у процесі переробки іноземних товарів **не допускається використання українських товарів** (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

3. *Договори на переробку товарів з іншими підприємствами*, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими підприємствами. Відповідальність перед митними органами за порушення порядку переробки товарів несе підприємство, якому видано дозвіл на проведення операцій з переробки товарів.

4. *Інші документи* за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи, наприклад 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, у якому зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення, митний орган видає підприємству **безоплатно протягом п’яти робочих днів** від дати реєстрації відповідної заяви (ч. 3 та 6 ст. 149 МКУ).

Утім заявнику може бути відмовлено у видачі дозволу на переробку товарів, в окремих випадках провести заміну або відкликання дозволу (ч. 9 ст. 149 МКУ).

Особливості виконання митних формальностей відповідно до митного режиму переробки на митній території зазначені в Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

режиму, затвердженому наказом Мінфіну України від 31.05.2012 р. № 657. Цим наказом затверджено також форму Переліку операцій з переробки та спосіб їх здійснення, що додається до заяви.

Строк переробки товарів на митній території України встановлює митний орган у кожному конкретному випадку під час видачі дозволу підприємству (ч. 1 ст. 151 МКУ), враховуючи тривалість процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Загальний строк переробки **не може перевищувати 365 днів** та обчислюється починаючи з дня завершення митного оформлення митним органом іноземних товарів для переробки.

Митний режим переробки на митній території **завершується шляхом реекспорту продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим**, а також у випадках, передбачених ч. 2 ст. 160 МКУ (ч. 1 ст. 160 МКУ). Ч. 3 ст. 154 МКУ дозволено реекспортувати продукти переробки однією чи кількома партіями. Крім того, продукти переробки можна вивозити за межі митної території України не через той митний орган, через який товари ввозилися на цю територію для переробки.

Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 85 МК).

Під час реекспорту (вивезення за межі митної території України) продукти переробки підлягають декларуванню митним органам з поданням переліку українських товарів, витрачених під час здійснення операцій з переробки іноземних товарів (із зазначенням їх кількості та вартості).

Українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані під час переробки іноземних товарів, декларант має право заявити у митний режим експорту (ч. 2 ст. 154 МКУ).

Реалізація продуктів переробки на митній території України

Частиною 1 ст. 156 МКУ дозволено ввозити товари для переробки на митній території України з метою подальшого митного оформлення продуктів переробки для вільного обігу на цій території.

Умови переробки іноземних товарів на митній території можуть передбачати *проведення розрахунків частиною продуктів їх*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

переробки. В такому випадку згідно з ч. 1 ст. 155 МКУ такі продукти *підлягають* митному оформленню відповідно *до митного режиму імпорту* (з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності). Продукти переробки *також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило*.

Реалізація готової продукції на митній території України здійснюється у загальновстановленому порядку з нарахуванням ПДВ за основною ставкою.

Реалізація на митній території України продуктів переробки, власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво, на яке покладається обов'язок з декларування продуктів переробки для вільного обігу.

В даному випадку переробка товарів для вільного обігу на митній території України **завершується шляхом поміщення продуктів їх переробки у митний режим імпорту** (ч. 3 ст. 156 МКУ). Також, за рішенням декларанта (уповноваженої ним особи) допускається поміщення продуктів переробки *в інші митні режими*.

Залишки (відходи), що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів і мають господарську цінність та (або) можуть бути утилізовані, підлягають поміщенню у цьому стані у відповідний митний режим до закінчення строку переробки товарів. Інші відходи з дозволу митного органу підлягають видаленню до закінчення строку переробки товарів.

Як вказано вище, **митний режим переробки** на митній території **завершується шляхом реекспорту** продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим, а також у випадках, передбачених ч. 2 ст. 160.

Переробка українських товарів за межами митної території України.

Переробка за межами митної території – **митний режим**, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (ст. 162 МКУ).

Українські товари, що поміщені у митний режим переробки за межами митної території, *отримують статус іноземних* товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України. *Продукти переробки*, вироблені (отримані) в процесі здійснення операції з переробки товарів, що мають статус іноземних товарів, *вважаються поміщеними у митний режим переробки за межами митної території* (ст. 172 МКУ).

Товари, що поміщені у митний режим переробки за межами митної території, на протязі всього терміну перебування в цьому режимі знаходяться під митним контролем.

За обґрунтованої необхідності КМУ має право визначати:

– продукти переробки, залишки переробки, а також товари, продукти переробки чи залишки переробки яких підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг;

– мінімальне співвідношення вартості українських та іноземних товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки за межами митної території України.

Так, постановою КМУ від 4 грудня 2013 р. № 879 затверджено «Порядок застосування заходів гарантування під час вивезення у митному режимі переробки за межами митної території товарів, продукти переробки яких обов'язкові до повернення на митну територію України і випуску у вільний обіг», у якому визначено перелік *продуктів переробки, які підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг* (нафта або нафтопродукти, гази нафтові та інші, дорогоцінні метали; метали, плаковані дорогоцінними металлами, шкури необроблені), а також встановлено мінімальне співвідношення вартості українських та іноземних товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки за межами митної території України (від 80 – 90%).

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території допускається *з письмового дозволу* митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. Разом із заявою подаються зовнішньоекономічні договори, технологічні схеми

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

переробки (крім випадків вивезення товарів з метою ремонту), інші документи за бажанням власника товарів.

Загальний строк переробки не може перевищувати **365 днів**.

Митний режим переробки за межами митної території *завершується (*ст. 173 МКУ)*:*

- шляхом імпорту продуктів переробки; або
- шляхом реімпорту товарів, які вивозилися в режимі переробки за межами митної території; або
- шляхом експорту продуктів переробки або товарів, які вивозилися в режимі переробки за межами митної території; або
- у випадку конфіскації чи повної втрати при аварії чи непереборних обставин.

Залишки (відходи), що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки українських товарів за межами митної території, митному контролю і митному оформленню не підлягають.

Відповідно до ст. 480 МКУ за порушення встановленого МКУ та іншими актами законодавства України порядку здійснення операцій з переробки товарів, що переміщувалися через митний кордон України з метою переробки, та продуктів переробки після закінчення строку переробки, накладається **штраф у розмірі 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян** (тобто 17000 грн.).

8.4. Особливості укладення договорів на переробку давальницької сировини

Зовнішньоекономічний контракт на переробку давальницької сировини повинен визначати:

- обов'язки сторін контракту;
- взаємозв'язок між виконавцями і визначення підприємства, яке відвантажуватиме готову продукцію;
- порядок взаємозаліків за проведену операцію і подальші дії виконавця з готовою продукцією;
- заставну вартість давальницької сировини;
- контрактну вартість готової продукції;
- розрахунок виходу готової продукції у результатіунаслідок,внаслідок переробки давальницької сировини;
- марку і сорт продукції;
- умови повернення готової продукції ;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- наявність технологічної схеми переробки.

8.5. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною

Переміщення через митну територію України давальницької сировини і готової продукції підлягає обов'язковому декларуванню на митниці.

Оприбуткування, зберігання і витрати давальницької сировини здійснюються на підставі наступних супровідних документів:

- транспортних документів;
- сертифікатів якості;
- специфікації;
- страхового поліса;
- технічної документації на продукцію технічного призначення (техпаспорт, інструкція із зборки і монтажу, наладки і експлуатації);
- технологічна схема переробки давальницької сировини;
- інші документи, передбачені контрактом;
- картки складського обліку матеріалів (М-12);
- акт про витрати давальницьких матеріалів (М-23).

8.6. Особливості бухгалтерського обліку операцій ізіз давальницькою сировиною

Порядок відображення операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку залежить від того, ким є підприємство - замовником чи виконавцем операцій з переробки давальницької сировини.

Облік у замовника. Право власності на давальницьку сировину, передану в переробку на сторону, належить замовнику, отже така сировина замовника враховується на балансовому рахунку 20 "Сировина і матеріали". Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформляється записом: дебет 206 "Матеріали, передані в переробку" і кредит 201 "Сировина і матеріали".

Витрати з оплати послуг інших організацій з переробки давальницької сировини замовника відображаються по дебету рахунку

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

28 "Товари" і кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

При отриманні готової продукції з давальницької сировини замовник списує вартість давальницької сировини по кредиту рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" в дебет рахунку 28 "Товари".

Облік у виконавця (резидента). У виконавця давальницька сировина відображається на забалансовому субрахунку **022 "Матеріали, прийняті для переробки" забалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»** за цінами, передбаченими в договорі на переробку. Аналітичний облік ведеться за замовниками, видах сировини, місцях їх зберігання чи переробки.

Облік витрат з переробки чи доробки іноземних товарів виконавці ведуть на балансовому рахунку 23 «Виробництво» (за мінусом вартості самих іноземних товарів замовника) з подальшим списанням на субрахунок 903 "Собівартість наданих послуг" у момент реалізації. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" і кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг".

Доходи від надання послуг з переробки іноземних товарів у бухгалтерському обліку формуються відповідно до п.п. 10-14 ПСБО № 15.

Заборгованість в іноземній валюті, що виникла в результаті операції з давальницькою сировиною (іноземними товарами), підлягає перерахунку на загальних підставах (лише монетарна).

У **податковому обліку** вартість послуг переробки включається до доходу українського виконавця відповідно до п. 135.4.1 ст. 134 ПКУ за датою пілписання акта наданих послуг (п. 137.1 ст. 137 ПКУ), незалежно від фактичного надходження коштів (п.136.1). Також за датою акта визнаються витрати, які формують собівартість реалізованих послуг з переробки (п.138.4 ПКУ).

При цьому перерахунок доходів в іноземній валюті здійснюється за курсом НБУ на дату визнання таких доходів (складення акта надання послуг) – в частині, що не була раніше оплачена, за курсом НБУ на дату авансу – в частині вартості послуг, що раніше була оплачена.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

8.7. Порядок оподаткування у разі виконання умов митного режиму

Переробка на митній території (ввезення іноземних товарів).

Відповідно до ст. 148 глави 23 розділу V "Митні режими" МКУ поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється ***з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами***.

Умовне звільнення від оподаткування митними платежами – це звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень, зокрема під час використання товарів (пп. 14.1.253 ПКУ).

Митні платежі - податки, що відповідно до ПКУ або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи (пп. 14.1.113 ПКУ).

У ч. 12 ст. 286 МКУ чітко зазначено, що до товарів, **поміщених у митний режим переробки на митній території**, застосовується ***умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом*** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених гл. 23 «Переробка на митній території» МКУ.

Зокрема, продукти переробки мають бути реекспортовані у строки, зазначені у дозволі на переробку іноземних товарів. Крім того, заходи гарантування додержання митного режиму переробки на митній території мають бути виконані

Якщо продукти переробки, отримані з товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, випускаються у вільний обіг, сплата ввізного мита здійснюється у порядку, визначеному ст. 155 «Умови реалізації продуктів переробки на митній території України» МКУ (тобто як при застосуванні митного режиму імпорту).

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються ПКУ з урахуванням особливостей МКУ.

Згідно з пп. 14.1.254 ПКУ ***умовне звільнення від оподаткування ПДВ та акцизним податком*** у разі ввезення товарів на митну територію України – це звільнення (умовне повне або умовне

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

часткове) від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі розміщення товарів у митних режимах, що передбачають звільнення від оподаткування за умови дотримання визначених МКУ вимог митного режиму.

Згідно з п. 206.12 ст. 206 Податкового кодексу **до операцій із ввезення** товарів на митну територію України **в митному режимі переробки на митній території України** застосовується ***умовне повне звільнення від оподаткування ПДВ*** за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 23 Митного кодексу.

Операції із вивезення товарів, які були *поміщені у митний режим переробки на митній території та вивозяться* за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені (у межах визначеного МКУ строку), або у вигляді продуктів їх переробки, **звільняються від оподаткування ПДВ.**

Крім того, за п. 206.2 ПКУ операції із ввезення на митну територію України товарів *у митному режимі імпорту оподатковуються ПДВ*, за винятком, зокрема, операцій із ввезення з частковим звільненням від оподаткування товарів, що були поміщені у митний режим переробки та в межах визначеного МКУ строку не вивозяться за межі митної території України. В такому разі сплаті підлягає сума ПДВ, розрахована виходячи із бази оподаткування, визначеної за правилами, встановленими п. 190.1 ПКУ.

За пп. б) пп. 195.1.3 ПКУ *за ставкою «0 %»* оподатковуються операції з постачання послуг, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом. До робіт з рухомим майном належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів – монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, **в т. ч. постачання послуг з переробки давальницької сировини**, а також модернізацію та ремонт товарів (передбачає проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого передбачається поліпшення стану такого об'єкта).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Платником акцизного податку, за загальним правилом, є особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України (у тому числі з давальницької сировини), та особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України (пп. 212.1.1 та 212.1.2 ПКУ). Втім відповідно до пп. 213.3.3 ПКУ від оподаткування **звільняються операції з ввезення підакцизних товарів** (продукції) з-за меж митної території України на її митну територію, **якщо при цьому** згідно із законом **не справляється ПДВ у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у відповідних митних режимах**, зокрема в режимі «переробки на митній території».

У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання.

Переробка українських товарів за межами митної території України (вивезення українських товарів).

Товари, поміщені *у митний режим переробки за межами митної території*, ***оподатковуються вивізним митом*** відповідно до глави 24 МКУ (ч. 13 ст. 286 Митного Кодексу).

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території в установлених законом випадках здійснюється зі сплатою вивізного мита (ч.2 ст. 164 МКУ).

Згідно з п. 206.13 ст. 206 Податкового кодексу ***до операцій із вивезення*** товарів з митної території України у митному режимі переробки за межами митної території України застосовується ***умовне повне звільнення від оподаткування ПДВ*** за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 24 Митного кодексу.

До продуктів переробки (крім вказаних в ч.2 ст. 168 МКУ) застосовується ***часткове звільнення від оподаткування митними платежами***, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території України для переробки.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

До операцій із ввезення товарів, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території України та в межах строку, визначеного МКУ, повертаються на митну територію України, застосовується ***часткове звільнення від оподаткування ПДВ*** (п.п.206.2.3 ст. 206 ПКУ).

При цьому сплаті підлягає позитивна різниця між базою оподаткування продуктів переробки та базою оподаткування товарів, вивезених за межі митної території України для переробки.

Повне звільнення продуктів переробки ***від оподаткування митними платежами*** застосовується до товарів, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території та в межах визначеного строку повертаються на митну територію України:

1) у тому самому стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України, з дотриманням умов, зазначених у статті 78 МКУ;

2) у відремонтованому вигляді, якщо ремонт проведено в рамках гарантійних зобов'язань.

При ввезенні продуктів переробки іноземні товари, які були використані в процесі переробки вивезеній товарів, декларуванню не підлягають (ст. 168 МКУ).

Товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території, як і продукти переробки, можуть бути *реалізовані за межами* митної території України за умови митного оформлення таких товарів **у митний режим експорту**. Тому якщо договором передбачено проведення розрахунків за переробку з нерезидентом частиною товарів, призначених для переробки, така частина товарів при їх вивезенні за межі митної території України декларується у митному режимі експорту.

У разі втрати товарів, які перебувають під митним контролем у митних режимах, в тому числі у митних режимах переробки, в яких надано звільнення або умовне звільнення від оподаткування, у разі нецільового використання цих товарів або у разі невиконання в строки, встановлені Митним кодексом, заходів щодо завершення таких митних режимів особа, відповідальна за дотримання митного режиму, *зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання*, на яку було надано таке звільнення або умовне звільнення, та пеню, нараховану відповідно до ст. 129 ПКУ, розраховану з дня надання

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

звільнення або умовного звільнення від оподаткування (п. 206.16 ст. 206 Податкового кодексу).

Питання для самоконтролю

1. У чому особливості укладання зовнішньоекономічного бартерного договору?
2. З яких етапів складаються бартерні операції?
3. Порядок митного оформлення бартерних операцій.
4. Особливості податкового і бухгалтерського обліку бартерних операцій.
5. Що являють собою операції з давальницькою сировиною?
6. Визначте митні режими переробки.
7. Які особливості митного оформлення операцій з давальницькою сировиною?
8. Які особливості бухгалтерського та податкового обліку операцій з давальницькою сировиною? Чи є між ними відмінності та в чому вони полягають?

Тема 9. Облік інвестиційних операцій

9.1. Правова основа здійснення іноземних інвестицій в Україну.
9.2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті.
9.3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені за кордоном.
9.4. Облік виплати дивідендів нерезиденту та отримання від нерезидента.
9.5. Господарські одиниці іноземних підприємств. Господарські одиниці за межами України.
9.6. Відображення у фінансовій звітності операцій господарських одиниць, розташованих за кордоном.

Література: 1, 4, 7, 8, 11, 13, 17, 19, 21, 25, 27, 29, 37, 39, 41, 45.

9.1. Правова основа здійснення іноземних інвестицій в Україну.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України від 19.03.96 р. № 93/96-ВР «Про режим іноземного інвестування» (далі – Закон 93/96) **іноземні інвестиції** − це цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Згідно ст. 391 ГКУ іноземні інвестори мають право здійснювати інвестиції на території України у вигляді ***іноземної валюти***, що визнається ***конвертованою*** НБУ, будь-якого ***рухомого і нерухомого майна*** та пов'язаних з ним майнових прав, інших цінностей (майна), які відповідно до законодавства визнаються іноземними інвестиціями.

Відповідно до ст. 2 Закону № 93/96 іноземні інвестиції можуть здійснюватися у вигляді іноземної валюти, що визнається конвертованою НБУ; валюти України - відповідно до законодавства України; будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи, виражених у конвертованій валюті; грошових вимог та прав на вимоги виконання договірних зобов'язань, які гарантовані першокласними банками і мають вартість у конвертованій валюті; будь-яких прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно з законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями, а також підтверджена експертною оцінкою в Україні; прав на здійснення господарської діяльності; інших цінностей.

Іноземний інвестор має право розмістити інвестиційний внесок в іноземній валюті на підставі укладеного з уповноваженим банком в письмовій формі договору банківського вкладу та має право перераховувати кошти в іноземній валюті на інвестиційний внесок з інвестиційного рахунку та з власних рахунків за кордоном.

Іноземні інвестиції можуть здійснюватися і, зокрема в формі участі в господарських товариствах, що створюються спільно з резидентами України, або шляхом придбання частки в діючих господарських товариствах, спільної діяльності на підставі договорів із суб'єктами господарської діяльності України без створення юридичної особи тощо.

При цьому ст. 116 ГКУ визначено, що ***підприємством з іноземними інвестиціями*** є підприємство будь-якої організаційно-

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

правової форми, у статутному капіталі якого не менше 10% складає іноземна інвестиція**.** Підприємство набуває статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс та її реєстрації.

Статус підприємства з іноземними інвестиціями надає підприємству деякі пільги, у т.ч. податкові, зокрема:

- інвестиції в Україні не підлягають націоналізації (ст. 9 Закону 93/96);

- продукція такого підприємства не підлягає ліцензуванню і квотуванню за умови сертифікації як продукції власного виробництва (ст. 19 Закону 93/96);

- *звільняються від сплати ввізного мита при ввезенні в Україну майна в якості внеску іноземного інвестора до статутного капіталу* підприємства з іноземними інвестиціями (крім товарів для їх реалізації та використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з веденням підприємницької діяльності) (ст. 18 Закону 93/96, ст. 287 МКУ).

Для захисту іноземних інвестицій держава забезпечує певні гарантії (ст. 397-399 ГКУ, ст. 8-12 Закону 93/96 - у разі зміни законодавства, у разі припинення інвестиційної діяльності, щодо примусових вилучень, відшкодування збитків, переказу прибутків, доходів тощо).

Незареєстровані іноземні інвестиції не дають права на одержання пільг та гарантій для іноземних інвесторів і підприємств з іноземними інвестиціями. Проте відсутність реєстрації не може бути перешкодою для здійснення іноземним інвестором інвестиційної діяльності на території України.

Державна реєстрація іноземних інвестицій проводиться відповідно до розділу ІІІ Закону України "Про режим іноземного інвестування" та Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 7 серпня 1996 р. № 928. Відповідно до ст. 395 ГКУ таку реєстрацію проводять Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації в ***семиденний термін з дня надання іноземним інвестором документів*** для реєстрації іноземних інвестицій (після фактичного їх здійснення).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Для держреєстрації іноземних інвестицій іноземні інвестори надають органу держ. реєстрації наступні документи (п.3 Положення 928):

- інформаційне повідомлення про внесення іноземної інвестиції в 3-х примірниках за встановленою формою з відміткою держ. податкової інспекції за місцем здійснення інвестиції про її фактичне внесення;
- документи, що підтверджують форму здійснення іноземної інвестиції (зокрема, статут, ВМД, виписки банку тощо);
- документи, що підтверджують вартість іноземної інвестиції;
- документ про оплату плати за реєстрацію.

Відповідно до ст. 393 ГКУ ***оцінка іноземних інвестицій***, включаючи *внески до статутного фонду* підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнах, за згодою сторін, на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. Аналогічні вимоги містяться і у Законі № 93/96.

Причому при внесенні інвестиції у вигляді іноземної валюти не прийдеться залежати від абияких цін ринку, так як така оцінка (ціна) уже визначена номіналом суми в ін/валюті.

Перерахунок сум в іноземній валюті в гривні здійснюється ***за курсом, встановленим НБУ*** (ст. 393 ГКУ). Така ж норма конкретизована в ст. 5 Закону 93 (за фіційним курсом валюти України, визначеним НБУ). Як правило, відповідний перерахунок проводиться з метою реєстрації підприємства *на момент підписання засновницьких документів*. З метою ж державної реєстрації інвестиції перерахунок здійснюється на момент фактичного внесення такої інвестиції.

Залежно від обсягу участі іноземного інвестора підприємства можна розділити на наступні види:

- підприємство без особливого статусу - іноземна інвестиція складає менше 10% статутного капіталу;
- підприємство з іноземними інвестиціями - іноземна інвестиція складає більше 10%;
- іноземне підприємство - статутний капітал повністю розподілений між іноземними засновниками.

Основними етапами внесення іноземної інвестиції до статутного капіталу підприємства є:

- оформлення засновницьких документів (змін до них);

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- фактичне здійснення іноземної інвестиції;
- державна реєстрація іноземної інвестиції.

Для створення і реєстрації підприємства з іноземною інвестицією (іноземного підприємства) подаються такі документи:

- реєстраційна картка на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- копія рішення засновників (уповноваженого ними органу) про створення юридичної особи (протокол зборів учасників (акціонерів) або рішення одного учасника (акціонера) в товаристві з одним учасником (акціонером));
- два примірники засновницьких документів, статуту;
- документ про підтвердження реєстрації іноземної особи в країні її місцезнаходження;
- документ, що підтверджує внесення засновниками внеску до статутного фонду юридичної особи;
- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи.

9.2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті

Операція із внесення грошових коштів в іноземній валюті до статутного капіталу підприємства – *це операція в іноземній валюті*, так як розрахунки здійснюються в такій валюті. *При первісному відображенні* в бухгалтерському обліку будь-якої операції інвестування в ін/валюті її суму слід перерахувати у валюту звітності з застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (п.5 ПСБО № 21). При цьому датою здійснення операції вважається дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат.

У бухгалтерському обліку існують наступні ***особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті***:

- облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;
- статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується *за курсом, зафіксованим в засновницькому договорі*;
- розмір статутного капіталу підлягає оцінці в грошовій одиниці України *за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку* у зв'язку із зміною курсу іноземних валют;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів є дата підписання засновницького договору.

Внески до статутного капіталу засновником – нерезидентом можуть здійснюватися шляхом внесення основних засобів (нематеріальних активів, запасів), а також шляхом перерахування валютних коштів на рахунок підприємства.

Внесення інвестицій до статутного капіталу обліковується на рахунку 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" субрахунку 401 «Статутний капітал». За кредитом рахунку 40 відображається збільшення статутного капіталу, а за дебетом - його зменшення (вилучення власниками). Аналітичний облік статутного капіталу ведуть за видами капіталу, за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На суму оголошеного статутного капіталу здійснюють запис за дебетом рахунку 46 "Неоплачений капітал" і кредитом рахунку 40. По мірі погашення заборгованості по неоплаченому капіталу запис проводиться у кредит рахунку 46.

На практиці на рахунку 46 "Неоплачений капітал" зручно самостійно ввести наступні субрахунки: 461 – "Неоплачений капітал засновників в національній валюті України" і 462 –"Неоплачений капітал засновників в іноземній валюті". Введення таких субрахунків дозволить без перешкод поділити валютний і гривневий облік з можливістю розрахунку курсових валютних різниць на квартальні залишки субрахунку 462.

Зміна курсу НБУ не впливає на заборгованість іноземного інвестора за внесками *основними засобами та нематеріальними активами*, так як такі активи належать до немонетарних статей балансу.

При одержанні від іноземного інвестора внесків у вигляді іноземної валюти відображаються бухгалтерські проводки:

- іноземної валюти - Дт 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", Кт 46 "Неоплачений капітал";

- основних засобів - Дт 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", Кт 46 "Неоплачений капітал";

- нематеріальних активів - Дт 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", Кт 46 "Неоплачений капітал".

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

У бухгалтерському обліку заборгованість засновників може мати різний характер:

а) у випадку якщо очікується внесення до статутного фонду *основних засобів (нематеріальних активів, запасів)*, заборгованість засновників відноситься до *немонетарної*, і отже, перерахунку не підлягає. Датою, на яку здійснюється перерахунок вартості в інвалюті основних засобів, увезених як іноземна інвестиція (дата визнання активів), є дата отримання основних засобів (дата митного оформлення), а не дата підписання засновницького договору;

б) у випадку якщо очікується отримання на рахунок підприємства *валютних коштів*, заборгованість (яка по суті є дебіторською, оскільки статутний капітал формується одночасно з відображенням заборгованості засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу) відноситься до *монетарних* статей і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків засновником-нерезидентом.

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку ***зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу***, *відображаються у складі додаткового капіталу* (п. 8 ПСБО 21, який доповнено Наказом МФУ N 627 від 27.06.2013р.):

- при збільшенні курсу НБУ - як Дт 46 "Неоплачений капітал" та Кт 42 «Додатковий капітал;

- при зменшенні курсу НБУ – як Дт 42 «Додатковий капітал" та Кт 46 "Неоплачений капітал".

Митні платежі та збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій, пов'язаних з одержанням і зарахуванням основних засобів та нематеріальних активів на баланс, відносять на витрати фінансової діяльності:

Дт 952 "Інші фінансові витрати" Кт 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

<u>У податковому обліку</u> існують наступні ***особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті:***

– згідно пп.136.1.3 п.136.1 ст.136 Податкового кодексу України для визначення об’єкта оподаткування *не враховуються* доходи у вигляді сум коштів або вартості майна, що надходять платнику податку <u>у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні</u>

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

– при ввезенні майна як внеску в статутний капітал *підприємства з іноземними інвестиціями* на термін не менше трьох років (крім товарів для реалізації або власного споживання), воно звільняється від обкладення митом. Якщо *протягом 3-х років* з часу зарахування іноземної інвестиції на баланс *підприємства з іноземними інвестиціями* майно, ввезене до України як внесок іноземного інвестора, *відчужується*, зокрема у зв'язку з припиненням діяльності цього підприємства (крім вивозу іноземної інвестиції за кордон), *підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито*, яке обчислюється, виходячи з митної вартості цього майна;

– станом на сьогоднішній день майнові іноземні інвестиції прирівнюються *до імпортних операцій* та *підлягають оподаткуванню податком на додану вартість*.

Сума сплаченого ПДВ може бути віднесена платником податку до складу податкового кредиту у періоді, наступному за сплатою. Вказане випливає з пп. «б» п. 198.1 ПКУ, згідно з яким право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з придбання необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду).

9.3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені за кордоном.

Залежно від термінів, протягом яких підприємство має в своєму розпорядженні фінансові інвестиції, вони підрозділяються на:

- *довгострокові інвестиції* - інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що перевищує один рік, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, тобто неліквідні активи;

- *короткострокові* фінансові інвестиції - інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що не перевищує один рік, і які можуть бути згодом вільно реалізовані у

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

будь-який момент.

Згідно з Постановою Правління НБУ від 25.09.2013 № 379**,** яким затверджено зміни до Інструкції про порядок видачі індивідуальних ліцензій на здійснення інвестицій за кордон, з 5 листопада 2013 індивідуальні ліцензії НБУ на здійснення інвестицій за кордон видаються за новим порядком

Фінансові інвестиції в статутний капітал підприємств залежно від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування підрозділяються *на дві групи:*

1) фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства або спільну діяльність, що враховуються *за методом участі в капіталі*;

2) фінансові інвестиції в підприємства, які не можна віднести до асоційованих, дочірніх або спільних, що враховуються *за собівартістю або справедливою вартістю.*

Фінансові інвестиції за своєю природою можуть відноситися як до монетарних, так і до немонетарних статей. Таким чином, у бухгалтерському обліку *при зміні валютного курсу слід перераховувати вартість фінансових інвестицій на дату балансу і на дату погашення.*

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу (п.9 ПСБО 21- з 27.06.2013 р.).

Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань **за розрахунками із господарською одиницею за межами України**, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході (п.9 ПСБО 21- з 27.06.2013 р.).

У бухгалтерському обліку фінансові інвестиції, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування (затверджено наказом МФУ від 30.11.99 р. №291), обліковуються на активних рахунках першого ("Необоротні активи") та третього ("Кошти, розрахунки та інші активи") класів:

- синтетичний рахунок першого порядку *14 "Довгострокові фінансові інвестиції";*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- синтетичний рахунок першого порядку *35 "Поточні фінансові інвестиції"*.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни *та за кордоном*, тощо призначений рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції".

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам";

143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

За дебетом рахунка 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, *так і за кордоном*.

При перерахунку фінансових інвестицій проводяться записи:

- дебет 14 "Фінансові інвестиції" Кредит 425 "Інший додатковий капітал" ;

- дебет 425 "Інший додатковий капітал" Кредит 14 "Фінансові інвестиції".

На рахунку 35 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявних коштів та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Рахунок 35 "Поточні фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

351 "Еквіваленти грошових коштів";

352 "Інші поточні фінансові інвестиції".

За дебетом рахунка 35 "Поточні фінансові інвестиції" відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом - зменшення їх вартості та вибуття.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій у розрізі інвестицій як на території країни, *так і за кордоном*.

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Оприбутковано інвестиції за вартістю придбання	35	68
2.	Проведено дооцінку інвестицій	35	746
3.	Списано собівартість реалізованих інвестицій	971	35
4.	Нарахований дохід від реалізації інвестицій	37	741
5.	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих фінансових інвестицій	79	971
6.	Списано на фінансові результати дохід від реалізації фінансових інвестицій	741	79
7.	Списано на фінансові результати дохід від до оцінки інвестицій	746	79

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню *за фінансовими інвестиціями*, відображаються як *фінансовий дохід інвестора* (п. 7 ПСБО 12 «Фінансові інвестиції»), крім випадків, *коли такі надходження не відповідають наступним критеріям* визнання доходу, встановленим ПСБО 15 «Дохід»:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- дохід може бути достовірно оцінений.

Відповідно до Податкового кодексу ***фінансові інвестиції*** - господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів (абз. б) пп. 14.1.81 ст. 14).

До фінансових інвестицій, зокрема, відносяться прямі інвестиції.

Прямі інвестиції - господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою.

У податковому обліку *доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів*, за деякими виключеннями, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами при обчисленні об'єкта оподаткування *включаються до інших доходів* (пп. 135.5.1. статті 135 ПКУ).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

9.4. Облік виплати дивідендів нерезиденту та отримання від нерезидента.

Нарахування та виплата дивідендів. Кожен учасник господарського товариства має право брати участь у розподілі прибутку товариства й одержувати його частку (дивіденди) (ч. 1 ст. 88 ГКУ та п. «б» ч. 1 ст. 10 З.У. «Про господарські товариства»).

У різних нормативних документах надано різні визначення терміна «дивіденди», які підкреслюють ту чи іншу характерну ознаку.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства (п. 4 П(С)БО 15).

Дивіденди — платіж, що здійснюється юридичною особою — емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку (п. 14.1.49 ПКУ).

Дивіденд — частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу. За акціями одного типу та класу нараховується однаковий розмір дивідендів (ч. 1 ст. 30 Закону від 17.09.2008 р. № 514-VI «Про акціонерні товариства»).

Якщо після підготовки фінансової звітності за звітний період підприємство має *бухгалтерський прибуток* (Звіт про фінансові результати ф. № 2, № 2-м; та К-т субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений»), то учасники (власники, засновники) такого підприємства можуть прийняти рішення про розподіл прибутку відповідно до напрямів використання прибутку, обумовлених статутними документами.

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав *незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток*, розрахований за правилами ст. 152 ПКУ, чи ні. Тобто *дивіденди можуть виплачуватися виключно при наявності бухгалтерського прибутку*.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Розподіл прибутку може бути різним. Прибуток може бути повністю використаний підприємством для поповнення власних обігових коштів. Водночас усю суму або частину нерозподіленого прибутку може бути виплачено учасникам товариства у вигляді дивідендів. Таке рішення приймається засновниками (учасниками) або акціонерами підприємства на зборах та засвідчується протоколом зборів. На підставі протоколу керівник підприємства видає *наказ про нарахування та виплату дивідендів*, а бухгалтерія повинна відобразити цю операцію у бухобліку проведенням, що засвідчить факт нарахування дивідендів:

— Д-т 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» — К-т 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

— із закриттям 443 субрахунка на 441 проведенням: Д-т 441 «Прибуток нерозподілений» — К-т 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Останнє проведення якраз і свідчитиме про розподіл прибутку, який акумулювався на К-т 441 (таблиця 9.1).

Таблиця 9.1 - Відображення в бухобліку нарахування та виплати дивідендів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
	Д-т	К-т
Юридичним особам — нерезидентам		
Нараховано дивіденди	443	671
	441	443
Нараховано податок з доходу, отриманого нерезидентом із джерелом його походження із України у вигляді дивідендів 15%*	671	641/податок
Виплачено дивіденди	671	31
Одночасно перераховано до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток	641	311
Перераховано до бюджету податок з доходу нерезидента у вигляді дивідендів	641/податок	311
Фізичним особам		
Нараховано дивіденди	443	671
Нараховано ПДФО у вигляді дивідендів за ставкою 5%	671	641/ПДФО
Виплачено дивіденди	671	311
Перераховано до бюджету ПДФО	641/ПДФО	311

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

** Якщо інше не передбачено міжнародними договорами, п. 160.2 ПКУ.*

Для нарахування дивідендів по субрахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" також зручно вести непередбачені Планом рахунків субрахунки другого рівня: 6711 - "Розрахунки з засновниками-резидентами України в національній валюті України" і 6712 - "Розрахунки з засновниками-нерезидентами України в іноземній валюті". Введення таких субрахунків до субрахунку 671 дозволить розподілити валютний і гривневий облік з можливістю нарахування курсових різниць.

Незалежно від статусу підприємства, що прийняло рішення про виплату дивідендів (чи перебуває воно на загальній системі оподаткування, чи застосовує іншу ставку податку, чи є платником єдиного податку), крім випадків, передбачених пп. 153.3.5 ПКУ, відповідно до пп. 153.3.2 ПКУ воно зобов'язане *до або одночасно з виплатою дивідендів* сплатити до бюджету ***авансовий внесок з податку на прибуток*** у розмірі основної ставки.

Не має значення за який період виплачуються дивіденди, — авансовий внесок нараховується за ставкою, *що діє у момент виплати дивідендів.*

Перелік випадків, коли *авансовий внесок* з податку на прибуток *не справляється*, передбачено пп. 153.3.5 ПКУ, у т.ч і фізичним особам.

Підприємства, які застосовують ставку 0% з податку на прибуток, при виплаті дивідендів повинні сплатити авансовий внесок на загальних підставах — за ставкою, чинною на момент виплати (п. 154.6 ПКУ).

Податковим кодексом передбачено зменшення сум нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів (пп. 153.3.3 ПКУ).

У разі виплати дивідендів у **формі, відмінній від грошової** (крім випадків, передбачених пп. 153.3.5 ПКУ), базою для

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, розрахована *за звичайними цінами*.

Податок нараховується на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми дивідендів на суму податку.

За домовленістю сторін сума дивідендів може бути виплачена як на *закордонні рахунки нерезидента*, так і на рахунки нерезидента, *відкриті в Україні* (якщо такі є).

Основними документами, що регулюють порядок іноземного інвестування в Україну, є Закон України «Про режим іноземного інвестування від 19.03.96 р. № 93/96-ВР і Закон України «Про захист іноземних інвестицій в Україні» від 10.09.91 р. № 154ОА-XII, які гарантують іноземним інвесторам безперешкодний переказ за кордон їх прибутків, доходів та інших засобів в іноземній валюті, отриманих на законних підставах в результаті здійснення іноземних інвестицій.

Повернення іноземної інвестиції за межі України, а також прибутку, доходів, інших засобів, отриманих від інвестиційної діяльності в Україні, здійснюється **в іноземній валюті 1 групи** Класифікатора іноземних валют (п. 3.2 Положення № 280).

Нерезиденти-інвестори можуть відкривати на території України поточні рахунки (так звані ***інвестиційні*** рахунки) як в іноземній, так і в національній валюті. На такі відкриті нерезидентом рахунки підприємство-емітент може перераховувати *суми дивідендів*.

Якщо ***дивіденди виплачуються в іноземній валюті***, то на дату прийняття рішення про їх виплату іноземному інвестору слід:

- *розрахувати суму дивідендів* (в гривні), виходячи із частини чистого прибутку, що направляється на виплату дивідендів;

- при виплаті дивідендів нерезидентам — юридичним особам на суму дивідендів нарахувати та *сплатити авансовий внесок з податку на прибуток* (в гривні) у випадках, визначених п. 153.3.2 ПКУ;

- *при виплаті дивідендів юрособам-нерезидентам* із суми дивідендів *утримати податок на доходи нерезидента* (в гривні) за ставкою 15% їх суми за їх рахунок. Адже відповідно до пп. 153.3.8 ПКУ «авансовий внесок із податку, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, є невід'ємною частиною податку на прибуток та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до статті 160 ПКУ або чинних міжнародних договорів України» як з доходу з джерелом його походження з України. Нарахований податок

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено міжнародним договором про усунення подвійного оподаткування;

- належну до виплати суму *перевести в іноземну валюту* за діючим на цю дату курсом НБУ та перерахувати на адресу нерезидента, якщо інше не передбачено рішенням про виплату дивідендів.

Якщо міжнародним договором передбачено інший порядок оподаткування дивідендів (щодо юридичної особи), то діють норми такого договору. Як правило, ряд таких договорів встановлюють або більш низьку ставку оподаткування або вказують на оподаткування дивідендів в країні отримувача, для застосування яких необхідна довідка нерезидента про його статус та ін. документи, передбачені міжнародним договором.

У разі ***виплати дивідендів фізособам-нерезидентам*** слід керуватися пп. 170.10.1 розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ, де зазначено, що доходи «...з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами для нерезидентів)». Тобто, виплата дивідендів фізособам-нерезидентам оподатковується за ставкою, визначеною у п. 167.2 ПКУ, тобто 5% від бази оподаткування і за їх рахунок відповідно до п. 170.5.3 ПКУ.

При виплаті дивідендів *фізособам* (резидентам чи нерезидентам) *авансовий внесок* з податку на прибуток ***не сплачується*** (пп. 153.3.5 ПКУ).

Якщо міжнародний договір встановлює правила, які відрізняються від передбачених ПКУ, то застосовуються правила міжнародного договору. Таким чином, при нарахуванні та виплаті дивідендів на користь фізичних осіб — нерезидентів ПДФО може утримуватися за ставкою, передбаченою міжнародним договором, а вона буває іншою, ніж 5%, яка передбачена нормами ПКУ.

Не утримується ПДФО за ставкою 5%, а прирівнюється до виплати зарплати з відповідним ***оподаткуванням за ставкою 15% або 17% при нарахуванні (виплаті) дивідендів на користь фізосіб*** *(у т. ч. нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами,*

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, що є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку (153.3.7 ПКУ). Тобто фактично така виплата з метою оподаткування *не вважається виплатою дивідендів*, а *прирівнюється до виплати зарплати* «...з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу витрат платника податку».

На емітента корпоративних прав, який виплачує дивіденди, покладається обов'язок податкового агента. Доходи у вигляді дивідендів оподатковуються під час їх виплати та за їх рахунок. Податок слід перерахувати до бюджету в момент виплати дивідендів. Якщо місяці нарахування та виплати дивідендів не збігаються, то рекомендовано, хоча прямої норми в ПКУ й немає, сплатити ПДФО у строки, встановлені для місячного податкового періоду, тобто протягом 30 календарних днів, наступних після закінчення місяця, у якому були нараховані доходи.

Курсові різниці.

Курс НБУ протягом періоду з моменту нарахування дивідендів до моменту фактичної виплати дивідендів може змінюватися, тому на дату виплати дивідендів і на дату балансу необхідно визначити курсові різниці. Такі різниці є ***неопераційними***, так як пов'язані з фінансовою діяльністю. Заборгованість за дивідендами перераховується лише в тому випадку, якщо вона відноситься до монетарних статей (погашення дивідендів у вигляді грошових коштів). Якщо ж погашення дивідендів буде здійснюватися шляхом надання товарно-матеріальних цінностей або інших активів, курсова різниця не нараховується.

У податковому обліку курсові різниці визначаються зп правилами бухгалтерського обліку і включаються до складу інших доходів (позитивні) або інших витрат (від'ємні).

Сума ***нарахованих і виплачених дивідендів*** емітентом – резидентом ***не включається до складу витрат*** (п. 139.1.8 ПКУ).

Отримання доходів із-за кордону також має свої особливості оподаткування. Так, з однієї сторони, такі доходи резидента підлягають оподаткуванню за кордоном (тобто відповідно до

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

законодавства іноземної країни, яка їх виплачує), а з іншої – дивіденди від нерезидента включаються до «податкових» доходів платника податків.

Юридичні особи - резиденти, які отримують дивіденди від нерезидента, такі доходи ***включають до складу інших доходів*** у податковому періоді їх отримання (п.153.3.6 ПКУ).

Таким чином, зарубіжні дивіденди резидента будуть оподатковуватися двічі: в країні виплати та в Україні. Для усунення подвійного оподаткування Україною з рядом країн підписані міжнародні договори.

Якщо міжнародні договори відсутні між Україною та країною нерезидента, що виплачує дивіденди, то врахувати суму сплаченого за кордоном податку з дивідендів, в рахунок «українського» податку на прибуток не вдасться.

Порядок усунення подвійного оподаткування для резидентів прописані в ст. 13 ПКУ, а для нерезидентів – у ст 103 ПКУ.

9.5. Господарські одиниці іноземних підприємств. Господарські одиниці за межами України.

Відповідно до законодавства України іноземні суб'єкти господарської діяльності, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність на території України, мають право на її території відкривати свої представництва.

Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності – це установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні.

Зміст функцій представництва визначається у дорученні, що видається його керівнику.

Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності повинні бути зареєстровані в Міністерстві економіки, після чого заявнику видається свідоцтво про реєстрацію встановленого зразка з відповідним номером.

На території України до представництв застосовується національний режим валютного регулювання, встановлений законами України для підприємств, створених без участі іноземних інвестицій.

Юридичні особи-нерезиденти можуть відкривати поточні рахунки в національній та іноземній валюті на території України

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

тільки своєму представництву. Причому поточні рахунки в національній валюті (рахунок типу "П") представництву юридичної особи-нерезидента відкриваються за наявності лише індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Товари, що ввозяться для облаштування офісів представництв іноземних підприємств з подальшим їх вивезенням та професійне устаткування ввозяться *у режимі тимчасового ввезення* на митну територію України і *перебувають під митним контролем* з моменту ввезення на територію України до моменту зворотного вивезення або випуску митницею для вільного обігу на території України.

Якщо представництво нерезидента створено для здійснення комерційної діяльності (торгівлі, виробництва, реалізації послуг), то порядок бухгалтерського обліку буде ідентичний обліку на вітчизняних підприємствах.

Господарською одиницею за межами України є дочірнє, спільне, асоційоване підприємство, філія, представництво або підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Облік на підприємствах ведеться відповідно до законодавства іноземної країни з обов'язковим поданням звітності материнському підприємству для складання консолідованих форм.

9.6. Відображення у фінансовій звітності операцій господарських одиниць, розташованих за кордоном.

Складання консолідованої фінансової звітності регламентоване Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затвердженим наказом Мінфіну від 27.06.2013 № 628.

Консолідовану фінансову звітність *подає материнське підприємство, що має дочірні підприємства, які є нерезидентами.* Але існують винятки із правил.

Материнське підприємство *не подає консолідовану фінансову* звітність *за наявності всіх таких умов*:

а) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

б) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

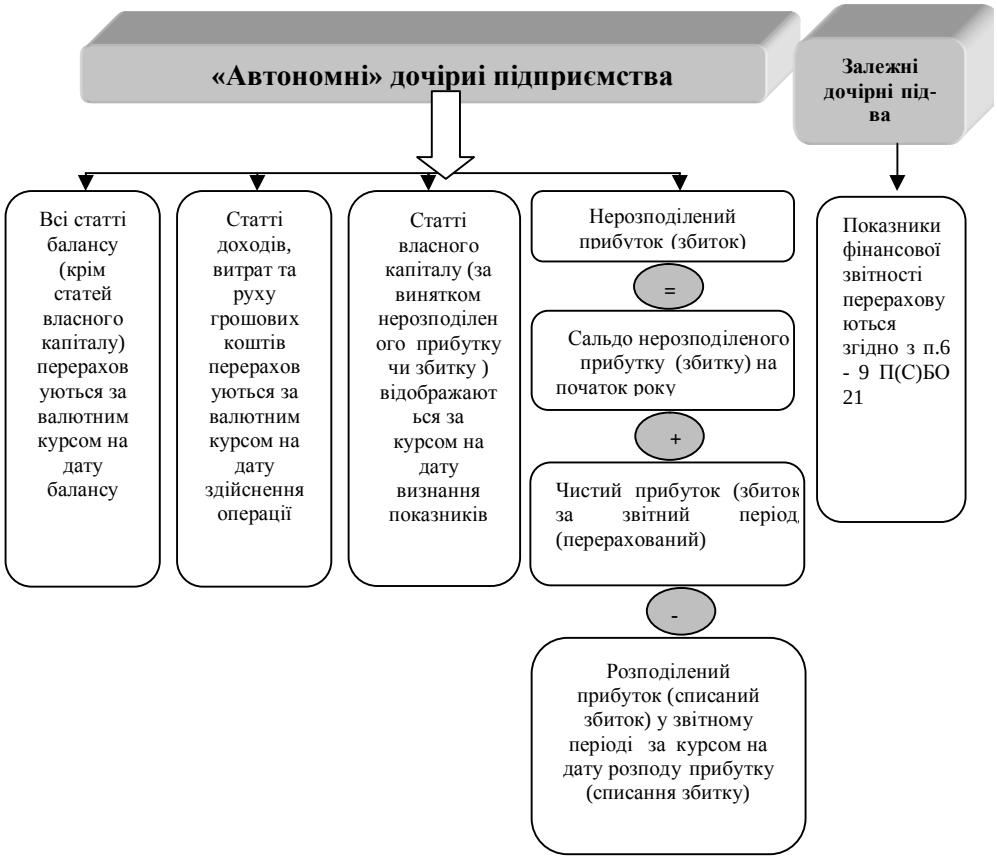
в) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

г) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Звітність дочірніх підприємств–нерезидентів необхідно перевести *у національну валюту* за нормами П(С) БО 21, що містить цілий розділ, присвячений перерахунку фінансових звітів.

Щоб визначити метод для перерахунку звітності, необхідно *класифікувати дочірнє підприємство*. Для цього в п. 10.4 П(С)БО 21 наведений перелік характеристик, які дозволяють встановити - чи є дочірнє підприємство достатньо автономною господарською одиницею, чи ні.

Згідно п. 10 П(С)БО 21 показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку (рис. 9.1):



PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Рисунок - 9.1. Алгоритм перерахунку фінансової звітності дочірніх підприємств - нерезидентів

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

– операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

– основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

– 3) витрати на *заробітну плату*, *матеріали* та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

– 4) *оплата реалізованої* господарською одиницею *продукції*
(робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

– 5) *рух грошових коштів* підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

Тобто якщо всі ці критерії застосовні до дочірнього підприємства, його можна умовно визнати *автономним*, якщо не виконуються, то підприємство умовно можна визнати *залежним*.

Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в п. 10 Положення (стандарту) 21, попередньо коригується за вимогами ПСБО 22 "Вплив змін цін та інфляції".

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, *яка не відповідає ознакам класифікації*, наведеним у п. 10 П(С)БО 21, відображаються у валюті звітності відповідно до п.п. 6-9 П(С)БО 21.

Для того, щоб підрахувати доходи, витрати і чистий прибуток звітного періоду, можна застосовувати один з таких варіантів:

- здійснювати перерахунок кожної операції за курсом на дату її здійснення;
- здійснювати перерахунок за середньозваженим валютним курсом за відповідний місяць.

Другий спосіб є найбільш прийнятний, оскільки суттєво спрощує розрахунки.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці. Середньозважений валютний курс розраховується щомісячно за наступною формулою:

$$ВК\ ср = \frac{ВК1\ n1 + ВК2\ n2 + ВК3\ n3 + ВКn\ nn}{n}; \qquad (9.1)$$

де ВК - валютний курс, встановлений НБУ на певну дату;
n - кількість днів дії валютного курсу.

На відміну від доходів та витрат, *статті активів і зобов'язань* перераховуються в національну валюту за курсом на дату балансу.

До *статей власного капіталу* (за винятком нерозподіленого прибутку (збитку), застосовують історичний валютний курс. Так, для статутного капіталу застосовують курс на дату формування статутного капіталу, для вилученого капіталу - курс на дату викупу акцій власної емісії, для резервного капіталу - на дату здійснення відрахувань до нього.

Розмір нерозподіленого прибутку розраховується за особливим алгоритмом, наведеним на рис. 9.1. У даному разі ні історичний курс, ні поточний курс до цієї статті безпосередньо не застосовується.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Дочірнє підприємство вважається контрольованим *з боку материнського підприємства* за наявності всіх таких умов:

а) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

б) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводитимуть до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

в) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Приклади владних повноважень, ознак наявності владних повноважень у підприємства-інвестора, найбільш значущих видів діяльності визначені в додатку до Національного положення (стандарту) № 2.

У разі якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, *материнське підприємство*:

а) *не включає* показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності;

б) *визнає фінансові інвестиції* в дочірнє підприємство *за справедливою вартістю* та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними національними П(С)БО;

в) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством, у порядку, передбаченому

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

відповідними національними П(С)БО для вибуття активів та зобов'язань;

г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю.

У разі *продажу або ліквідації господарської одиниці* за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

Питання для самоконтролю

1. Які особливості отримання фінансових інвестицій в іноземній валюті?
2. Які особливості відображення фінансових інвестицій в обліку?
3. Особливості ввезення майна як внеску до статутного капіталу з точки зору оподаткування.
4. Визначте поняття підприємства з іноземними інвестиціями.
5. Які форми здійснення іноземних інвестицій?
6. Господарські одиниці за межами України.
7. Особливості перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України.
8. Що являє собою середньозважений валютний курс і як він розраховується?

Тема 10. Облік операцій фінансового лізингу від нерезидента

10.1. Критерії віднесення операції до фінансового лізингу

10.2. Бухгалтерський облік об'єкта фінансової оренди, отриманого від нерезидента.

10.3. Особливості оподаткування операцій фінансового лізингу з нерезидентом.

10.4. Лізинговий платіж та податок на репатріацію.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Література: 3, 4, 12, 19, 29, 36, 39, 40.

10.1. Критерії віднесення операції до фінансового лізингу.

Однією з найпоширеніших форм надання послуг у зовнішньоекономічній діяльності є лізинг.

Фінансовий лізинг відповідно до ст. 1 Закону України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.97 р. № 723/97-ВР (у редакції від 11.12.2003 р. № 1381) – це вид цивільно-правових відносин, що виникає із договору фінансового лізингу. За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується придбати у власність річ у продавця (постачальника) згідно зі встановленими лізингоодержувачем специфікаціями і умовами та передати її у користування лізингоодержувачу на відповідний термін не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі).

Фінансовий лізинг є різновидом договору оренди, основна відмінність якого полягає в участі в операції третьої сторони, тобто продавця об'єкта лізингу.

Відповідно до ст. 4 Закону України № 723/97-ВР суб'єктами лізингу можуть бути:

1) *лізингодавець* – юридична особа, яка передає право володіння та користування предметом лізингу лізингоодержувачу;

2) *лізингоодержувач* – фізична або юридична особа, яка одержує право володіння і користування предметом лізингу;

3) *продавець (постачальник)* – фізична або юридична особа, у якої лізингодавець купує майно, яке потім передається як предмет лізингу лізингоодержувачу;

4) інші юридичні або фізичні особи, що є сторонами договору лізингу (дилери, брокери, торгові посередники, страхові та сервісні компанії й ін.)..

Таким чином, лізингодавцем може бути *тільки юридична особа*.

Сутність фінлізингу полягає в наданні лізингоодержувачу права використовувати в своїй господарській діяльності об’єкт лізингу без переходу права власності на нього. При цьому фінлізинг передбачає наступне:

- предметом лізингу можуть бути *тільки основні засоби*;
- лізингодавець не є власником об’єкта лізингу, що передається, так як договір може бути визнано недійсним;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- строк договору не може бути меншим одного року;

- розрахунок за об’єкт лізингу підприємство здійснює лізинговими платежами.

З позиції податкового законодавства **фінансовим лізингом** є господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно із ПКУ і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків і винагород, пов'язаних із правом користування та володіння об'єктом лізингу (п. «б» 14.1.97 ст. 14 ПКУ).

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75% його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії договору лізингу або у момент його закінчення за ціною, визначеною у такому договорі;

- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії такого договору становить не більше 25% первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

- майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Строк фінансового лізингу – це передбачений лізинговим договором строк, який починається з дати передання ризиків, пов'язаних зі зберіганням або використанням майна, чи права на одержання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що слідують з прав на володіння, користування або розпорядження таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

10.2. Бухгалтерський облік об’єкта фінансової оренди, отриманого від нерезидента.

Методологічні основи відображення операцій за договорами фінансової оренди викладено у ПБО 14 «Оренда».

Оренда вважається *фінансовою* за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар придбаває право власності на орендований актив (об'єкт основних засобів) після закінчення строку оренди;
- орендар має намір і можливість придбати орендований об'єкт за нижчою ціною, ніж його справедлива вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- нинішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу від ринкової орендної плати;
- оренду може припинити орендар, який відшкодовує орендодавцю його витрати, понесені через припинення оренди;
- доходи або втрати від зміни справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Згідно з п. 5 ПБО 14 орендар відображає отриманий у фінансовий лізинг об'єкт одночасно і як актив (у складі його основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби»), і як зобов'язання (довгострокова кредиторська заборгованість) за найнижчою на початок строку лізингу оцінкою:

- або за справедливою вартістю об'єкта;
- або за нинішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Мінімальні орендні платежі — це платежі, що підлягають сплаті лізингоотримувачем протягом строку оренди (за винятком вартості послуг і податків, що підлягають сплаті лізингодавцю, та непередбаченої орендної плати), збільшені для орендаря і для

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

орендодавця на суму гарантованої ліквідаційної вартості об'єкта (п. 4 ПБО 14).

Інструкцією № 291 передбачено балансові субрахунки для відображення розрахунків з фінансової оренди.

Для орендаря — це **субрахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».** За кредитом цього субрахунку відображається збільшення заборгованості перед орендодавцем за отримані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, списання та ін. Аналітичний облік ведеться щодо кожного орендодавця та об'єкта оренди.

Для орендодавця — субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду». За дебетом цього субрахунку відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, розраховані відповідно до вимог ПБО 14, за кредитом — погашення заборгованості. Аналітичний облік ведеться щодо кожного дебітора, а також за строками утворення.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінлізингу, за якого він був відображений в бухгалтерському обліку орендаря з початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображаються в бухобліку і звітності тільки в сумі, що відноситься до звітного періоду. Фінансові витрати по фінлізингу орендар відображає за дебетом субрахунку 952 «Інші фінансові витрати».

Відповідно до Інструкції № 291 і Методичних рекомендацій № 561 операції з поліпшення об'єкта фінансової оренди у орендаря відображаються у такий спосіб (табл. 10.1).

Таблиця 10.1 - Відображення операцій оренди у орендаря

Зміст операції	Кореспонденція	
	Дт	кт
Поліпшення об'єкта фінансової оренди, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, здійснювані підрядним способом:		
відображено суму витрат на реконструкцію, дообладнання, модернізацію	15	631, 685
відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641/ПДВ	631, 685
витрати віднесено на збільшення первісної вартості об'єкта оренди	10	15

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Поліпшення об'єкта фінансової оренди, що приводять до зростання майбутніх економічних вигод, здійснювані господарським способом		
відображено фактично понесені витрати (використані запаси) на поліпшення об'єкта оренди	15	20
відображено фактичні витрати на оплату праці працівників, які здійснювали роботи	15	661
зроблено нарахування на заробітну плату	15	65
Витрати, у результаті яких планується відновлення первісних властивостей об'єкта оренди		
списання вартості матеріалів, використаних для ремонту, технічного обслуговування тощо	23, 91-94	20
нараховано заробітну плату працівникам, які виконували роботи	23, 91-94	661
зроблено нарахування на заробітну плату	23, 91-94	65
відображено інші витрати, пов'язані з ремонтом, технічним обслуговуванням об'єкта фінансової оренди	23, 91-94	631, 685

Якщо орендарю дозволено проводити поліпшення (реконструкцію, модифікацію, модернізацію, дообладнання, добудування тощо) об'єкта фінансової оренди і вони зумовлюють зростання майбутніх економічних вигід, очікуваних від самого початку його використання, то такі поліпшення відображаються як капітальні інвестиції та включаються до вартості об'єкта фінансової оренди (п. 6 ПБО 14).

Амортизація об'єкта фінлізингу відображається в бухобліку орендаря за правилами, визначеними ПСБО 7. При цьому, якщо перехід права власності на об'єкт до орендаря по закінченню строку фінлізингу не передбачений, строк корисного використання об'єкта встановлюється як найменший із:

- строку фінлізингу;
- строку корисного використання об'єкта фіноренди.

10.3. Особливості оподаткування операцій фінансового лізингу з нерезидентом.

Податок на прибуток

Згідно з п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу **передання майна у фінансовий лізинг для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такого передання.** При цьому орендодавець збільшує доходи, а у разі передачі у фінансовий лізинг

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

майна, яке на момент такої передачі перебувало в складі основних засобів орендодавця, прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів. Тобто відповідно до п. 146.13 ст. 146 Податкового кодексу включає суму перевищення доходів від продажу над балансовою вартістю об'єкта, який передається, до складу доходів, а суму перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу — до складу витрат. При цьому відповідно до пп. 146.17.1 ст.146 ПКУ передання основних засобів у фінансовий лізинг прирівнюється до продажу основних засобів. А відповідно до пп. 146.17.2 одержання основних засобів у фінансовий лізинг (оренду) з наступним їх включенням до відповідних груп прирівнюється до придбання основних засобів.

Орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу (без обліку відсотків, нарахованих або таких, які нараховуватимуться відповідно до договору) до складу основних засобів з метою амортизації за результатами податкового періоду, у якому здійснено таке передання (п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу).

При нарахуванні лізингового платежу **орендодавець** збільшує доходи, а **орендар** збільшує витрати на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без обліку частини лізингового платежу, який надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за результатами податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування.

Податок на додану вартість

Відповідно до пп. «а» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу операції з передання об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю) є об'єктом оподаткування ПДВ. **Датою виникнення податкових зобов'язань лізингодавця при цьому є дата фактичного передання об'єкта фінансової оренди лізингоотримувачу в користування** (п. 187.6 ст. 187 Податкового кодексу). Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкта фінансового лізингу (п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу, лист № 2874/5/15-3416).

У лізингоотримувача датою виникнення права на збільшення податкового кредиту є дата фактичного одержання об'єкта фінансового лізингу (п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Ввезення об'єктів за договором лізингу та ПДВ.

Порядок оподаткування ввезення об'єктів за договором лізингу податком на додану вартість регулюється п. «в» п. 185.1 ПКУ, відповідно до якого операції по ввезенню товарів на митну територію України є об'єктом оподаткування. При цьому базою оподаткування для таких товарів є договірна вартість, але не нижче митної вартості цих товарів з врахуванням мита і акцизного податку, які підлягають сплаті і включаються до ціни товарів (п. 190.1 ПКУ).

У разі ввезення необоротних активів за договорами оперативного чи фінансового лізингу у лізингоотримувача виникає право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту (п. «г» п. 198.1 ПКУ), якщо вони придбаваються з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях в рамках господарської діяльності платника податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата надання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ПКУ).

Датою виникнення права до податкового кредиту сум імпортного ПДВ є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями.

При цьому слід звертати увагу на місце постачання послуг по наданню нерезидентом у фінансовий лізинг відповідно до ст. 186 ПКУ (нерухомого майна – за місцезнаходженням такого майна, рухомого майна – за місцем реєстрації отримувача послуг як суб'єкта господарювання, транспортних засобів – за місцем реєстрації постачальника.

Відповідальним за нарахування і сплату ПДВ до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у т.ч. їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташовано на митній території України, є отримувач послуг, тобто резидент – лізингоотримувач (п. 180.2 ПКУ).

Відповідно до пп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 ПКУ **операції з нарахування й сплати *відсотків або комісій* у складі лізингового платежу, здійснюваного у межах договору фінансового лізингу, не є об'єктом оподаткування ПДВ.**

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

10.4. Лізинговий платіж та податок на репатріацію.

Лізингові платежі можуть включати:

а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;

б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане в лізинг майно;

в) компенсацію відсотків за кредитом;

г) інші витрати лізингодавця, безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Лізингова (орендна) плата, що сплачується (нараховується) резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця (орендодавця), відноситься до доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України. Підприємство, яке виплачує такі доходи, зобов'язано утримувати податок з таких доходів, за ставкою в розмірі 15 % їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, які набрали чинності (ст. 160.1 ПКУ).

Тобто база для оподаткування доходу нерезидента – це сума лізингової плати за винятком суми, що є відшкодуванням під час кожного платежу частини вартості об'єкта лізингу.

Питання для самоконтролю

1. Об'єкти та суб'єкти лізингу.
2. Які особливості митного оформлення лізингових операцій?
3. Які особливості відображення зовнішньоекономічних лізингових операцій у бухгалтерському обліку?
4. Які особливості відображення зовнішньоекономічних лізингових операцій у податковому обліку?

Тема 11. Декларування валютних цінностей. Відповідальність за порушення при здійсненні валютних операцій

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

11.1. Порядок декларування валютних цінностей за межами України та оформлення довідки щодо відсутності валютних цінностей за межами України.

11.2. Відповідальність за порушення податкового законодавства.

11.3. Відповідальність за порушення валютного законодавства.

11.4. Відповідальність за порушення митного законодавства.

Література: 3, 4, 5, 9, 10, 14, 15, 18, 19, 20, 26, 30, 35.

11.1. Порядок декларування валютних цінностей за межами України та оформлення довідки щодо відсутності валютних цінностей за межами України.

Чинне законодавство, а саме Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.93 р. № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» (ст. 9) та Указ Президента України від 18.06.94 р. № 319/94 «Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами» (ст. 1), вимагає від резидентів України надання щокварталу інформації про належні їм валютні цінності та інше майно, що перебувають за межами України, шляхом декларування.

Декларування здійснюється щокварталу в регіональних відділеннях НБУ та у податкових органах за місцезнаходженням резидентів шляхом подання Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами (далі — Декларація), форма якої затверджена Наказом Мінфіну України від 25.12.95 р. № 207 «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами».

Резидент, який має валютні цінності, доходи чи майно за межами України і планує провадити ЗЕД, також повинен отримати *Довідку про проведення декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами* (форма затверджена у додатку до Наказу № 207). Цим самим наказом визначено такий порядок декларування:

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

• декларування здійснюється *суб'єктами підприємницької діяльності* в регіональних відділеннях Нацбанку України та в ДПІ за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності;

• терміни подання Декларації спільними підприємствами з іноземними інвестиціями — до 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом, і у терміни, встановлені для подання річної фінансової звітності (за IV квартал 2011 р. — до 09.02.2012 р.); іншими суб'єктами підприємницької діяльності — у терміни, встановлені для подання квартальної та річної фінансової звітності (за I — III квартали 2011 р. — до 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом; за IV квартал 2011 р. — до 09.02.2012 р.).

Подавати Декларацію зобов'язані лише суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності — саме так сказано у ст. 1 Указу № 319 та п. 2 Наказу № 207. Усіх інших обов'язок декларування не стосується, у т. ч. і фізичних осіб, які хоч і мають валютні цінності та інше майно за кордоном, але не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Таким чином, питання декларування наявного за кордоном майна *стосується всіх резидентів України, які оформлюють експортно-імпортні вантажі*. Адже митниця не здійснить такого оформлення без спеціальної довідки, виданої на підтвердження факту декларування, або ж довідки про відсутність майна за кордоном.

Предметом декларування є валютні цінності та інше майно, що перебувають за межами України станом на перше число наступного місяця за звітним кварталом. обов'язковому декларуванню підлягають валютні цінності та інше майно резидентів, яке перебуває за межами України. Оскільки таке декларування стосується суб'єктів господарювання, то при визначенні поняття майна слід керуватися ст. 139 Господарського кодексу, згідно з якою *майном визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються в їхній діяльності та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна.*

Залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до:

• основних фондів;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

• оборотних засобів (сировина, паливо, матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що віднесено законодавством до оборотних засобів);

• коштів (гроші у національній та іноземній валютах);

• товарів (вироблена продукція (товарні запаси), виконані роботи та послуги);

• цінних паперів.

Якщо ж валютних цінностей чи іншого майна немає, — Декларація не подається.

Визначення **валютних цінностей** наведено в ст. 1 Декрету про валютне регулювання; до них належать:

§ валюта України (як у готівковій формі, так і кошти на рахунках, у вкладах у банківських та інших кредитно-фінансових установах на території України);

§ іноземна валюта (як у готівковій формі, так і кошти, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України);

§ платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки тощо), виражені у валюті України або в іноземній валюті;

§ банківські метали (див. п. 1 ст. 1 Декрету № 15-93).

Таким чином, через Декларацію контролюючі органи мають можливість не лише отримувати відомості про наявні валютні цінності чи інше майно резидента за межами України, а й відстежувати інформацію про факти порушень декларантом чинного валютного законодавства.

Якщо резидент України станом на звітну дату не має за кордоном валютних цінностей чи іншого майна, але має підстави для заповнення інформаційних відомостей Декларації (зокрема, розділу V), незважаючи на це він не зобов'язаний подавати Декларацію. Будь-які санкції до такого резидента застосовуватися не можуть.

Порядок подання Декларації до територіальних відділень Нацбанку України та місцевих ДПІ визначено спільним листом НБУ та ДПАУ від 17.04.2003 р. № 28-311/1929-2823, № 3368/5/23-5316.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Цим документом установлено таку послідовність подання Декларації (рис. 10.1):

- Декларація у двох примірниках подається в ДПІ за місцезнаходженням СПД. Один примірник залишається в ДПІ для обліку та контролю, другий з позначкою ДПІ про прийняття (зі штампом ДПІ) і підписом відповідальної особи повертається СПД;
- другий примірник (з позначкою ДПІ про прийняття та підписом відповідальної особи) СПД подає до територіального управління Нацбанку України за своїм місцезнаходженням;
- після отримання Декларації територіальне управління Нацбанку України видає довідку про проведення декларування (наведено в додатку до наказу № 207), підписану начальником (заступником начальника) управління Нацбанку України та завірену печаткою;
- далі СПД подає зазначену довідку в ДПІ, до якої раніше було подано Декларацію, де довідка підписується начальником (або його заступником) і завіряється печаткою;
- така довідка, затверджена і скріплена печатками Нацбанку України та ДПІ, є підставою для приймання до митного оформлення експортно-імпортних вантажів, проведення розрахунків за контрактами з нерезидентами та здійснення інших видів зовнішньоекономічної діяльності.

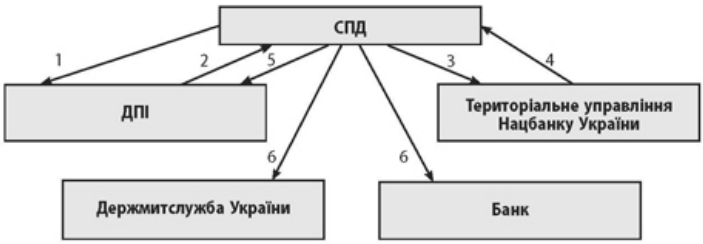


Рисунок - 10.1 Схема декларування валютних цінностей

Процес декларування: 1 — Декларацію у двох примірниках СПД подає до ДПІ; 2 — один примірник Декларації повертається СПД зі штампом і підписом відповідального працівника податкового органу; 3 — Декларацію, завірену ДПІ, підприємство подає до територіального управління Нацбанку України за своїм

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

місцезнаходженням; 4 — територіальне управління Нацбанку України видає довідку про проведення декларування з підписом начальника заступника начальника) і відбитком печатки; 5 — СПД передає довідку до ДПІ для завірення підписом начальника (його заступника) і відбитком печатки; 6 — оформлена належним чином довідка надається органам Держмитслужби України та є підставою для приймання до митного формлення експортно-імпортних вантажів, проведення суб'єктами підприємницької діяльності розрахунків за зовнішньоекономічними договорами через уповноважені банки України

СПД, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, повинні *щокварталу оновлювати довідки* про проведення декларування, тобто мати довідки про проведення декларування станом на 1 січня, 1 квітня, 1 липня та 1 жовтня. Листом № 11/3-16-2171, № 4137/7/22-2116 визначено, що при здійсненні митного оформлення вантажів у термін після 30 числа місяця, що настає після кожного звітного I — III кварталу та після 25 лютого (з 01.01.2012 г. — після 9 лютого) року, що настає за IV кварталом, всі СПД повинні подати Довідку про проведення декларування валютних цінностей, доходів і майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, а за відсутності валютних цінностей — Довідку про їх відсутність.

З вищевикладеного випливає, що видана СПД довідка про проведення декларування станом на 1 жовтня 2011 р. дійсна для пред'явлення до органів митної служби для митного оформлення вантажів, до відділень банків для здійснення розрахунків у термін до 9 лютого 2012 р. Після зазначеної дати до органів митної служби, до відділень банків необхідно надавати довідку про проведення декларування станом на 1 січня 2012 р.

Резидент, який не має валютних цінностей, доходів чи майна за межами України, для можливості здійснення ЗЕД повинен отримати **довідку** іншого характеру — **про відсутність за межами України валютних цінностей та майна** (форму затверджено спільним листом НБУ, ДПАУ, ДМСУ від 09.01.98 р. №13-226/53-188|206/10/22-0117|11/3-247 як додаток 2 до листа).

Необхідність подання такої довідки випливає з положень Указу № 319 та підкріплена листом № 13-226/53-188, № 206/10/22–0117, № 11/3/-247.

Довідка заповнюється у двох примірниках: один залишається у податковому органі для обліку та контролю, а другий, скріплений

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

печаткою та підписаний головою (заступником) ДПС, повертається заявнику.

Після реєстрації такої довідки в ДПА вона є підставою для митного оформлення експортно-імпортних операцій, проведення розрахунків, для здійснення інших видів зовнішньоекономічної діяльності (рис. 10.2).

Рисунок - 10.2. Процес отримання довідки

Процес отримання довідки:1 — довідку у двох примірниках СПД надає до ДПА;2 — один примірник довідки повертається СПД зі штампом і підписом відповідального працівника податкового органу; 3 — оформлена належним чином довідка надається органам Держмитслужби України та є підставою для приймання до митного оформлення експортно-імпортних вантажів, проведення суб'єктами підприємницької діяльності розрахунків за оговорами зовнішньоекономічної діяльності через уповноважені банки України

Довідки також повинні щоквартально оновлюватися.

Відповідальність за порушення порядку декларування

Пунктом 2 ст. 16 Декрету про валютне регулювання № 15-93 встановлено, що до СПД, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, можуть застосовуватися такі заходи відповідальності (фінансові санкції):

- за несвоєчасне надання, приховування або перекручування даних про валютні операції — штраф у сумі, що встановлюється Нацбанком України;
- за невиконання резидентами вимог щодо декларування валютних цінностей та іншого майна, яке знаходиться за кордоном, — штраф у сумі, що встановлюється Нацбанком України.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Відповідно до Декрету про валютне регулювання Нацбанк України є головним органом валютного контролю. Правлінням Нацбанку України розроблено та затверджено Положення про валютний контроль, затверджене постановою Правління Нацбанку України від 08.02.2000 р. № 49, в якому детально визначено відповідальність і фінансові санкції за порушення валютного законодавства.

За невиконання СПД вимог щодо порядку й термінів декларування валютних цінностей та іншого майна п.п. 2.7 п. 2 цього Положення встановлено відповідальність:

- за порушення термінів декларування — штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн.) за кожний день прострочення;
- за порушення порядку декларування — штраф у розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (340 грн.).

При цьому визначено, що **порушенням порядку декларування є надання недостовірної інформації або фальсифікація даних Декларації, якщо ці дії свідчать про приховування СПД валютних цінностей і майна, що знаходиться за кордоном.** Також у пп. 2.7 п. 2 Положення про валютний контроль зафіксовано, що неподання або несвоєчасне подання Декларації (за відсутності валютних цінностей і майна за кордоном) не тягне за собою застосування фінансових санкцій.

Оскільки на практиці фінансові санкції за порушення валютного законодавства (у тому числі порядку декларування) застосовуються органами ДПС, затверджено Порядок застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, затверджений наказом ДПА України від 04.10.99 р. № 542, в якому докладно описано механізм застосування санкцій, передбачених Положенням про валютний контроль. При цьому наголошено, що санкції застосовуються щодо кожного конкретного випадку порушення валютного законодавства (пп. 3.1 п. 3 Порядку № 542), у разі виявлення фактів порушень валютного законодавства посадова особа органу ДПС складає акт документальної перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів із зазначенням конкретних пунктів і статей цих актів (пп. 3.2 п. 3 Порядку).

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Слід мати на увазі, що **якщо СПД подав Декларацію до ДПІ в установлений термін, а до регіонального управління Нацбанку України — з порушенням термінів, то до такого СПД відповідно до пп. 2.7 п. 2 Положення про валютний контроль застосовується штраф у розмірі одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян за кожний день прострочення.**

У разі запізнення з поданням Декларації до територіального управління Нацбанку України вартість послуг Нацбанку України з оформлення довідки про проведення декларування збільшується з 24 грн. (у тому числі ПДВ — 4 грн.) до 102 грн. (у тому числі ПДВ — 17 грн.).

Особливості заповнення Декларації про валютні цінності

У розділі I Декларації «Загальні відомості» зазначаються загальні відомості про резидента — суб'єкта підприємницької діяльності: повна назва, адреса, код ЄДРПОУ, назви та адреси банків України й іноземних банків, у яких відкрито розрахункові й валютні рахунки, їх номери, причому що стосується номерів рахунків в іноземних банках, їх назв, кодів валют, країн і адрес, дані мають надаватись англійською та українською мовами.

У розділі II Декларації «Фінансові вкладення» розкривається ***інформація про фінансові вкладення резидента*** на рахунках, депозити і вклади в іноземних банках; про кошти філій, що знаходяться за кордоном, на розрахункових рахунках іноземних банків; про перерахування (вкладення) до статутних фондів іноземних дочірніх підприємств; про перерахування на придбання іноземних цінних паперів, страхових полісів, нерухомого майна; про суми коштів, перерахованих за кордон, і виставлені векселі за імпортними контрактами, по яких перевищено встановлені законодавством терміни здійснення цих контрактів, тощо.

Ці рядки заповнюються даними на підставі платіжних документів, що засвідчують факт перерахування коштів за межі України. *Копії платіжних документів обов'язково додаються до Декларації.*

Слід зазначити, що при заповненні рядка 13 розділу II Декларації декларують не загальну суму перерахованих на оплату

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

імпортного товару (робіт, послуг) коштів, а лише ту її частину, щодо якої на звітну дату порушено встановлені законодавством терміни постачання продукції в Україну і яку резидент (суб'єкт підприємницької діяльності) повинен обчислювати окремо.

У розділі III Декларації «Майно та товари за кордоном» розкривається ***інформація про майно та товари, що перебувають за кордоном***: передані як внесок до статутного фонду іноземних дочірніх підприємств; передані філіям; експортовані (у тому числі роботи та послуги), оплата яких (або зустрічна поставка при бартерних зовнішньоекономічних операціях) ***не надійшла в установлений законодавством термін***; вивезені як давальницька сировина, за які не надійшла готова продукція чи валюта, тощо.

У розділі IV Декларації «Доходи (дивіденди) в іноземній валюті, одержані за межами України» розкривається ***інформація про доходи (дивіденди), одержані за межами України***: джерело отримання доходів (дивідендів), його повна назва, країна та адреса (ці дані необхідно заповнювати українською та англійською мовами); сума нарахованих доходів (дивідендів) у розрізі валют (по кожному коду окремо); сума сплачених податків і зборів, передбачених законодавством іноземної держави у розрізі валют (по кожному коду окремо); сума одержаних доходів (дивідендів) у розрізі валют (по кожному коду окремо), з якої перераховано на валютні рахунки в уповноваженому банку України у розрізі валют (по кожному коду окремо) та перераховано на рахунки в іноземних банках у розрізі валют (по кожному коду окремо). За наявності доходів (дивідендів) в іноземній валюті, отриманих від інвестиційної діяльності за межами України, згідно з наказом № 207 до Декларації обов'язково додаються легалізовані та перекладені українською мовою (нотаріально засвідчені) копії таких документів:

- аудиторського висновку про фінансову діяльність іноземного (спільного) підприємства за кордоном;
- рішення засновників іноземного (спільного) підприємства за кордоном про розподіл прибутків (дивідендів);

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

• довідки податкової служби країни, де отримано доходи (дивіденди) в іноземній валюті, про суму сплачених податків і зборів, передбачених законодавством цієї країни.

У деяких країнах фінансовий рік, на відміну від України, може відрізнятися від календарного. Приміром, у США фінансовий рік — з 1 жовтня по 30 вересня. У Японії — з 1 квітня по 31 березня. Тому у разі якщо доходи від інвестиційної діяльності отримано в країні, де фінансовий рік не збігається з календарним (наприклад, у Японії протягом жовтня — листопада), то такі доходи не відображаються при заповненні розділу IV Декларації станом на 1 січня, вони підлягають відображенню в Декларації станом на 1 квітня.

У розділі V Декларації «Інформаційні відомості» наводяться інформаційні дані про: експортні операції (вартість експортованих товарів (робіт, послуг), отримана експортна виручка, у тому числі з порушенням установлених законодавством термінів); імпортні операції (сума коштів, перерахованих за імпортні товари (роботи, послуги), вартість імпортного товару, в тому числі поставленого з порушенням установленого законодавством термінів); бартерні зовнішньоекономічні операції; зовнішньоекономічні операції з давальницькою сировиною.

Дані цього розділу заповнюються наростаючим підсумком з початку року.

11.2. Відповідальність за порушення податкового законодавства.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

а) фінансова;

б) адміністративна;

в) кримінальна.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та/або пені.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) є платою у вигляді фіксованої суми та /або відсотків, що стягується з платника податку у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на податкові органи. А **пеня** є сумою коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Притягнення *до фінансової відповідальності* платників податків за порушення законів з питань оподаткування *не звільняє* їх посадових осіб за наявності відповідних підстав *від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності*.

Адміністративна відповідальність застосовується до фізичних осіб та посадовців, винних у податкових правопорушеннях.

Наприклад, частина статті 164-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення зазначає, що неподання громадянами декларації про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, не ведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, - тягне за собою попередження або накладання штрафу від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Кримінальна відповідальність застосовується до фізичних осіб, у т. ч. посадових осіб підприємств.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України.

Штрафні (фінансові) санкції за порушення податкового законодавства передбачені ст. 117 – 128, 229 ПКУ. Так наприклад, за заниження податку штраф складає 25% від суми такого податку, за повторні дії на протязі 1095 к/днів – 50%.

Застосування штрафних санкцій не звільняє платників від зобовязання сплатити до бюджету належні до сплати суми податків та зборів.

11.3. Відповідальність за порушення валютного законодавства.

Конкретні види правопорушень та відповідальність у вигляді штрафних санкцій за них передбачені в декреті Кабінету Міністрів

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

України “Про систему валютного регулювання і валютного контролю” (ст. 16), Законі України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті”, Законі України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операціях у сфері зовнішньоекономічної діяльності», Митному кодексі України та в інших актах.

Адміністративна відповідальність за порушення валютного законодавства передбачена ст. 162 Кодексу про адміністративні правопорушення України “Порушення правил про валютні операції”.

Протоколи про адмінпорушення за ст. 162 КоАП, мають правоскладати податкові органи та органи внутрішніх справ.Розгляд справ про адмінпорушення за ст. 162 надано органам державної контрольно – ревізійної служби (на сьогодні – фінансова інспекція).

Кримінальна відповідальність є найтяжчим видом юридичної відповідальності суб’єктів валютних відносин і передбачена *ст. 207,* 208 ст. (незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків) Кримінального кодексу України.

Відповідно до *Положення про валютний контроль*, затвердженого постановою Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49, *як до резидентів, так і до нерезидентів*, винних у порушенні правил валютного регулювання і валютного контролю, **застосовуються такі санкції:**

1) за здійснення операцій з валютними цінностями без одержання генеральної ліцензії НБУ - штраф у сумі, еквівалентній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій, з виключенням банку з Реєстру банків, їх філій та представництв, валютних бірж і фінансово-кредитних установ або без такого виключення;

2) за здійснення резидентами і нерезидентами операцій з валютними цінностями без одержання індивідуальної ліцензії НБУ - штраф у сумі, еквівалентній сумі зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій за деякими винятками;

3) за торгівлю іноземною валютою банками та іншими кредитно-фінансовими установами без одержання ліцензії НБУ та (або) з порушенням порядку й умов торгівлі валютними цінностями на

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

міжбанківському валютному ринку України, встановлених НБУ, - штраф у сумі, еквівалентній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій, з виключенням банку з Реєстру банків, їх філій та представництв, валютних бірж і фінансово-кредитних установ або без такого виключення;

4) за невиконання уповноваженими банками обов'язків щодо купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України за дорученням і за рахунок резидентів з метою забезпечення виконання зобов'язань резидентів - позбавлення генеральної ліцензії НБУ на право здійснення валютних операцій або штраф у розмірі 25% від суми (вартості) іноземної валюти, яка була зафіксована у дорученні резидента, що встановлюється НБУ;

5) за нездійснення уповноваженими банками функцій агента валютного контролю - позбавлення генеральної ліцензії НБУ на право здійснення валютних операцій або штраф у розмірі 25% від суми (вартості) валютних операцій, здійснених резидентами і нерезидентами через ці банки з порушенням чинного законодавства, або від суми (вартості) валютних операцій, про які уповноважений банк згідно із встановленим порядком зобов'язаний був проінформувати відповідні державні органи;

6) за здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту без участі уповноваженого банку або здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту у валюті України без одержання індивідуальної ліцензії НБУ - штраф на резидента в розмірі, еквівалентному сумі валютних цінностей, що використовувалися при розрахунках, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій (при розрахунках у валюті України - на суму таких розрахунків).

Здійснення розрахунків в іноземній валюті між резидентами та нерезидентами в межах торговельного обороту через відкриті в уповноважених банках рахунки представництв цих нерезидентів є використанням іноземної валюти як засобу платежу на території України і потребує індивідуальної ліцензії Національного банку**;**

7) за порушення строків декларування - штраф у розмірі 10 н.м.д.г. за кожний звітний період;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

8) за порушення порядку декларування (подання недостовірної інформації або перекручення даних) - штраф у розмірі 20 н.м.д.г.;

9) за несвоєчасне подання, приховування або перекручення звітності про валютні операції - штраф у розмірі 20 н.м.д.г.;

10) за одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів без реєстрації договорів - штраф у сумі, еквівалентній 1% розміру одержаного кредиту чи позики і перерахованій у національну валюту України за офіційним обмінним курсом НБУ на день одержання кредиту, позики з подальшою обов'язковою реєстрацією зазначених договорів.

Усі передбачені фінансові санкції за порушення валютного законодавства застосовуються НБУ до банків та інших фінансово-кредитних установ, органами державної податкової служби - до інших резидентів і нерезидентів України.

При застосуванні санкцій *НБУ* матеріали про порушення валютного законодавства залежно від суми штрафу розглядають та приймають рішення про застосування санкцій:

- до 10,0 тис. доларів США - начальники територіальних управлінь Національного банку;
- до 50 тис. доларів США - директор Департаменту контролю, методології та ліцензування валютних операцій Національного банку;
- до 100 тис. доларів США - Голова Національного банку та уповноважена ним посадова особа Національного банку.

У разі прийняття рішення про застосування санкцій виноситься постанова про притягнення до відповідальності за порушення валютного законодавства.

При застосуванні санкцій *податковими органами* матеріали про порушення валютного законодавства розглядає та приймає рішення про застосування санкцій начальник (заступник) державної податкової інспекції у районі. Якщо сума штрафу перевищує 100,0 тис.доларів США, рішення повинно прийматись за згодою:

- від 100,0 тис.доларів США до 1 млн.доларів США - голови (заступника) державної податкової адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, мм.Києві та Севастополі;
- від 1 млн. доларів США - голови (заступника) державної податкової адміністрації України.

11.4. Відповідальність за порушення митного законодавства.

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

Митне законодавство складається з МК, інших законів України з питань митної справи, відповідних указів президента України і постанов Кабінету Міністрів України.

Відповідальність за порушення митного законодавства залежить від характеру правопорушення (правопорушень). Це такі її форми, як:

- цивільно-правова, головним чином, майнова відповідальність з боку фізичних та юридичних осіб, які своїми рішеннями, діями або бездіяльністю спричинили матеріальні та моральні збитки державі, підприємствам незалежно від форми власності;
- адміністративна відповідальність — за вчинення передбаченого МК порушення (порушень) митних правил;
- кримінально-правова відповідальність за вчинення злочинів, зокрема контрабанди.

Суб'єктами адміністративної і кримінально-правової відповідальності є осудні громадяни з 16-річного віку, а також посадові особи.

Види стягнень за порушення митних правил

Порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке являє собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений законодавством України порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України і за які МК передбачена адміністративна відповідальність.

Суб'єктами відповідальності за порушення митних правил можуть бути осудні громадяни, які на момент вчинення такого правопорушення досягли 16-річного віку, а також посадові особи підприємств.

За порушення митних правил **можуть бути накладені такі стягнення**:

- попередження, яке є офіційним у формі постанови керівника митного органу попередженням правопорушника стосовно недопустимості таких діянь у майбутньому. Постанова оголошується правопорушникові;
- штраф — грошове стягнення, що накладається на осіб за порушення митних правил у випадках і межах, встановлених МК, обчислюється у неоподатковуваних мінімумах доходів громадян;

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

- конфіскація — як стягнення за порушення митних правил полягає: а) в примусовому вилученні товарів — безпосередніх предметів порушення митних правил, товарів із спеціально виготовленими сховищами (тайниками), що використовувалися для приховування предметів порушення митних правил від митного контролю, транспортних засобів, що використовувалися для переміщення предметів порушення митних правил через митний кордон України; б) в безоплатній передачі таких товарів і транспортних засобів у власність держави.

Конфіскація цих товарів і транспортних засобів застосовується незалежно від того, чи є вони власністю особи, яка вчинила правопорушення.

Конфіскація може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі та порядку, що визначаються МК та іншими законами України.

Види порушень митних правил та відповідальність за такі правопорушення передбачені ст. 468 - 485 гл. 68 МКУ.

Так, наприклад, Митний кодекс України передбачає **види порушень митних правил**.

1. Недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, тобто незаявлення за встановленою формою точних та достовірних відомостей про товари, транспортні засоби комерційного призначення, які підлягають обов'язковому декларуванню у разі переміщення через митний кордон України, - тягне за собою накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості цих товарів, транспортних засобів з конфіскацією зазначених товарів, транспортних засобів (ст. 471 МКУ).

2. Видача без дозволу митного органу або втрата товарів, що зберігаються в режимі митного складу на митних складах, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ч. 3 ст. 478 МКУ).

3. Порушення встановленого порядку здійснення операцій з переробки товарів, у тому числі невивезення за межі митної території України (неввезення на митну територію України) товарів, що переміщувалися через митний кордон України з метою переробки, та/або продуктів їх переробки після закінчення строку переробки, -

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

тягне за собою накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 480 МКУ).

4. Перевищення встановленого відповідно до цього Кодексу строку тимчасового ввезення товарів на митну територію України або строку тимчасового вивезення товарів за межі митної території України не більше ніж на три доби - тягне за собою попередження або накладення штрафу в розмірі п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ч. 1 ст. 481 МКУ).

5. Перевищення строку тимчасового ввезення товарів на митну територію України або строку тимчасового вивезення товарів за межі митної території України більше ніж на десять діб - тягне за собою накладення штрафу в розмірі однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ч. 3 ст. 481 МКУ).

6. Зберігання, перевезення, придбання чи використання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості цих товарів, транспортних засобів або їх конфіскацію (ст. 484).

7. Заявлення в митній декларації з метою неправомірного звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру неправдивих відомостей щодо істотних умов зовнішньоекономічного договору (контракту), ваги (з урахуванням допустимих втрат за належних умов зберігання і транспортування) або кількості, країни походження, відправника та/або одержувача товару, неправдивих відомостей, необхідних для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та його митної вартості, та/або надання з цією ж метою митному органу документів, що містять такі відомості, або несплата митних платежів у строк, встановлений законом, або інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, за відсутності ознак злочину, а так само використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати митних платежів, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 300 % несплаченої суми митних платежів (ст. 485 МКУ).

Питання для самоконтролю

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

1. Порядок декларування валютних цінностей за межами України.

2. Які терміни декларування?

3. Які особливості складання декларації?

4. Які штрафні санкції передбачені за порушення порядку декларування та несвоєчасне подання декларації?

5. В яких випадках оформляється Довідка про відсутність валютних цінностей за межами України та який порядок її надання?

6. Назвіть основні види відповідальності за порушення податкового законодавства. У чому вони полягають?

7. Назвіть види відповідальності за порушення валютного законодавства? У чому вони полягають?

8. Хто має право застосовувати фінансові санкції за порушення валютного законодавства?

9. Назвіть основні види відповідальності за порушення митного законодавства. У чому вони полягають?

10. Яким законодавчим актом передбачена відповідальность за порушення податкового законодавства?

11. Яким законодавчим актом передбачена відповідальность за порушення валютного законодавства?

12. Яким законодавчим актом передбачена відповідальность за порушення митного законодавства?

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 388 с.

2. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 544 с. (бібл. шифр 657/ Б93)

3. Кадуріна Л.О., Стрельнікова М.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 606 с. (бібл. шифр 657/ К13)

4. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський і податковий облік у подробицях. – Харьків: Фактор, 2013. – 400 с.

5. Кодекс України «Про адміністративні порушення» від 07.12.1984 р. № 8073-X із змінами та доповненнями.

6. Закон України від 16.04.1991 № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність».

7. Закон України «Про господарські товариства» від 09.09.1991 р. № 1576-XII

8. Закон України «Про захист іноземних інвестицій в Україні» від 10.09.91 р. № 154ОА-XII

9. Декрет КМУ від 19.02.1993 № 15-93 р. «Про систему валютного регулювання і валютного контролю»

10. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» № 185/94 від 23.09.94 р.

11. Закон України від 19.03.1996 року N 93/96-ВР «Про режим іноземного інвестування».

12. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.97 р. № 723/97-ВР

13. Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI «Про акціонерні товариства»

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

14. Закон України від 23.12.1998 N 351-XIV «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності».

15. Кримінальний кодекс України - Закон України від 05.04.2001 № 2341-III в редакції Закону від 07.03.02 р. № 3111.

16. Цивільний кодекс ЦКУ від 16.01.2003 № 435-IV

17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV

18. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI.

19. Податковий кодекс України. Закон України № 2755 – VI. від 02.12.2010 р.

20. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, які незаконно знаходяться за її межами» від 18.06.94 р. № 319/94

21. Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій, затвердженого постановою КМУ від 07.08.96 р. № 928

22. Постанова КМУ «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД» № 756 від 29.04.99

23. Постанова КМУ від 29 грудня 2007 р. N 1409 «Про затвердження Порядку продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями»

24. Постанова КМУ від 27.12.2010 № 1195 Про перелік товарів, щодо яких під час тимчасового ввезення на митну територію України застосовується часткове умовне звільнення від обкладення податком на додану вартість

25. Деякі питання державної реєстрації іноземних інвестицій. - Постанова КМУ № 555 від 20 червня 2012 р.

26. Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами. – Наказ МФУ N 207 від 25.12.95 р.

27. Постанова Правління НБУ "Про затвердження Класифікатора іноземних валют" від 04.02.1998 р. № 34.

28. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затверджена постановою Правління Національного банку України від 24.03.99 р. № 136

29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку, затверджені наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

30. Положення про валютний контроль, затверджене постановою Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49

31. П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", затв. наказом МФУ від 07.07.99 р. № 163

32. П(С)БО 9 "Запаси", затв. наказом МФУ від 20.10.99 р. № 246

33. П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи»

34. П(С)БО 15 «Дохід», затв. наказом МФУ від 29.11.99 р. № 290

35. Порядок застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, затв. наказом ДПАУ від 04.10.99 р. № 542

36. П(С)БО 14 Оренда, затв. наказом МФУ 28.07.2000 р. № 181

37. П(С)БО № 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91

38. П(С)БО № 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92

39. П(С)БО № 21 “Вплив зміни валютних курсів”, затверджений наказом Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193.

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом МФУ № 561 від 30 вересня 2003 року

41. Положення про порядок іноземного інвестування в Україну, затверджене постановою Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 280

42. Наказ Держмитслужби України від 23.05.2011 № 409 Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності.

43. Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затверджений Наказом МФУ від 30.05.2012 р. N 651

44. Постанова правління НБУ «Про зміну термінів розрахунків за операціями з експорту і імпорту товарів і введенні обов’язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 06.11.2012 р. № 475

45. НП(С)БО № 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Мінфіну від 27.06.2013 № 628

46. Порядок застосування заходів гарантування під час вивезення у митному режимі переробки за межами митної території товарів, продукти переробки яких обов’язкові до повернення на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджений постановою КМУ від 4 грудня 2013 р. № 879

PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com