

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут бізнесу, інноваційного розвитку та  
міжнародної діяльності

Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

курс лекцій для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти  
ОПП «Облік і оподаткування»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
денної та заочної форм здобуття освіти

МИКОЛАЇВ  
2023

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 23.10.2023 р., протокол №4.

Укладачі:

- М.В. Дубініна – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- В.В. Кузьома - канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- С.В. Сирцева – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;

Рецензенти:

- І.Г. Гончаренко – д-р екон. наук, професор, професор кафедри публічного управління та адміністрування і міжнародної економіки, Миколаївський національний аграрний університет;
- С.О. Шуліка – головний бухгалтер ТОВ СП «НІБУЛОН» м. Миколаїв

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ У СФЕРІ ЗЕД.....</b>	<b>6</b>
<b>Тема 1. Теоретико-правові основи зовнішньоекономічної діяльності.....</b>	<b>6</b>
1.1.Нормативне регулювання зовнішньоекономічної діяльності для суб'єктів підприємницької діяльності.....	6
1.2.Визначення і види зовнішньоекономічної діяльності.....	7
1.3.Поняття митного режиму та види митних режимів.....	7
1.4.Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та порядок їх реєстрації.....	10
<b>Тема 2. Зовнішньоекономічні договори та первинна документація у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....</b>	<b>11</b>
2.1. Склад та структура договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.....	11
2.2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС.....	12
2.3. Первинна документація у сфері ЗЕД.....	14
<b>Тема 3. Облік курсових різниць, доходів та витрат від купівлі-продажу іноземної валюти.....</b>	<b>16</b>
3.1. Облік курсових різниць.....	16
3.2. Облік придбання та продажу іноземної валюти.....	18
3.3. Відображення у фінансовій звітності доходів та витрат від купівлі-продажу іноземної валюти.....	20
<b>МОДУЛЬ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ.....</b>	<b>21</b>
<b>Тема 4. Імпорт товарів: облік та оподаткування.....</b>	<b>21</b>
4.1. Ключові моменти обліку імпорту.....	21
4.2. Облік безоплатного імпорту.....	26
4.3. Особливості оподаткування імпортних операцій.....	28
<b>Тема 5. Експорт товару, робіт та послуг: облік, оподаткування.....</b>	<b>30</b>
5.1. Визнання в обліку доходу від експорту.....	30
5.2. Відображення в обліку експортера суми заборгованостей за ЗЕД-контрактом.....	32
5.3. Особливості відображення в обліку витрат, пов'язаних з експортною операцією.....	33
5.4.Облік безоплатного експорту.....	33
5.5. Особливості оподаткування експортних операцій.....	34
<b>Тема 6. Облік закордонних відряджень.....</b>	<b>35</b>
6.1. Документальне оформлення закордонного відрядження.....	35

6.2. Добові: мінімальні та неоподатковувані розміри.....	36
6.3. Безготівкові розрахунки відрядженого працівника.....	37
6.4. Підтвердження розрахунків працівника у відрядженні.....	<b>37</b>
<b>Тема 7. Валютний контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....</b>	<b>39</b>
7.1. Основні правила здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....	39
7.2. Валютний контроль експортних операцій.....	40
7.3. Валютний контроль імпорتنих операцій.....	42
7.4. Відповідальність за порушення у сфері ЗЕД.....	43
<b>МОДУЛЬ 3. ІНВЕСТИЦІЙНІ ОПЕРАЦІЇ В ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>44</b>
<b>Тема 8. Облік операцій на підприємствах з іноземними інвестиціями.....</b>	<b>44</b>
8.1. Підприємства з іноземними інвестиціями: загальні положення.....	45
8.2. Іновалютні вклади в статутний капітал підприємства.....	45
8.3. Облік статутного капіталу з іноземними інвестиціями.....	46
8.4. Майнові вклади у статутний капітал: формування та облік.....	48
<b>Тема 9. Виплата доходів нерезидентам: облік, оподаткування, звітність.....</b>	<b>50</b>
9.1. Податок на репатріацію: платники, особливості нарахування та сплати та обліку.....	50
9.2. Відображення виплат нерезидентам у звітності.....	54
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>55</b>

## ВСТУП

Комплексні економічні перетворення, що відбуваються сьогодні в Україні, мають на меті не лише виробити моделі та механізми побудови послідовної реалізації сучасних економічних відносин, але й поступову інтеграцію українських підприємств у міжнародні економічні зв'язки, з одного боку, і залучення іноземних підприємств до діяльності в Україну з іншого.

Ефективність господарської діяльності, як вітчизняних так і іноземних підприємств у рамках правової системи конкретної держави визначається ступенем досконалості охоплення сфер регулювання і ліберальності її законодавства.

Знання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій дозволить правильно відображати всі зовнішньоекономічні операції, складати звітність, контролювати витрати і прибуток.

Достовірна інформація, за даними бухгалтерського обліку, необхідна не тільки керівникам підприємства для своєчасного приймання грамотних фінансово-економічних рішень, а й для зовнішніх інвесторів.

Курс лекцій дозволяє формувати у здобувачів вищої освіти систему знань щодо особливостей формування системи обліку та оподаткування основних зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій суб'єктів підприємництва.

Модулі навчальної дисципліни передбачають подальше виконання студентами практичних завдань, тестів, ситуацій.

**МОДУЛЬ 1**  
**ЗАГАЛЬНІ ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ**  
**ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ У СФЕРІ ЗЕД**

**Тема 1. Теоретико-правові основи зовнішньоекономічної діяльності**

**План**

- 1.1. Нормативне регулювання зовнішньоекономічної діяльності для суб'єктів підприємницької діяльності.**
- 1.2. Визначення і види зовнішньоекономічної діяльності.**
- 1.3. Поняття митного режиму та види митних режимів.**
- 1.4. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та порядок їх реєстрації.**

**1.1. Нормативне регулювання зовнішньоекономічної діяльності для суб'єктів підприємницької діяльності.**

**Нормативні акти, що регулюють сферу зовнішньоекономічної діяльності в Україні:**

**- загальні:**

1. Податковий кодекс України.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. №8073-X.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. №4495-VI.
5. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 №2473-VIII (діє з 07.02.2019 р.).
6. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. №959-XII (діє з 01.07.1991 р.).
7. Постанова правління Національного банку України «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями» від 02.01.2019 р. №2 (діє з 07.02.2019 р.).

**- спеціальні:**

1. НП(С)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246.
2. НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193.
3. НП(С)БО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290.
4. НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237.
5. НП(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20.
6. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, наказ МФУ від 28.01.2016 № 21.

7. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, затверджений постановою КМУ від 16.10.2014 р. №569.

8. Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. №1307.

## **1.2. Визначення і види зовнішньоекономічної діяльності.**

**Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД)** - діяльність суб'єктів господарської діяльності (СГ) України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами (ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959).

### **До видів ЗЕД, зокрема належать:**

- експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;
- кредитні та розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними СГ;
- надання суб'єктами ЗЕД послуг іноземним СГ, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших; надання вищезазначених послуг іноземними СГ суб'єктам ЗЕД України;
- організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів ЗЕД;
- організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України за інвалюту у передбачених законами України випадках;
- товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами ЗЕД та іноземними СГ;
- орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними СГ;
- посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших).

## **1.3. Поняття митного режиму та види митних режимів.**

Відповідно до статті 4 Митного кодексу України під **митним режимом** розуміється - комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення.

Відповідно до законодавства України з питань митної справи запроваджуються такі митні режими:

- **імпорт (випуск для вільного обігу)** - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

Митний режим імпорту може бути застосований до товарів, що надходять на митну територію України, та до товарів, що зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим, а також до продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території.

- **реімпорт** - це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

- **митний склад** - це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

- **експорт (остаточне вивезення)** - продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;

- **реекспорт** - означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України;

- **безмитна торгівля** - це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі видів контролю;

- **транзит** - це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома митними органами України або в межах зони діяльності одного митного органу без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;



- **переробка за межами митної території** - це 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 або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту;

- **тимчасове ввезення** - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання;

- **тимчасове вивезення** - це митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання;

- **вільна митна зона** - це відповідним чином облаштована територія або склад, що призначені для зберігання товарів під митним контролем, їх переробки та/або виробництва нових товарів;

- **переробка на митній території** - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки;

- **знищення або руйнування** - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

- **переробка за межами митної території** - це 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 або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту;

- **відмова на користь держави** - митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від товарів, що перебувають під митним контролем, без будь-яких умов на свою користь. У режимі відмови на користь держави на товари не нараховуються і не справляються податки і збори, а також не застосовуються заходи нетарифного регулювання.

#### 1.4. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та порядок їх реєстрації.

##### Право на здійснення ЗЕД мають:

1. Фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають зазначене право, **якщо вони зареєстровані як підприємці** згідно із ст.5 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959 від 16.04.1991 р.

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

3. Юридичні особи мають право здійснювати ЗЕД **відповідно до їх статутних документів** з моменту набуття ними статусу юридичної особи ст. 5 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959.

Державна митна служба та митниці ведуть централізований облік осіб (резидентів та нерезидентів):

- декларантів;
- перевізників;
- гарантів;
- авторизованих економічних операторів (АЕО);
- інших підприємств, контроль за діяльністю яких здійснюється митними органами.

**Ця вимога, зокрема не поширюється на громадян**, які переміщують через митний кордон України особисті речі, транспортні засоби особистого користування та інші товари для особистих, сімейних чи інших потреб, **не пов'язаних із провадженням підприємницької діяльності**.

Облік осіб, що здійснюють операції з товарами, проводиться Держмитслужбою на виконання ст. 455 МКУ у відповідності до Порядку надання послуг Національного центру резервування державних інформаційних ресурсів №552.

Облік осіб ведеться автоматизовано у централізованому Реєстрі у складі Єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів (ЄАІС) (п.4 розд. I Порядку № 552)

**Дана процедура здійснюється одноразово на підставі (ч. 2 ст. 455 МК, Розд. I, II Порядку № 552):**

- особистого звернення особи (посадової особи підприємства або його уповноваженої особи (представника), що діє на підставі договору або належно оформленого доручення, або агента з митного оформлення, що діє за письмовим договором між митним брокером та особою, до відповідного підрозділу митниці або уповноваженої посадової особи в пункті пропуску;

- направлення особою документів у паперовій формі на поштову адресу митниці;

- направлення особою електронних документів засобами електронного зв'язку до ЄАІС (із накладенням КЕП керівника юрособи або ФОП);

- внесення особою облікових даних на Єдиному державному інформаційному веб-порталі «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» (шляхом АВТОРИЗАЦІЇ керівника юрособи або ФОП в «Особистому кабінеті» <https://cabinet.customs.gov.ua/>).

Зняття з обліку особи проводиться шляхом внесення відповідного запису до Реєстру та припинення дії облікового номера особи.

Зняття з обліку особи здійснюється автоматично засобами програмного забезпечення ЄАІС у разі отримання інформації про внесення до ЄДРПОУ відомостей про державну реєстрацію припинення юрособи/ФОП.

## **Використана література [1-26]**

### **Тема 2. Зовнішньоекономічні договори та первинна документація у сфері зовнішньоекономічної діяльності**

#### **План**

**2.1. Склад та структура договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.**

**2.2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС.**

**2.3. Первинна документація у сфері ЗЕД.**

**2.1. Склад та структура договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.**

**Зовнішньоекономічний договір (контракт)** - домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності (*абзац 13 статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959*).

#### **Мова складання ЗЕД-контрактів:**

*Мовами угод*, що укладаються підприємствами, установами та організаціями України з підприємствами, установами та організаціями інших держав, є **державна мова та мова іншої сторони** (сторін), якщо інше не передбачене самим міжнародним договором (ст. 19 Закону України «Про засади державної мовної політики» №5029).

ЗЕД-контракт повинен бути складений українською мовою та мовою контрагента-нерезидента. Текст при перекладі має лишитися автентичним.

На практичні ЗЕД-контракт оформлюють у вигляді двох колонок: одна колонка – українською мовою, друга – мовою контрагента.

Згідно з українським законодавством такі договори укладають у простій письмовій формі або електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом (ч. 2 ст. 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»).

Сторони прописують у контракті, правом якої країни будуть керуватися: України чи іншої країни.

У разі відсутності вибору права до змісту правочину застосовується право, яке має найбільш тісний зв'язок із правочином.

Стороною, яка повинна здійснити виконання, яке має вирішальне значення для змісту договору, є, зокрема:

- продавець – за договором купівлі-продажу;
- виконавець – за договором про надання послуг;
- перевізник – за договором перевезення;
- експедитор – за договором транспортного експедирування;
- повірений – за договором доручення;
- комісіонер – за договором комісії;
- поручитель – за договором поруки.

### **Ціна та загальна вартість контракту**

У контракті встановлюється:

- ціна за одиницю товару і загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг), крім випадків, коли ціна товару ;
- валюта ціни.

*Валюта ціни (валюта договору, контракту)* – це валюта, в якій встановлена ціна товарів (послуг), що поставляються за договором.

Якщо за договором поставляються товари різної якості й асортименту, ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору фіксується його загальна вартість. У цьому випадку цінові показники можуть бути наведені у додатку (специфікаціях), на які робиться посилання у тексті договору.

Якщо ціна договору розраховується за формулою, тоді фіксується орієнтовна вартість договору на дату його укладення.

У контракті сторонам потрібно встановити:

*дату перерахунку* – це може бути дата постачання, дата платежу, дата укладення контракту або інша дата за вибором сторін договору;

*курс перерахунку* – цей курс може бути прямо зазначений у числовому вираженні.

Оскільки дата переведення суми з валюти ціни у валюту платежу (і навпаки) чітко не врегульована чинними нормативними документами (зокрема НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», рекомендується закріпити таку дату в обліковій політиці підприємства).

## **2.2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС.**

**ІНКОТЕРМС (англ. Incoterms, International commercial terms)** – це офіційні правила, розроблені Міжнародною торговою палатою (далі – МТП) для тлумачення термінів, що стосуються внутрішньої та міжнародної торгівлі.

**Правила Incoterms** – це розподіл витрат та ризиків, пов'язаних із транспортуванням товару від продавця до покупця.

На сьогодні немає офіційного українського перекладу Правил у вільному доступі.

Оскільки Правила ІНКОТЕРМС – це комерційний продукт, його можна придбати за певну плату:

- оригінальний текст правил (англійською мовою) – безпосередньо в МТП;

- повну україномовну версію – на сайті Українського національного комітету МТП (ICC Ukraine).

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

Базисні умови поставки ІНКОТЕРМС не визначають:

- момент переходу права власності на товар;
- ціну за товар і спосіб оплати;
- можливість звільнення від виконання договірних зобов'язань у зв'язку з форс-мажорними обставинами;
- правові наслідки порушень умов поставки товарів (крім тих, які стосуються передання ризиків і витрат від продавця до покупця).

Ці Правила **розподіляють** між сторонами контракту:

- **зобов'язання**: хто та за що відповідає у взаємовідносинах між продавцем і покупцем, наприклад, хто організує перевезення або страхування товару, хто отримує транспортні документи, експортні або імпорتنі ліцензії і т. п.;

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

- **витрати**: яка зі сторін відповідає за ті або інші витрати, наприклад витрати на транспортування, пакування, навантаження або розвантаження товару, а також на перевірку або безпеку, митне оформлення, сплату мита тощо.

**Існують п'ять ключових аспектів які визначені правилами**

**Incoterms:**

1. **Обов'язки**, які покладаються на продавця і покупця щодо поставки товару в міжнародному договорі купівлі-продажу;

2. **Яка сторона несе відповідальність за витрати на різні етапи та операції**, що є частиною логістичного ланцюга (пакування товарів, наймання транспорту, завантаження та розвантаження транспортних засобів, укладання та розкладання);

3. **Яка сторона несе відповідальність за ризики безпеки та витрати на страхування товару в певних точках логістичного ланцюга та на шляху доставки;**

4. **Яка сторона несе відповідальність за здійснення митного оформлення товарів у випадках**, коли це передбачено законодавством;

5. **У який момент ризики за товар переходять від продавця до покупця**, а також час і місце поставки товару.

ІНКОТЕРМС-2020 передбачено використання 11 правил, які поділено на два окремих класи.

Перший клас включає сім правил, які можуть застосовуватися для будь-якого виду (видів) транспорту, тобто це універсальні правила.

Цей клас включає такі терміни:

*EXW (Ex Works)* – франко-завод (місце поставки);

*FCA (Free Carrier)* – франко-перевізник (місце поставки);

*CPT (Carriage Paid to)* – перевезення оплачено до (місце призначення);

*CIP (Carriage and Insurance Paid to)* – перевезення та страхування оплачено до (місце призначення);

*DAP (Delivered at Place)* – поставка в місці (місце призначення);

*DPU (Delivered at Place Unloaded)* – поставка на місце розвантаження (замінив термін *DAT (Delivered at Terminal)* – поставка на терміналі);

*DDP (Delivered Duty Paid)* – поставка зі сплатою мита (місце призначення).

У другому класі Правил пунктом поставки та місцем, у яке здійснюється перевезення товару покупцеві, є порти, тому він називається «Для морського та внутрішнього водного транспорту».

Цей клас включає такі терміни:

*FAS (Free Alongside Ship)* – франко вздовж борту судна (порт відвантаження);

*FOB (Free on Board)* – франко-борт (порт відвантаження);

*CFR (Cost and Freight)* – вартість і фрахт (порт призначення);

*CIF (Cost Insurance and Freight)* – вартість, страхування та фрахт (порт призначення).

### **2.3. Первинна документація у сфері ЗЕД.**

**Рахунок (інвойс)** віднесено до документів, які засвідчують виконання нерезидентом робіт, надання послуг.

Акцепт (прийняття) договору здійснюється з моменту отримання особою, яка направила пропозицію укласти договір, відповіді про прийняття цієї пропозиції або вчинення дій відповідно до вказаних у пропозиції умов договору.

Ризики використання інвойсу як замітника ЗЕД-контракту: спори стосовно умов постачання, якості товару, повернення товару, відповідальності за порушення умов домовленості, застосування норми права певної країни при судовому спорі.

Якщо підприємство безкоштовно передає нерезиденту зразки свої продукції, то документом, що підтверджує митну вартість товарів, **які не є об'єктом купівлі-продажу, є рахунок-проформа** (пп. 3 Ч.2 ст.53 МКУ). У ньому бажано додатково зафіксувати, що вартість вказана тільки для митних цілей, а також визначити мету відправлення товарів (наприклад, для вивчення збуту) та вказати на безкоштовний характер договору.

Також **рахунок-проформу** використовують як попередній рахунок (інвойс) для здійснення попередньої оплати.

#### **Міжнародні транспортні документи:**

- авіаційна вантажна накладна (air waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (rail waybill);
- коносамент (bill of lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (cargo manifest).

**Товаросупровідні документи** – документи, що прямують разом з товаром (вантажем) й містять дані про товар (вантаж), що переміщуються транспортними засобами (п. 2.1 Правил, затверджених наказом Мінінфраструктури від 05.06.2013р. №348). Зазвичай вантаж супроводжують:

- специфікація – документ на партію товару, у якому наведено перелік товарів, що поставляються, із зазначенням кількості за кожним сортом, маркою, артикулом та інших характеристик;

- сертифікат якості – документ, що підтверджує відповідність товару показникам якості, технічним характеристикам, вимогам безпеки для життя і здоров'я людей, навколишнього середовища та іншим вимогам, передбаченим ЗЕД-контрактом;

- сертифікат походження (certificate of origin) – документ, що містить опис товару та підтвердження з боку державного органу того, що товар, на який оформлено свідоцтво (сертифікат), вироблений у країні, від імені якої діє цей держорган. Документ подається у тих випадках, коли митне оформлення товару вимагає документального підтвердження країни його походження;

- пакувальний аркуш (packing list) – документ, у якому дублюється частина інформації з інвойсу, а також указуються вагові характеристики вантажу та упаковок, їх обсяги та відомості про те, у що і як вантаж упакований;

- документи контролю доставки вантажів – документи, що представляються перевізником, або які складаються митним органом і гарантують доставку товару до митного органу призначення.

**Митна декларація** – заява встановленої форми, в якій особа зазначає *митну процедуру*, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про овари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури (ст. 4 КМУ).

Митна декларація містить інформацію про кількість та види товарів, які перетинають митний кордон та їхню вартість, інші показники, які є базою для розрахунку митних платежів. Після підписання митної декларації представником митниці процедура стає завершеною і тоді митна декларація перетворюється у первинний документ:

- суми митних платежів (митний збір, мито, ПДВ);
- фактурну та мину вартість товару;
- факт перетину товаром митного кордону;
- замість податкової накладної підтверджує факт виникнення податкового кредиту з ПДВ при імпорті товарів (п. 201.12 ПКУ).

Митну декларацію зазвичай складає митний брокер на основі поданих декларантом документів: ЗЕД-договору, інвойсу, специфікацій на товар.

### **Використана література [4, 11, 13, 18, 26]**

## **Тема 3. Облік курсових різниць, доходів та витрат від купівлі-продажу іноземної валюти**

### **План**

#### **3.1. Облік курсових різниць.**

#### **3.2. Облік придбання та продажу іноземної валюти.**

#### **3.3. Відображення у фінансовій звітності доходів та витрат від купівлі-продажу іноземної валюти.**

#### **3.1. Облік курсових різниць.**

**Курсова різниця** – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів (маються на увазі курси НБУ) у різні дні (п. 4 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Валютний курс -

**Курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями (п. 8 НП(С)БО 21), до яких відносяться (п. 4 НП(С)БО 21):**

- *кошти в іноземній валюті*: наприклад, іноземна валюта в касі (Дт 301), на поточних (Дт 312) та інших (Дт 314) банківських рахунках, на розподільчому рахунку (Дт 316), на депозитах до запитання (Дт 314) і короткострокових депозитах до одного року включно (Дт 3512), довгострокових депозитах на строк понад один рік, у тому числі оформлених депозитними сертифікатами (Дт 1422 (1432) або 1842), іноземна валюта в дорозі (Дт 334);

- *активи, які будуть отримані в іноземній валюті*: наприклад, дебіторська заборгованість за відвантажені нерезиденту товари, роботи, послуги, у тому числі оформлена вексями (Дт 362, 182, 342); позики, видані нерезидентам (Дт 1832 – довгострокові позики, Дт 3772 – короткострокові позики), боргові фінансові інвестиції (зокрема, облігації) (Дт 1422, 1423 або 3522);

- *зобов'язання, які будуть оплачені в іноземній валюті*: наприклад, кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента товари, роботи, послуги, у тому числі оформлена вексями (Кт 632, 622, 512); кредити та позики, отримані від нерезидентів (Кт 502, 504, 506, 602, 604, 606, 612, 552, 6852); заборгованість за нарахованими на користь нерезидентів, але не виплаченими процентами в грошовій формі (Кт 6842); нарахована, але не



виплачена працівникам-нерезидентам зарплата (Кт 6612); інвалютна заборгованість за внесками до статутного капіталу – Дт 46.

**Курсові різниці не визначаються за немонетарними статтями, наприклад:**

- *за дебіторською заборгованістю за авансами, перерахованими нерезидентам в оплату надаваних ними товарів (робіт, послуг), – сальдо за Дт 3712 або 632 (субрахунок 632 застосовується, якщо підприємство не веде авансовий субрахунок 3712), за коштами, виданими в інвалюті як аванс на відрядження (Дт 3722);*

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

- *кредиторською заборгованістю за авансами, отриманими від нерезидентів в оплату надаваних їм товарів (робіт, послуг), – сальдо за Кт 6812 або 362 (субрахунок 362 застосовується, якщо підприємство не веде авансовий субрахунок 6812).*

**Немонетарні статті завжди відображаються в балансі підприємства за курсом НБУ, який діяв на дату їх виникнення (пп. «б» п. 7 НП(С)БО 21).**

**Курсові різниці визначаються на дату:**

*балансу* – переоцінюються всі монетарні статті підприємства на цю дату (під час складання балансу кожна монетарна стаття повинна бути оцінена за курсом НБУ на дату балансу – пп. «а» п. 7 НП(С)БО 21). Датою балансу є дати проміжних кварталних балансів (тобто 31 березня, 30 червня, 30 вересня) і річного балансу (тобто 31 грудня) (ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-ХІV). Можна складати баланси й частіше (наприклад, раз на місяць), але це має бути прописано в обліковій політиці підприємства (ч. 1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996);

*господарської операції* (тобто коли здійснюється будь-яка операція, пов'язана з готівкою в підприємства монетарною статтею, наприклад іноземна валюта, що місяць знаходилася на валютному поточному рахунку, перерахована для продажу за гривні).

**Зверніть увагу!** Курсова різниця на дату господарської операції може визначатися (п. 8 НП(С)БО 21):

*або тільки в межах господарської операції (і в сумі такої операції);  
або за всією монетарною статтею.*

Завдання підприємства – обрати один із варіантів і зафіксувати його у своїй обліковій політиці. Це потрібно зробити обов'язково, інакше підприємство ризикує втратити всі свої витрати за курсовими різницями, відображені в бухгалтерському обліку, для цілей обкладення податком на прибуток.

Якщо порівнювати обидва варіанти, то фінансовий результат від розрахунку курсових різниць за ними буде однаковий. Розрахунок за всією монетарною статтею більш зручний і прозорий: при ньому на кінець будь-

якого дня вся стаття оцінюється за тим самим курсом НБУ, що полегшує розрахунок курсових різниць. Але він призводить до «накручування» як витрат, так і доходу. А, як відомо, чим вищий дохід, тим вище податкове навантаження.

У результаті розрахунку зазначених курсових різниць у підприємства можуть виникнути:

**доходи**, які відображаються за кредитом субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (за грошовими коштами та статтями операційної діяльності) або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» (за інвестиційною або фінансовою діяльністю);

**витрати**, які відображаються за дебетом субрахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (за операційною діяльністю) або 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» (за інвестиційною або фінансовою діяльністю).

Що саме виникне (доходи чи витрати), залежить від курсу НБУ (зріс чи впав) і від виду монетарної статті, за якою визначається курсова різниця.

Так, за монетарними статтями у вигляді:

**коштів та активів**, які будуть отримані в іноземній валюті, курсові різниці визнаються доходом, якщо курс НБУ зріс, і витратами, якщо впав;

**зобов'язань**, які будуть погашені в інвалюті, курсові різниці визнаються доходом, якщо курс НБУ впав, і витратами, якщо зріс.

Курсові різниці, що виникають за заборгованістю нерезидентів за внесками до статутного капіталу, включаються до додаткового капіталу (п. 8 НП(С)БО 21). Для їх відображення використовується субрахунок 425 «Інший додатковий капітал» (а не субрахунок 423 «Накопичені курсові різниці»), оскільки вони не відносяться до іншого сукупного доходу.

Додатні різниці (курс НБУ зріс) відображаються за рахунок збільшення додаткового капіталу (Дт 46 – Кт 425); від'ємні (курс НБУ знизився) – за рахунок зменшення такого капіталу (Дт 425 – Кт 46), а у випадку його нестачі – за рахунок нерозподіленого прибутку або непокритого збитку (Дт 44 – Кт 46).

### **3.2. Облік придбання та продажу іноземної валюти.**

Суми, перераховані з поточного гривневого рахунка для купівлі іноземної валюти, відображаються записом:

*Дт 333 «Кошти в дорозі в національній валюті»*

*Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».*

Придбана іноземна валюта зараховується на поточний валютний рахунок проведенням:

*Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»*

*Кт 333 «Кошти в дорозі в національній валюті»*

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

Комерційний курс купівлі іноземної валюти зазвичай відрізняється від курсу НБУ. Тому під час її купівлі виникають доходи або витрати, які

визначаються як різниця між вартістю придбання іноземної валюти за комерційним курсом та оцінкою іноземної валюти за курсом НБУ на дату її зарахування на поточний рахунок. Якщо така різниця:

**додатна** (комерційний курс вищий від курсу НБУ), то виникають витрати, які відображаються за дебетом субрахунка 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

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

**Зверніть увагу!** Якщо іноземна валюта купується підприємством за курсом НБУ, а вся сума, яку банк хоче заробити на цій операції, закладається в комісію банку, то доходів або витрат від купівлі іноземної валюти у підприємства не буде.

Комісійна винагорода банку відноситься до складу адміністративних витрат (п. 18 НП(С)БО 16 «Витрати»), які обліковуються за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати». Комісія може:

утримуватися із суми гривень, перерахованої для придбання інвалюти згідно із заявою. Тоді перераховувати в банк (і, відповідно, відобразити на субрахунку 333) потрібно не тільки суму, необхідну для купівлі інвалюти за комерційним курсом, але й суму комісії банку. Нарахування комісії супроводжується проведенням: *Дт 92 – Кт 333*;

списуватися прямо з поточного гривневого рахунка. У цьому випадку в банк слід перераховувати тільки суму гривень, необхідну для купівлі інвалюти за комерційним курсом, без урахування комісії банку. Нарахування комісії відображається записом: *Дт 92 – Кт 311*;

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

Операція придбання іноземної валюти за гривні не є постачанням товарів або послуг (пп. 14.1.185, 14.1.191 ПКУ), а отже, не обкладається ПДВ. Банківська послуга із придбання безготівкової іноземної валюти за гривні також не є об'єктом обкладення ПДВ згідно з пп. 196.1.5 ПКУ і пп. 9 п. 3.

Іноземна валюта для продажу перераховується з поточного валютного рахунка (у випадку добровільного продажу іноземної валюти на підставі заяви або обов'язкового продажу іноземної валюти, не використаної в 10-денний строк). Таке списання відображається проведенням

*Дт 334 – Кт 312*.

У момент списання іноземної валюти із субрахунка 312 визначається курсова різниця за іноземною валютою, що вибуває. Якщо іноземна валюта продається не в день списання із субрахунка 312 для продажу (а, наприклад, наступного дня), то за субрахунком 334 також потрібно визначити курсову різницю.

Комерційний курс продажу зазвичай відрізняється від курсу НБУ, тому під час продажу іноземної валюти виникає дохід або витрати, які визначаються як різниця між вартістю іноземної валюти, проданої за

комерційним курсом, та її оцінкою за курсом НБУ на дату продажу. При цьому якщо така різниця:

додатна (комерційний курс вищий від курсу НБУ), то виникає дохід, який відображається за кредитом субрахунка 711;

від'ємна (комерційний курс нижчий від курсу НБУ), тоді виникають витрати, які відображаються за дебетом субрахунка 942.

Комісійна винагорода банку відноситься до адміністративних витрат (п. 18 НП(С)БО 16), які відображаються за дебетом рахунка 92. Комісія може:

утримуватися із суми гривень, отриманої від продажу інвалюти (тобто на поточний гривневий рахунок зараховується сума гривень за мінусом комісії банку). У цьому випадку комісія відображається проведенням:

*Дт 92 – Кт 334*

списуватися прямо з поточного гривневого рахунка. При цьому нарахування комісії відображається записом: *Дт 92 – Кт 311*;

взагалі не утримуватися (у цьому випадку банк закладає суму комісії у встановлений ним комерційний курс продажу).

### **3.3. Відображення у фінансовій звітності доходів та витрат від купівлі-продажу іноземної валюти.**

Доходи та витрати від купівлі-продажу іноземної валюти, а також від курсових різниць відображаються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» відповідно до НП(С)БО 1, таким чином:

*доходи від купівлі-продажу інвалюти* (Дт 711 – Кт 791) і від операційних курсових різниць (Дт 714 – Кт 791) – у рядку 2120 «Інші операційні доходи»;

*доходи від неопераційних курсових різниць* (Дт 744 – Кт 793) – у рядку 2240 «Інші доходи»;

*витрати від купівлі-продажу інвалюти* (Дт 791 – Кт 942) і від операційних курсових різниць (Дт 791 – Кт 945) – у рядку 2180 «Інші операційні витрати»;

*витрати від неопераційних курсових різниць* (Дт 793 – Кт 974) – у рядку 2270 «Інші витрати».

**До відома!** Підприємства, що ведуть облік за НП(С)БО, не мають права згортати доходи та витрати за курсовими різницями у фінансовій звітності, оскільки НП(С)БО 21 не передбачає такого згортання (п. 3 розд. IV НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Те саме стосується доходів і витрат від купівлі-продажу інвалюти.

**Використана література [10, 11, 13, 14]**

## МОДУЛЬ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

### Тема 4. Імпорт товарів: облік та оподаткування

#### План

- 4.1. Ключові моменти обліку імпорту.
- 4.2. Облік безоплатного імпорту.
- 4.3. Особливості оподаткування імпортних операцій.

#### 4.1. Ключові моменти обліку імпорту.

##### Ключові моменти імпорту товару:

1. Визначення гривневого еквіваленту.
2. Формування первісної вартості.
3. Дата оприбуткування.

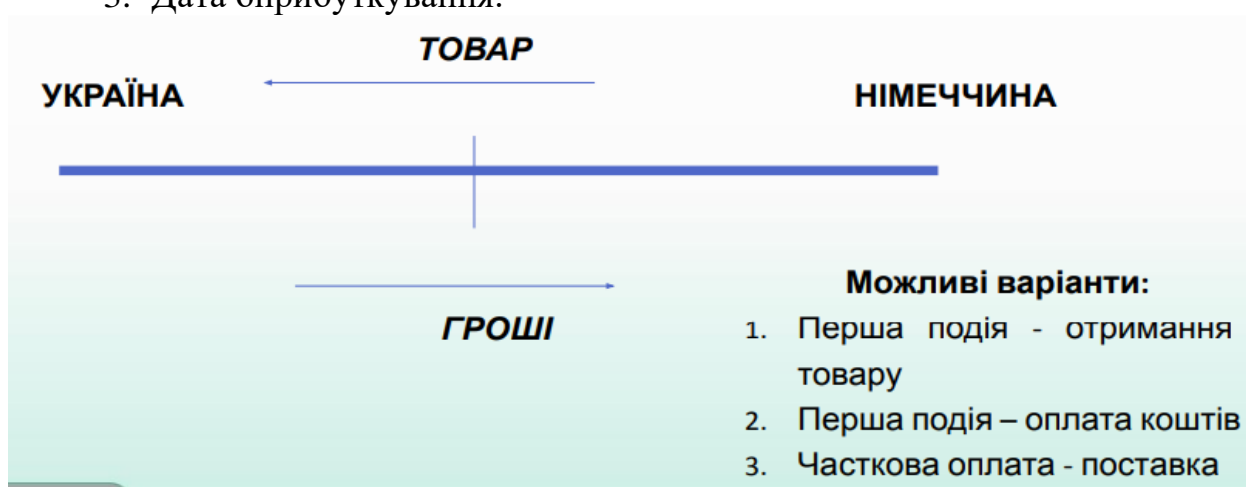


Рисунок 4.1 – Схема імпорту товару

##### Як порахувати гривневий еквівалент – якщо перша подія отримання товару?

Відповідно до п. 5 НПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

##### Як порахувати гривневий еквівалент – якщо перша подія оплата?

Відповідно до п. 6 НПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт,

послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів

Як визначено в п. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **активами** вважаються ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій і використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

**Запаси визнаються активами, якщо:**

- до підприємства перейшли ризики та вигоди, пов'язані із правом власності або із правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство управляє цими запасами та контролює їх;
- існує ймовірність того, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від використання цих запасів; вартість запасів може бути достовірно визначена.

Останні дві умови визнання запасів не мають ніяких особливостей для визнання імпортованих товарів активами підприємства та застосовуються рівною мірою до внутрішньоукраїнських придбань. Тому зосередимося насамперед на перших двох умовах – тут є нюанси, які роз'ясняє міністерство фінансів України.

Так, за роз'ясненням міністерства фінансів України, датою зарахування активів (товарів) на баланс підприємства є:

дата переходу права власності, оскільки ця подія забезпечує контроль над ресурсами;

дата, на яку до підприємства переходять усі ризики та вигоди, пов'язані із правом власності на придбані активи (товари).

Таким чином, необхідними умовами для визнання набувачем імпортованого товару активом є:

- отримання права власності на такий товар;
- перехід до набувача всіх ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товар.

**До первісної вартості запасів включаються (п. 9 Н П(С)БО 9 «Запаси»):**

- суми, що сплачуються постачальнику;
- митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів);
- оплата послуг митного брокера (лист Мінфіну від 29.11.2013 р. № 31-08410-07-27/34996);
- витрати на сертифікацію імпортованих товарів (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортованого товару);
- витрати на зберігання товарів на митному складі;
- транспортно-заготівельні витрати.

**До митної вартості імпортованих товарів включається ввізне мито.**

Ввізне мито справляється за товари, увезені на митну територію України (ст. 272 Митного кодексу України). Ставки такого мита встановлено Митним тарифом України й залежать від коду української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Непрямі податки сплачуються у зв'язку із придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству. Суми таких податків, як і ввізне мито, вказуються в графі 47 МД (наприклад, ПДВ, сплачений згідно з п. 190.1 Податкового кодексу України при митному оформленні товарів підприємствами – неплатниками ПДВ або платниками, які передбачають використовувати ці товари в негосподарській діяльності або в операціях, що не обкладаються ПДВ). До непрямих податків відноситься також акцизний податок, який сплачується згідно з розд. IV ПКУ.

**Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)** - це витрати на заготівлю запасів, сплату фрахту за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування. Тобто ті витрати, які здійснені покупцем товарів під час самостійної їх доставки на підприємство, незалежно від того, як вони доставлялися – сторонніми організаціями чи силами самого підприємства (власним чи орендованим транспортом).

**Важливо!** Сума ТЗВ імпортих запасів залежить від конкретних умов їх поставки (базису поставки) згідно із Правилами ІНКОТЕРМС (ідеться про розподіл затрат на доставку товарів між продавцем і покупцем).

ТЗВ можуть розподілятися між окремими одиницями запасів двома способами.

*Спосіб 1.* ТЗВ включаються до первісної вартості одиниць (конкретних найменувань, груп, видів) запасів під час їх оприбуткування та відображаються на рахунках обліку запасів (для товарів Дт 28). Застосовувати цей спосіб доцільно, тільки якщо можна достовірно визначити витрати, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Тобто якщо можна точно встановити конкретну суму ТЗВ, яка припадає на доставку запасів конкретного найменування (виду, групи).

Інакше розрахунки ускладнюються, оскільки суму ТЗВ запасів, що припадають на кожну одиницю, того або іншого найменування, визначають за параметрами, від яких в остаточному підсумку залежить вартість перевезення. Це можуть бути, наприклад, вага, довжина, обсяг, кількість місць і т. д.

Якщо запаси мають приблизно однорідні показники або ці показники не впливають на вартість витрат на доставку (або такий вплив незначний), то базою розподілу ТЗВ може служити вартість запасів (див. приклад 1 у додатку до НП(С)БО 9 «Запаси»).

*Спосіб 2.* ТЗВ узагальнюються на окремому субрахунку, відкритому до рахунка обліку запасів, із щомісячним їх розподілом за середнім відсотком. Даний спосіб застосовується, якщо ТЗВ пов'язані з доставкою декількох

найменувань (груп, видів) запасів і неможливо визначити суми транспортних витрат, які безпосередньо відносяться до конкретних одиниць запасів.

При цьому способі обліку сума ТЗВ не прив'язується до кожної одиниці запасів (не включається до її вартості), а відображається окремо.

Для окремого обліку ТЗВ рекомендується застосовувати субрахунок 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси» або окремий додатковий субрахунок до рахунка, на якому відображаються відповідні запаси, наприклад, 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на імпортовані товари».

Можна також орієнтуватися на додаток до НП(С)БО 9, у якому наведено приклади розподілу ТЗВ. Там для відображення ТЗВ використовується однойменний субрахунок 289.

Протягом місяця суми ТЗВ накопичуються на окремому субрахунку, а в кінці місяця розподіляються між запасами, які залишилися та вибули, які були продані, реалізовані, безплатно передані, використані і т. д.

**Важливо!** У розпорядчому документі про облікову політику підприємства має бути визначений порядок обліку та розподілу ТЗВ, а також порядок ведення окремого субрахунка обліку таких витрат (п. 2.1 розд. II Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 27.06.13 р. №635).

Інші витрати – це витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

До таких витрат імпортер може віднести:

- вартість послуг митних брокерів, якщо ці послуги прямо пов'язані із придбанням товарів, призначених для продажу (лист Мінфіну від 29.11.13 р. № 31-08410-07-27/34996);

- вартість посередницьких послуг, пов'язаних із придбанням запасів;

- плату за отримання дозвільних документів на ввезення запасів в Україну, наприклад, на сертифікацію товару;

- усі види мита (про ввізне мито див. вище), перелічені в ч. 2 ст. 271 Митного кодексу України;

- інші платежі, що сплачуються на митниці у зв'язку з імпортом запасів. Наприклад, плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем їх розташування або в неробочий час за рахунок зацікавлених осіб (ч. 8 ст. 247 Митного кодексу України), плата за зберігання товарів на митному складі;

- витрати на перероблення запасів до стану, придатного для їх подальшого використання (наприклад, розфасування).

**До первісної вартості запасів не включаються:**

- курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості товарів;

- комісійна винагорода посереднику.



### **Оприбуткування при виконанні умов:**

1. *Перейшло право власності* - момент переходу права власності.
2. *Перейшли ризики* - момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товарів, який визначають відповідно до базису постачання ІНКОТЕРМС, зазначеного в договорі.
3. *Вартість відома* - запаси визнають активами тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена.
4. *Економічні вигоди очікуються* - повний контроль над активом настає за фактом фізичного отримання його у володіння, тобто за фактом заходу товару на склад підприємства.

Після оформлення МД (в т. ч тимчасової ) підприємство отримує право розпоряджатися товаром, що ввозиться, у межах заявленого митного режиму. Тобто підприємство має право на власний розсуд використовувати ввезений товар, у тому числі й продати його.

#### **Імпортний товар покупець оприбутковує на підставі таких первинних документів:**

- товарно-транспортної накладної;
- міжнародної автомобільної накладної;
- залізничної накладної;
- коносаменту;
- інвойсу тощо з урахуванням даних, обумовлених у договорі з нерезидентом.

Дата МД і дата оприбуткування імпортного товару можуть, але не повинні збігатися.

**Кредит-нота** є розрахунковим документом, у якому міститься повідомлення, що направляється постачальником покупцеві товару, про запис у кредит рахунку певної суми, зважаючи на настання обставин, що надали покупцеві право вимоги цієї суми

#### **Відображення у бухгалтерському обліку кредит-ноти (післяпродажна знижка на товар):**

- якщо товар на складі: Дт 281 — Кт 632 (методом «сторно»)
- якщо товар реалізований:  
Дт 902 — Кт 632 (методом «сторно») якщо придбано товар та отримано знижку в одному періоді  
Дт 632 — Кт 719 якщо придбано товар та отримано знижку в різних звітних періодах

**Підстав для перерахунку податкового кредиту – немає**, якщо при отриманні кредит-ноти митна вартість ввезених товарів не змінюється (зміни в митну декларацію не вносяться), то податкові наслідки з ПДВ не виникають.

При отриманні кредит-ноти у вигляді грошової бонусної винагороди – виглядає, як «маркетингові послуги»;

Місцем постачання таких послуг згідно з п. 186.4 ПКУ вважають місце реєстрації постачальника;

Грошова кредит-нота на відшкодування витрат з усунення браку теж трактується, як надані послуги;

На такі послуги оформляють ПН, в якій у графі «Отримувач (покупець)» зазначають «Неплатник», а в рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляють умовний ПН «100000000000»;

У декларації з ПДВ послуги відображають у загальному ряд. 1.1.

**У бухгалтерському обліку кредит-ноту: відшкодування грошима відображають такими бухгалтерськими проведеннями:**

- 1) Дт 362 — Кт 703,
- 2) Дт 703 — Кт 6412.

**Кредит-нота: прощення боргу за бракований товар.**

На дату додаткової угоди до контракту про прощення грошового боргу за товар кредиторська заборгованість перед нерезидентом списується з балансу, а зобов'язання з її погашення відносяться до складу доходів звітного періоду (п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання»).

Сума такого доходу повинна визначатися в гривнях за курсом НБУ на дату надання кредит-ноти про списання боргу.

У бухобліку такий дохід слід показати проводкою: Дт 632 — Кт 719.

#### **4.2. Облік безоплатного імпорту.**

Безплатно отримувані від нерезидента товари оформляються в митному режимі імпорту на підставі митної декларації і зі сплатою митних платежів (ввізного мита, імпортного ПДВ та ін.) у загальному порядку.

Митна вартість безплатно отриманих товарів не дорівнює нулю та визначається за правилами гл. 9 Митного кодексу України.

Підтверджувати митну вартість товару може в тому числі й інвойс-проформа. Нерезидент має указати в інвойсі-проформі звичайну (ринкову) вартість товару, що діє при порівнянних умовах постачання. Згодом на її основі можна буде визначити як митну вартість (не вдаючися до другорядних методів), так і справедливу вартість товару для цілей бухгалтерського обліку.

Наслідки в бухгалтерського обліку залежать від того, що є предметом безплатного імпорту – запаси чи об'єкт основних засобів.

**Запаси.** Первісною вартістю безплатно отриманих запасів згідно з п. 12 НП(С)БО 9 «Запаси» є їхня **справедлива вартість** із урахуванням витрат, перелічених у п. 9 даного стандарту. Це витрати:

- на навантаження-розвантаження, транспортування та страхування ризиків доставки запасів;
- сплату ввізного мита; сплату непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству (імпортний ПДВ у неплатників ПДВ;
- імпортний акцизний податок; податкові зобов'язання з ПДВ, що нараховуються під час використання запасів в операціях, звільнених від обкладення ПДВ або що не є об'єктом обкладення ПДВ, а також у негосподарській діяльності);
- інші витрати, пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні до експлуатації. Наприклад, під час імпорту

запасів це можуть бути митні платежі (крім ввізного мита), які сплачуються на митниці під час увезення запасів (наприклад, плата за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митниці), витрати на зберігання запасів на митному складі та оплату послуг митного брокера.

Під час оприбуткування справедлива вартість запасів потрапляє до складу доходів і відображається записами

**Дт 20, 22, 28 – Кт 718** «Дохід від безплатно отриманих необоротних активів».

Додаткові витрати, пов'язані з отриманням безплатних запасів, відображаються проведеннями **Дт 20, 22, 28 – Кт 631, 632, 641** (у частині непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству), **377** та ін.

**Зверніть увагу!** Під час подальшої реалізації, використання у власній діяльності, списання безплатно отриманих запасів їх первісна вартість у повному обсязі відображається в складі витрат поточного періоду (рахунок витрат вибирається залежно від напрямку використання запасів).

**Об'єкти основних засобів.** Згідно з п. 10 НП(С)БО 7 «Основні засоби» первісною вартістю безплатно отриманих об'єктів ОЗ є їхня **справедлива вартість** з урахуванням витрат, перелічених у п. 8 даного стандарту. Це витрати:

- на транспортування та страхування доставки об'єкта ОЗ;
- установа, монтаж, налагодження об'єкта ОЗ;
- сплату ввізного мита;
- сплату непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству (імпортерний ПДВ у неплатників ПДВ;
- імпортерний акцизний податок;
- податкові зобов'язання з ПДВ, що нараховуються під час використання об'єктів ОЗ в операціях, звільнених від обкладення ПДВ або що не є об'єктом обкладення ПДВ, а також у негосподарській діяльності);
- сплату реєстраційних зборів, держмита та аналогічних платежів, які здійснюються у зв'язку із придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- інші витрати, пов'язані з доведенням об'єкта ОЗ до стану, у якому він стане придатним до експлуатації. До таких інших витрат під час імпорту об'єкта ОЗ, зокрема, можна віднести витрати на митні платежі (крім ввізного мита), які сплачуються на митниці під час увезення об'єкта ОЗ, витрати на зберігання об'єкта на митному складі та оплату послуг митного брокера.

**При оприбуткуванні, введенні в експлуатацію на нарахуванні амортизації безплатно отриманих об'єктів ОЗ слід дотримуватися трьох основних правил:**

1. Справедлива вартість об'єкта ОЗ потрапляє до складу додаткового капіталу та відображається проведенням **Дт 10, 11 – Кт 424** «Безоплатно одержані необоротні активи».

Якщо в момент оприбуткування об'єкт ОЗ ще не готовий до введення в експлуатацію, рекомендовано обліковувати його на окремому субрахунку для об'єктів ОЗ, не введених в експлуатацію (наприклад, субрахунок 1041), а

потім під час уведення в експлуатацію – перевести його на звичайний субрахунок (у нашому випадку це проведення Дт 104 – Кт 1041).

**Зверніть увагу!** Справедлива вартість безплатно отриманих ОЗ не відображається на рахунку капітальних інвестицій (рахунок 15), а прямо потрапляє на рахунок 10 або 11.

2. Додаткові витрати, передбачені п. 8 НП(С)БО 7 (за наявності), відображаються бухгалтерськими записами Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» – Кт 631, 632, 641 (у частині непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству), 377 та інших рахунків і субрахунків. А при введенні в експлуатацію безплатно отриманого об'єкта ОЗ вони списуються в дебет рахунків 10 або 11 проведенням Дт 10 – Кт 152 або Дт 11 – Кт 153.

3. Амортизація безплатно отриманого об'єкта ОЗ нараховується та відображається в складі витрат точно так само, як і амортизація будь-якого іншого об'єкта ОЗ (Дт 15, 23, 91–94 – Кт 131, 132). Особливість: крім нарахування амортизації частину справедливої вартості безплатно отриманого об'єкта ОЗ, пропорційну до нарахованої амортизації, необхідно включати до складу доходів (Дт 424 – Кт 745 «Дохід від безплатно отриманих активів»).

**Зверніть увагу!** Витрати у вигляді курсових різниць, доходи-витрати від купівлі-продажу інвалюти не включаються до первісної вартості запасів або об'єктів ОЗ.

#### **4.3. Особливості оподаткування імпорتنих операцій.**

Як визначено в пп. 3 п. 180.1 Податкового кодексу України, **платником ПДВ є, зокрема, будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, і на яку покладається відповідальність за сплату податків у випадку переміщення товарів через митний кордон України відповідно до МК України.**

**Об'єктом і базою оподаткування під час імпорту товарів є операції з увезення товарів на митну територію України** (пп. «в» п. 185.1 ПКУ). Згідно з п. 190.1 ПКУ базою оподаткування для товарів, увезених на МТУ, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче від митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розд. III МКУ, з урахуванням мита та акцизного податку, які підлягають сплаті та включаються до ціни товарів.

При визначенні бази оподаткування для товарів, увезених на МТУ, перерахування іноземною валюти у валюту України здійснюється за курсом, визначеним відповідно до ст. 391.1 ПКУ. А саме: офіційним курсом гривні до інвалюти, установленим НБУ на 0 годин дня подання митної декларації, а якщо митна декларація не подається, – дня визначення податкових зобов'язань.

Сплатити ПДВ потрібно до або в день подання митної декларації (МД) (п. 206.1 ПКУ).

Сума ПДВ при ввезенні товару сплачується на митниці без використання електронного ПДВ-рахунку.

І щоб сума ПДВ з МД взяла участь у розрахунку ліміту реєстрації, декларант у графі «В» МД має зазначити додатковий реквізит — відомості про податковий номер особи, яка претендує на податковий кредит.

ПДВ від імені імпортера за фактом платить митний брокер. Це той випадок, коли ПДВ сплачується не зі спецрахунка в системі електронного адміністрування платника податків, а з поточного рахунка на рахунок брокера, а потім до бюджету.

Відповідно до п. 198.2 ПКУ датою виникнення права на податковий кредит за операціями імпорту товарів вважається дата сплати податкових зобов'язань згідно з п. 187.8 ПКУ (такою є дата подання МД для митного оформлення). А документом, що засвідчує право на включення сум ПДВ до податкового кредиту, вважається МД, яка оформлена з урахуванням вимог законодавства та підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПК). Таким чином, повинні бути дотримані дві умови: оформлена МД і сплачений ПДВ.

Ст. 198.6. ПКУ - не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 ПКУ.

#### **Податок на прибуток**

У випадку придбання імпортних товарів:

- у звичайних нерезидентів усі платники податків відображають такі операції виключно за бухгалтерськими правилами;
- в «особливих» нерезидентів – платники податку на прибуток, які зобов'язані коригувати фінансовий результат на різниці з розд. III ПКУ, розраховують різниці згідно з пп. 140.5.4 ПКУ.

Так, фінансовий результат збільшують на 30% вартості товарів (крім операцій, зазначених у п. 140.2 і пп. 140.5.6 ПКУ, і операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних: у нерезидентів (у т. ч. пов'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до Переліку № 1045. Це коригування відображають у рядку 3.1.6.1 додатка РІ до декларації; нерезидентів, організаційно-правова форма яких увійшла до Переліку, затвердженого постановою КМУ від 04.07.17 р. № 480. Це коригування відображають у рядку 3.1.6.2 додатка РІ до декларації.

**Важливо!** Якщо «особливий» нерезидент подасть довідку або інший офіційний документ, що підтверджує сплату ним податку на прибуток (корпоративного податку), резидент може не проводити коригування (ЗІР, категорія 102.12).

**Використана література [4, 5, 11, 12, 13, 14, 20]**

## **Тема 5. Експорт товару, робіт та послуг: облік, оподаткування**

### **План**

**5.1. Визнання в обліку доходу від експорту.**

**5.2. Відображення в обліку експортера суми заборгованостей за ЗЕД-контрактом.**

**5.3. Особливості відображення в обліку витрат, пов'язаних з експортною операцією.**

**5.4. Облік безоплатного експорту.**

**5.5. Особливості оподаткування експортних операцій.**

**5.1. Визнання в обліку доходу від експорту.**

**Експорт (остаточне вивезення)** – це митний режим, згідно з яким українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань їх зворотного ввезення (ч. 1 ст. 82 МК України).

Підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є первинні документи (ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV). Але, крім того, потрібно звертати увагу на умови ЗЕД-контракту, згідно з якими здійснюється реалізація товару.

Документами, що підтверджують експортне відвантаження, можуть бути: оплачений рахунок-фактура (інвойс), транспортна накладна, акт приймання-передачі товару, митна декларація, повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України.

**Дата визнання доходу в бухгалтерському обліку може не збігатися з датою, зазначеною в митній декларації.**

Згідно з п. 8 НП(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності всіх нижчеподаних умов:

- покупець передано ризики та вигоди, пов'язані із правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Щодо експортних операцій, то:

- останні дві умови дотримуються вже в результаті укладення ЗЕД-контракту;
- момент переходу ризиків від продавця до покупця визначено Правилами ІНКОТЕРМС, зазначеними в контракті;

- передання вигід, пов'язаних із правом власності на товар, і контроль над ним здійснюються одночасно з переходом права власності на такий товар.

Тому при **визнанні доходу** ключовим є момент **визначення переходу права власності**.

При цьому якщо такий момент прямо застережений у ЗЕД-контракті, то визнавати дохід потрібно за правилами такого контракту. А якщо ні, то доведеться орієнтуватися на загальні норми законодавства.

Так, згідно зі ст. 334 Цивільного кодексу України право власності в набувача майна за договором виникає з **моменту передання майна**, якщо інше не встановлено договором або законом.

При цьому переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку і т. п. для відправлення, пересилання набувачеві (якщо таке майно відчужується без зобов'язання доставки). До передання майна також прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно.

Тому в кожному конкретному випадку при визначенні моменту переходу права власності на товар потрібно враховувати умови контракту та орієнтуватися на дату відповідного документа (наприклад, на дату товарно-транспортної накладної, акта приймання-передачі, документа про оплату товару і т. д.).

Дохід від експорту товарів відображають записом

*Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»*

*Кт 702 «Дохід від реалізації товарів».*

Витрати в сумі собівартості товару визнаються одночасно з доходами від його реалізації та відображаються на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Дохід визнається в сумі вартості товару, зазначеної в ЗЕД-контракті (або іншому аналогічному документі). Але, оскільки розрахунки з нерезидентом за ЗЕД-контрактом зазвичай проводяться в інвалюті, для визначення доходу в обліку слід користуватися нормами НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

При цьому розмір доходу залежить від умов розрахунку з покупцем за товар, які фіксуються в ЗЕД-контракті. Це може бути як передплата (100%-ва або часткова), так і оплата вже поставленого товару (табл. 5.1).

**Таблиця 5.1 Порядок визнання в обліку суми доходів**

Подія	Правило визначення доходу від експорту згідно з НП(С)БО 21
1	2
Спочатку відвантаження, потім оплата (Дт 362 – Кт 702)	Сума в інвалюті перераховується із застосуванням валютного курсу НБУ на початок дня дати визнання доходу від реалізації (п. 5)

Продовження таблиці 5.1

1	2
Спочатку оплата, потім відвантаження (Дт 316* «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» – Кт 6812 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті»)	Сума авансу (передоплати) в інвалюті, отримана від покупця, при подальшому включенні до складу доходу звітного періоду (Кт 702) перераховується в гривні із застосуванням валютного курсу на початок дня дати отримання авансу** (п. 6)
Відвантаження та оплата частинами	У випадку отримання від покупця авансових платежів в інвалюті частинами, а також відвантаження покупцеві товару частинами дохід від реалізації такого товару визнається в сумі авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності отримання авансових платежів (див. приклад у кінці консультації)
<p>* Уся інвалюта спочатку надходить на спеціальний розподільчий рахунок у банку, а потім перераховується на поточний валютний рахунок резидента.</p> <p>** Підприємство може відображати в обліку безготівкові розрахунки в інвалюті в сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції. Але тільки якщо це не суперечить вимогам податкового та митного законодавства в частині застосування валютного курсу (п. 5 НП(С)БО 21).</p>	

## 5.2. Відображення в обліку експортера суми заборгованостей за ЗЕД-контрактом.

Після відвантаження товару в обліку продавця виникає дебіторська заборгованість покупця, яка є **монетарною**, тобто вона буде погашатися коштами (або їх еквівалентами) (п. 4 НП(С)БО 21). Облік такої заборгованості ведеться із застосуванням **курсівих різниць**.

Перерахування заборгованості на дату операції проводиться згідно з обліковою політикою підприємства – у рамках такої операції або за всією статтею (п. 8 НП(С)БО 21). Це означає, що якщо сума заборгованості протягом звітного періоду змінюється (зменшується або збільшується), то можна перерахувати за новим курсом або всю її суму, або тільки суму зміни. На результати обліку обраний спосіб не вплине, адже на дату балансу (кінець кварталу) заборгованість (якщо вона залишиться) буде перерахована в повній сумі.

Норми п. 8 НП(С)БО 21 дозволяють також перерахувати залишки на кінець дня за монетарними статтями в інвалюті, за якими протягом дня здійснювалися операції із застосуванням валютного курсу на кінець такого дня (зазначений у банківських виписках). Учиняти так чи ні – вирішує саме підприємство.



Курсові різниці від перерахування монетарної дебіторської заборгованості за товар відображаються в складі інших операційних доходів і витрат (п. 8 НП(С)БО 21) на субрахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» і 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

### **5.3. Особливості відображення в обліку витрат, пов'язаних з експортною операцією.**

**Витрати на збут товару.** Це витрати на митне оформлення, послуги навантаження, транспортування, страхування і т. п. Вони відображаються в періоді їх здійснення на рахунку 93 «Витрати на збут».

**Витрати на комісію банків.** Незважаючи на те що покупець-нерезидент перераховує продавцеві заборгованість за товар у повній сумі, на рахунок продавця може надійти менша сума. Це пояснюється тим, що міжнародні платежі зазвичай здійснюються за участю декількох банків-кореспондентів через кореспондентські рахунки. І такі банки можуть утримувати комісію за переказ коштів.

У цьому випадку вповноважений банк експортера надає йому SWIFT-повідомлення, у якому вказується фактично перерахована відправником сума та розмір комісії, утриманої іноземним банком-кореспондентом. Дане повідомлення служить в обліку підтвердженням понесених витрат поряд із ЗЕД-контрактом, за умовами якого сплата такої комісії покладається на експортера. Продавець відображає витрати на сплату комісії, утриманої іноземним банком-кореспондентом, за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» за курсом НБУ на дату утримання (Дт 92 – Кт 362, 6812), а суму оплати покупцем товару – за кредитом субрахунка 362 (6812) у повному обсязі на підставі SWIFT-повідомлення. Врахуйте, що в такій ситуації може виникнути курсова різниця.

### **5.4. Облік безоплатного експорту.**

Товари, що безоплатно вивозяться, оформляються в митному режимі експорту на підставі *митної декларації* і зі *сплатою митних платежів* (за наявності законодавчих підстав) у загальному порядку.

**Митна вартість не дорівнює нулю** й визначається за правилами гл. 9 Митного кодексу України. Підтверджувати митну вартість товару може в тому числі й інвойс-проформа. Тому рекомендовано вказувати в цьому документі реальну ринкову вартість безоплатно експортованих товарів у порівнянних умовах постачання.

Оскільки активи експортуються безоплатно, доходів від їхнього передання в бухобліку не буде (дорівнюють 0).

При цьому вартість безоплатно переданих активів відображається в складі витрат поточного періоду. Рахунок витрат вибирається залежно від того, з якою метою активи безоплатно відправлені на експорт і що це за активи:

- якщо **запаси**, то робляться записи Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 93 «Витрати на збут» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22

«Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»;

- якщо **об'єкти ОЗ**, то в обліку експортера робляться проведення Дт 976 «Списання необоротних активів» – Кт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» на суму залишкової вартості об'єкта ОЗ і Дт 131 «Знос основних засобів» – Кт 10 (або Дт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» – Кт 11) на суму зносу об'єкта ОЗ.

Усі додаткові витрати, пов'язані з безплатним переданням (на навантаження-розвантаження, транспортування, оплату послуг митного брокера і т. п.), залежно від цілей передання та/або виду переданих активів відносяться: під час передання запасів – на витрати на збут (Дт 93), інші операційні витрати (Дт 949), а під час передання об'єктів ОЗ – на інші витрати діяльності (Дт 977).

### **5.5. Особливості оподаткування експортних операцій.**

За загальним правилом операції з вивезення товарів, у тому числі звільнені від обкладення ПДВ на МТУ, у митному режимі експорту обкладаються податком за ставкою 0 % (пп. «а» пп. 195.1.1, п. 195.2 ПК України).

При цьому нульова ставка, зокрема, не застосовується:

- для операцій із вивезення товарів у митному режимі реекспорту, які звільняються від обкладення ПДВ (крім операцій із вивезення товарів, перелічених у п. 3 і 5 ч. 1 ст. 86 МК) (п. 206.5 ПК);
- операцій із вивезення культурних цінностей у митному режимі експорту (п. 210.7 ПК України).

Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ вважається **дата оформлення МД**, що підтверджує факт перетину митного кордону України (пп. «б» п. 187.1 ПК).

При цьому датою оформлення МД вважається дата завершення процедури митного оформлення експортної операції. Вона визначається за фактом проставлення посадовою особою митного органу на всіх аркушах МД відбитка особистої номерної печатки, а у випадку електронного декларування – за фактом посвідчення електронним цифровим підписом посадової особи митного органу електронної МД, перетвореної у візуальну форму (п. 16 постанови КМУ від 21.05.12 р. № 450

**Зверніть увагу!** Під час визначення дати виникнення податкових зобов'язань із ПДВ під час експорту правило першої події не застосовується (п. 187.11 ПКУ)!

На дату виникнення податкового зобов'язання з ПДВ експортер складає податкову накладну на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання з урахуванням офіційного курсу гривні до іноземних валют, встановленого НБУ в попередній робочий день.

Згідно з п. 189.17 ПК базою оподаткування для операцій із вивезення товарів за межі МТУ є **договірна (контрактна) вартість таких товарів, зазначена в МД**, оформленій відповідно до вимог МК.

Таким чином, загальні правила визначення бази оподаткування ПДВ, викладені в ст. 188 ПКУ у випадку експорту з вивезенням товарів за межі МТУ, – не діють. Навіть якщо договірна (контрактна) вартість товару виявилася нижче від ціни придбання такого товару.

## **Використана література [4, 9, 11, 13, 14]**

### **Тема 6. Облік закордонних відряджень.**

#### **План**

- 6.1. Документальне оформлення закордонного відрядження.**
- 6.2. Добові: мінімальні та неоподатковувані розміри.**
- 6.3. Безготівкові розрахунки відрядженого працівника.**
- 6.4. Підтвердження розрахунків працівника у відрядженні.**

#### **6.1. Документальне оформлення закордонного відрядження.**

**Для направлення працівника у відрядження роботодавець оформлює:**

- службову записку;
- завдання на відрядження;
- наказ про відрядження;
- довідку-розрахунок на виданий аванс на відрядження працівника;
- кошторис видатків на відрядження за кордон.

Також потрібні документи, що підтверджують зв'язок відрядження з господарською діяльністю роботодавця (абзац п'ятнадцятий п. «а» пп. 170.9.1 ПКУ), зокрема:

- запрошення сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку;
- укладений договір чи контракт;
- інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;
- документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця.

Працівник перед поїздкою має бути проінформований про необхідність надання підприємству підтвердних документів.

**У наказі про направлення працівника у відрядження має бути зазначено:**

- прізвище відрядженого працівника, його посада (професія);
- пункт призначення відрядження (населений пункт);
- назва підприємства, установи, організації, куди відряджений працівник;
- строк відрядження;
- мета відрядження;

- порядок відшкодування витрат, пов'язаних з відрядженням;
- інші суттєві умови, зокрема наказом може установлюватися маршрут руху, обмеження витрат тощо.

## **6.2. Добові: мінімальні та неоподатковувані розміри.**

Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються: добові за час перебування у відрядженні.

Виплата добових є передбаченою законодавством про працю гарантією працівників.

**Умови встановлення і розміри компенсаційних виплат, в тому числі і за період відрядження, підприємства визначають самостійно у колективному договорі або іншому локальному акті підприємства.**

До оподаткованого доходу не включаються витрати на відрядження, **не підтвержені документально**, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням.

У межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку *за кожен календарний день* такого *відрядження*, а для відряджень за кордон — не вище *80 євро за кожен календарний день* такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Найпростіше, коли добові для відряджень за кордон *встановлені та видані у національній валюті України*. У цьому разі *жодних перерахунків* суми добових здійснювати *не доведеться*.

### **Суму добових:**

- у межах виданого авансу перераховуємо за курсом НБУ *на дату видачі авансу* (п. 6 НП(С)БО-21 «Вплив змін валютних курсів»);

- неавансовану частину перераховуємо за курсом НБУ на дату здійснення операції (п. 5 НП(С)БО-21 «Вплив змін валютних курсів»), тобто *на дату затвердження витрат* на відрядження.

Якщо аванс видали готівковою гривнею або перерахували гривню на особистий рахунок працівника, то в момент такої видачі/перерахування **валютної операції немає**.

Тільки *на дату затвердження витрат на відрядження* з'являться підстави відобразити в обліку валютну операцію, адже суму добових встановлено в іноземній валюті. Тому й перерахувати добові у гривню потрібно за курсом НБУ на цю дату (п. 5 НП(С)БО-21).

Зазвичай свої добові працівники знімають із застосуванням КПК готівкою у банкоматі за кордоном. Саме у цей момент відбувається видача авансу. При цьому аванс фактично видається **не у гривні, а в іноземній валюті**.

У свою чергу, у разі видачі авансу в іноземній валюті витрати визнають на дату їх затвердження, але **за курсом НБУ на дату авансу** (п. 6 НП(С)БО-21). Таким чином, суму добових, установлених в іноземній валюті,

перераховують за курсом НБУ на день зняття відрядженим готівки в банкоматі за кордоном за допомогою КПК.

Якщо працівник не знімав свої добові з рахунку підприємства (приміром, використовував за кордоном власні валютні кошти), перерахунок добових у гривню здійснюють на день затвердження витрат на відрядження.

### **6.3. Безготівкові розрахунки відрядженого працівника.**

Відповідно до п.170.9.2 ПКУ у разі якщо під час відрядження <...> платник податку для проведення розрахунків застосував платіжний інструмент, включаючи корпоративний (бізнесовий) платіжний інструмент або особистий платіжний інструмент, чи його реквізити, вартість витрат засвідчується документом (випискою та/або відомостями з рахунку) в електронній або паперовій формі, що містить визначену законом інформацію про виконані платіжні операції за рахунком, до якого емітований такий платіжний інструмент.

Документи про одержання готівки з поточного рахунку (чеки банкомата, довідки за встановленими формами, сліпи, квитанції торговельних терміналів) подавати не потрібно.

У пп. 170.9.2 ПКУ йдеться про виписку та/або відомості з рахунку для випадків безготівкові розрахунки, здійснених за допомогою корпоративних або особистих платіжних інструментів.

Відповідно до 170.9.3 ПКУ документальне підтвердження суми фактичних витрат на відрядження шляхом надання підтверджених документів, що засвідчують суму таких витрат, у разі здійснення безготівкових розрахунків з використанням платіжних інструментів, включаючи корпоративні (бізнесові) платіжні інструменти або особисті платіжні інструменти, чи їх реквізити, та повернення особі, яка видала кошти/електронні гроші під звіт, суми надміру витрачених коштів/електронних грошей, розмір яких розрахований згідно з підпунктом 170.9.1 цього пункту.

У разі якщо під час відрядження <...> платник податку застосував для проведення розрахунків платіжний інструмент, включаючи корпоративний (бізнесовий) платіжний інструмент або особистий платіжний інструмент, чи його реквізити та списання коштів/електронних грошей за понесеними витратами здійснюється надавачем платіжних послуг пізніше дати, коли платник податку завершує таке відрядження <...>, строки, установлені цим підпунктом, продовжуються на один календарний місяць (пп. 170.9.3 ПКУ).

### **6.4. Підтвердження розрахунків працівника у відрядженні.**

Звіт про використання коштів /електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, складається та подається у строки, визначені підпунктом 170.9.3 цього пункту\* ПКУ, платником податку *(у паперовій або електронній формі)* (з дотриманням вимог законів України «Про електронні

документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги»).

*\*До закінчення місяця, наступного за місяцем завершення відрядження.*

У разі якщо під час відрядження платник податку застосував платіжні інструменти, включаючи корпоративні (бізнесові) платіжні інструменти або особисті платіжні інструменти, чи їх реквізити, для проведення розрахунків у безготівковій формі та/або **для отримання готівки в межах суми добових витрат та за відсутності оподаткованого доходу**, звіт про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, **не складається і не подається**.

У разі якщо під час відрядження платник податку застосував платіжні інструменти, включаючи корпоративні (бізнесові) платіжні інструменти або особисті платіжні інструменти, чи їх реквізити, для проведення розрахунків у безготівковій формі та/або для **отримання готівки в межах суми добових витрат та за відсутності оподаткованого доходу**, звіт про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, **не складається і не подається**.

Звіт подається щодо **всіх готівкових витрат**, крім безпосередньо добових.

Витрати можуть бути затверджені керівником не в повному обсязі, приміром через відсутність їх документального підтвердження. Тоді може виникнути **оподатковуваний дохід**. Отже, працівник буде зобов'язаний подати звіт.

Платник податку, який складає та подає Звіт, заповнює всі графи Звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок унесений (перевитрата видана) в сумі \_\_\_\_\_ грн, коп. касовий ордер/платіжна інструкція», кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, розрахунку суми утриманого податку за неповернуті суми надміру витрачених коштів/електронних грошей на відрядження або під звіт, які заповнюються особою, яка надала такі кошти/електронні гроші. Графу «Звіт затверджено» підписує керівник (уповноважена особа)/самозайнята особа.

Реквізити документів, які підтверджують понесені платником податку суми фактичних витрат коштів/електронних грошей на відрядження <...>, зазначаються у таблиці на зворотному боці Звіту.

#### **У закордонних відрядженнях:**

- підзвітні особи зазвичай розраховуються іноземною валютою (про що свідчать підтвердні документи, які надають підзвітники);
- аванс переважно видається працівникові поряд з гривнею ще й у тій валюті, яка знадобиться йому для розрахунків.

**Суми в звіті слід вказувати у іноземній валюті.** Одночасно треба наводити їх еквівалент у гривнях (через дріб).

Особи (керівник (уповноважена особа)/самозайнята особа, головний бухгалтер/особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку), які

засвідчують правильність складання/подання Звіту, здійснюють підписання Звіту шляхом накладання власноручного підпису або електронного підпису.

## **Використана література [11, 13]**

### **Тема 7. Валютний контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності План**

**7.1. Основні правила здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності.**

**7.2. Валютний контроль експортних операцій.**

**7.3. Валютний контроль імпорتنих операцій.**

**7.4. Відповідальність за порушення у сфері ЗЕД.**

**7.1. Основні правила здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності.**

Основні правила здійснення валютного контролю у сфері зовнішньоекономічної регламентовані Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII.

Як відомо, розрахунки резидентів у сфері ЗЕД перебувають у зоні пильної уваги НБУ: **раніше це був валютний контроль**, а **зараз – валютний нагляд**. Суть від цього не змінилася.

**Валютний нагляд** – система заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій та уповноваженими установами валютного законодавства (пп. 3 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» № 2473).

За загальним правилом банки контролюють дотримання клієнтами **граничних строків розрахунків за операціями з експорту/імпорту товарів** (включаючи розрахунки резидента з нерезидентом на території України) (п. 5 Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, затвердженої постановою Правління НБУ від 02.01.2019 №7).

Наразі граничний строк розрахунків становить 180 к. д. Цей строк застосовується до операцій, здійснених починаючи з 05.04.2022 р. (п. 142 постанови Правління НБУ Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану від 24.02.2022 № 8).

#### **ЗЕД-операції, які не підлягають валютному контролю:**

- не поширюються на операції з експорту, імпорту товарів (включаючи незавершені розрахунки за операцією), якщо сума операції є незначною, тобто в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим НБУ на дату здійснення операції, становить менше суми,

передбаченої ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX (400 000 грн), крім дроблення операцій з експорту товарів або дроблення валютних операцій;

- застосовуються з урахуванням винятків та/або особливостей для окремих товарів та/або галузей економіки, установлених НБУ за поданням КМУ відповідно до абзацу другого ч. 1 ст. 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» №2473. Так, це стосується операцій з Переліку, наведеного в додатку до розпорядження КМУ від 13.02.2019 № 76-р та у п. 1 постанови Правління НБУ від 14.05.2019 № 67, незалежно від суми операції (ч. 1 ст. 13 Закону № 2473; п. 143 Постанови № 18). Наприклад, це імпорт товарів (робіт, послуг), кінцевим споживачем яких є Міноборони, армія у період воєнного стану;

- не поширюються на експорт робіт, послуг (крім транспортних і страхових послуг та/або робіт) і прав інтелектуальної власності та/або інших немайнових права.

## **7.2. Валютний контроль експортних операцій.**

Валютному нагляду підлягають операції резидента з поставки товарів на експорт, виконання робіт для нерезидента, надання послуг нерезиденту, а також з експорту прав інтелектуальної власності, інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі).

Банк здійснює валютний нагляд за дотриманням резидентом граничних строків розрахунків за такими операціями, якщо на дату митного оформлення експорту (або виконання резидентом робіт, надання послуг, експорту немайнових прав) розрахунки за такою операцією не завершено (кошти від продажу нерезиденту товару на поточний рахунок резидента не надійшли або надійшли не в повному обсязі) або банк не має інформації про завершення розрахунків за такою операцією (п. 6 розд. II Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, затвердженої постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. №7).

При цьому граничні строки розрахунків за експортними операціями застосовуються з огляду на винятки та/або особливості для окремих товарів та/або галузей економіки, установлених НБУ за поданням КМУ відповідно до абзацу другого ч. 1 ст. 13 Закону від 21.06.2018 №2473-VIII «Про валюту і валютні операції». Це операції, які зазначено у Переліку, наведеному в додатку до розпорядження КМУ від 13.02.2019 №76-р та у п. 1 постанови Правління НБУ від 14.05.2019 № 67, незалежно від суми такої операції (ч. 1 ст. 13 Закону № 2473; п. 143 постанови Правління НБУ від 24.02.2022 №18).

Так, наразі граничні строки розрахунків за ЗЕД-операціями **не поширюються**, зокрема, на ***експорт робіт, послуг (крім транспортних і страхових послуг та/або робіт) та прав інтелектуальної власності та/або інших немайнових прав.***



Також що граничні строки розрахунків не поширюються на операції (включаючи незавершені розрахунки за договором), сума яких (в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленого НБУ на дату здійснення операції) є меншою за незначний розмір, передбачений ч. 1 ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 №361-IX (тобто 400 000 грн), крім дроблення операцій з експорту товарів (п. 143 Постанови № 18; п. 21, 22 Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затвердженого постановою Правління НБУ від 02.01.2019 №5).

У разі експорту товарів банк починає відлік установлених НБУ граничних строків розрахунків (пп. 1 п. 7 розд. II Інструкції № 7):  
або з дати оформлення митної декларації типу ЕК-10 «Експорт», ЕК-11 «Реекспорт» на продукцію, що експортується (якщо продукція згідно із законодавством України підлягає митному оформленню);

або з дати підписання акта чи іншого документа, що засвідчує поставку нерезиденту товару відповідно до умов експортного договору (якщо товар згідно із законодавством України не підлягає митному оформленню).

Банк завершує валютний нагляд за дотриманням резидентом граничних строків розрахунків за експортною операцією (п. 9 розд. III Інструкції № 7):

- якщо сума незавершених розрахунків за операцією не перевищує незначну суму (пп. 1 п. 9 розд. III Інструкції № 7). Тобто якщо резидентом спочатку була отримана часткова передоплата, потім поставлений нерезиденту товар/надана послуга, то під валютний контроль підпадає сума перевищення вартості поставки/послуги над сумою отриманої передоплати. Причому і в такому випадку під валютний контроль підпадають тільки операції, сума яких більша від валютного еквівалента в 400 000 грн;

- після зарахування на поточний рахунок резидента в банку коштів, що надійшли за поставлений резидентом товар від нерезидента (включаючи кошти, переказані резидентом з власного закордонного рахунка, якщо розрахунки здійснювалися через цей рахунок та резидентом подано документи іноземного банку, які підтверджують зарахування коштів від нерезидента за товар), або від банку (резидента або нерезидента) за документарним акредитивом, відкритим на користь резидента-експортера, або в порядку, визначеному п. 162 розд. IV Інструкції № 7 (пп. 2 п. 9 розд. III Інструкції № 7); у разі заміни кредитора в зобов'язанні – після зарахування на поточний рахунок резидента – нового кредитора в банку коштів, що надійшли від нерезидента-боржника за поставлений резидентом – первісним кредитором товар, та за наявності документів про заміну кредитора в зобов'язанні (пп. 6 п. 9 розд. III Інструкції № 7); якщо покупець-нерезидент повертає товар та оформлені митні декларації типу ІМ-40 «Імпорт», ІМ-41 «Реімпорт», ІМ-51 «Переробка на митній території», ІМ-75 «Відмова на

користь держави», ІМ-76 «Знищення або руйнування» (пп. 4 п. 12 розд. III Інструкції № 7).

### **7.3. Валютний контроль імпорتنих операцій.**

Згідно з п. 6 розд. III Інструкції, затвердженої постановою Правління НБУ від 02.01.2019 № 7, у разі імпорту товарів банк здійснює валютний нагляд за дотриманням граничних строків розрахунків, якщо на дату оплати товарів резидентом імпорту операцію ще не було завершено або у банку немає інформації про її завершення.

При цьому валютному нагляду підлягає імпорт:

- товарів без увезення на територію України;
- товарів, які ввозяться в Україну;
- робіт, послуг, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі).

За операціями з імпорту товарів банк починає відлік граничних строків розрахунків з дати здійснення платежу (списання коштів з рахунка клієнта). А в разі застосування розрахунків у формі документарного акредитива – з дати здійснення банком платежу на користь нерезидента (списання коштів з рахунка банку) (пп. 2 п. 7 розд. II Інструкції № 7).

У разі імпорту товарів банк завершує валютний нагляд за дотриманням резидентом граничних строків розрахунків (п. 9 розд. II Інструкції № 7):

- якщо сума незавершених розрахунків за операцією не перевищує незначну суму (пп. 1). Іншими словами, якщо спочатку була перерахована часткова передоплата, потім від нерезидента отриманий товар або надана послуга, то незавершена операція знімається з валютного контролю, якщо різниця між сумою передоплати та вартістю отриманого товару/послуги буде менше 400 000 грн;

- у разі імпорту продукції, яка ввозиться в Україну – після отримання інформації про здійснення поставки товарів (продукції), що підтверджується оформленням митної декларації типу ІМ-40 «Імпорт», ІМ-41 «Реімпорт», ІМ-51 «Переробка на митній території», ІМ-72 «Безмитна торгівля», ІМ-75 «Відмова на користь держави», ІМ-76 «Знищення або руйнування» (якщо продукція згідно із законодавством України підлягає митному оформленню) або після пред'явлення резидентом документа (крім митної декларації), який використовується для митного оформлення продукції (якщо на продукцію, що імпортується, згідно із законодавством України не оформляється митна декларація) (пп. 3);

- у разі імпорту робіт, послуг, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі) – після пред'явлення резидентом акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, який згідно з умовами договору засвідчує виконання нерезидентом робіт, надання послуг, передання прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав (пп. 4);

- у разі імпорту продукції без її увезення на територію України – після зарахування коштів від нерезидента на поточний рахунок резидента в банку в

разі продажу нерезиденту продукції в повному обсязі за межами України (включаючи кошти, переказані резидентом з власного рахунка, відкритого за кордоном, якщо розрахунки за продану нерезиденту продукцію за межами України здійснювалися через рахунок резидента, відкритий за кордоном, та резидентом подано документи іноземного банку, які підтверджують зарахування коштів від нерезидента за продукцію) або подання документів, що підтверджують використання резидентом продукції за межами України на підставі договорів (контрактів, угод), інших форм документів, що застосовуються в міжнародній практиці та можуть уважатися договором (пп. 5);

- якщо нерезидент повертає передплату за товари (роботи, послуги) (пп. 5 п. 12).

*Операції з імпорту товарів/послуг контролюються банком тільки в тому разі, якщо першою подією було перерахування передоплати нерезиденту – 100%-вої або часткової.*

**Важливе правило!** Імпортна операція підлягає валютному нагляду, якщо першою подією була передоплата на користь постачальника-нерезидента. Якщо ж першою подією було отримання товару/послуги від нерезидента, то така операція не підпадає під валютний контроль. Питання закриття грошової заборгованості перед нерезидентом вирішується сторонами ЗЕД-контракту на свій розсуд.

Якщо оплата при імпорті товарів (робіт, послуг) здійснювалася в кілька етапів, то діє правило із п. 16 Інструкції № 7. А саме: банк здійснює валютний контроль за фактом кожної оплати окремо. А отже, гранична сума 400 000 грн для зняття операції з валютного нагляду контролюється банком за кожною оплатою, а не за договором у цілому.

#### **7.4. Відповідальність за порушення ц сфері ЗЕД.**

Якщо ЗЕД-операція, що підлягає валютному нагляду, завершується до закінчення граничного строку розрахунків, то обслуговуючий банк просто знімає її з валютного контролю й ніяких негативних наслідків для резидента це не має.

Якщо ж граничний строк розрахунків уже минув, а операція не закрита, то застосовується спеціальна санкція, передбачена ч. 5 ст. 13 Закону № 2473. Мається на увазі пеня, яка нараховується в гривнях і становить 0,3 % суми незакритої заборгованості (суми недоотриманої виручки під час експорту або суми недопоставленого товару під час імпорту) за кожний день прострочення. Зауважимо, що в період дії карантину ЗЕД-пеня нараховується в загальному порядку, звільнення немає (ЗІР, категорія 112.05).

**Зверніть увагу!** Загальна сума пені не може перевищувати суму недоотриманої виручки (недопоставленого товару).

Обов'язок застосовувати до суб'єктів господарювання – резидентів санкції за порушення граничного строку розрахунків покладено на ДПС. Під час визначення підстав для стягнення ЗЕД-пені, ДПС повинна керуватися тими самими нормами, що й банки в процесі здійснення валютного нагляду,

а саме ст. 13 Закону України «Про валюту та валютні операції» №2473 і положеннями Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів №7.

По-перше, банк, клієнт якого порушив граничний строк розрахунків за експортно-імпортною операцією, зобов'язаний подати статистичну інформацію за даною операцією в НБУ (п. 25 Інструкції № 7). А НБУ, у свою чергу, у порядку обміну інформацією згідно із ч. 12 ст. 11 Закону № 2473 повідомить про такий факт ДПС.

По-друге, ДПС може сама дізнатися про такий факт у ході перевірки.

Пеня нараховується від дня, що настає за днем закінчення граничного строку розрахунків. Нарахування пені завершується в день зняття операції з валютного контролю згідно з Інструкцією № 7. Саме такий, на думку ДПС, порядок нарахування ЗЕД-пені для експортних (ЗІР, категорія 112.02) та імпорتنих (ЗІР, категорія 112.05) операцій.

Якщо заборгованість так і не буде закрита, то нарахування ЗЕД-пені припиниться в день, коли загальна сума пені стане рівною сумі непогашеної заборгованості. Це досягається на 334-й день прострочення (100% : 0,3%)

Оскільки пеня є штрафною санкцією, її нарахування відображається в складі витрат проведенням *Дт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» – Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».*

Для платників податку на прибуток, які застосовують податкові різниці, зазначимо, що ЗЕД-пеня є штрафом, нарахованим контролюючим органом за порушення вимог законодавства. А отже, її нарахування веде до виникнення податкової різниці згідно з пп. 140.5.11 Податкового кодексу України.

Для сплати пені передбачений окремий бюджетний рахунок, код бюджетної класифікації – 21081000.

**Використана література [15, 17, 19, 21, 22, 23]**

### **МОДУЛЬ 3. ІНВЕСТИЦІЙНІ ОПЕРАЦІЇ В ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

#### **Тема 8. Облік операцій на підприємствах з іноземними інвестиціями**

##### **План**

- 8.1. Підприємства з іноземними інвестиціями: загальні положення.**
- 8.2. Інвалютні вклади в статутний капітал підприємства.**
- 8.3. Облік статутного капіталу з іноземними інвестиціями.**
- 8.4. Майнові вклади у статутний капітал: формування та облік.**

## **8.1. Підприємства з іноземними інвестиціями: загальні положення.**

Створення підприємств з іноземними інвестиціями крім загальних законодавчих норм регламентується Законом України «Про режим іноземного інвестування» № 93\96-ВР від 19.03.1996 р. Згідно із цим законом **підприємством з іноземними інвестиціями вважається підприємство будь-якої організаційно-правової форми** (у т. ч. і ТОВ), у якому **іноземна інвестиція становить не менше 10 % статутного капіталу (СК)** (за наявності СК).

Статус підприємства з іноземними інвестиціями отримується з дня зарахування такої інвестиції на баланс. Для підприємств, що мають цей статус, законодавством передбачено спеціальні норми та правила, зокрема:

1) вони подають спеціальну статистичну звітність про отримання іноземних інвестицій (ст. 15 Закону №93). Це форма № 10-зез (квартальна) «Звіт про прямі іноземні інвестиції», затверджена наказом Держстату від 13.06.2019 № 206. Строки її подання – не пізніше 10-го числа місяця, що настає за звітним періодом;

2) в установчих документах крім звичайних відомостей вони наводять також інформацію про державну приналежність їх засновників (учасників);

3) майнові вклади засновників у СК за виконання певних умов звільняються від обкладення ввізним митом.

При цьому в частині нарахування і сплати податків, установлення цін на продукцію (роботи, послуги), експорту товарів, охорони і розпорядження правами інтелектуальної власності підприємства з іноземними інвестиціями діють згідно із законодавством України.

Будь-яка іноземна інвестиція оцінюється в інвалюті та гривнях за домовленістю сторін, виходячи із цін міжнародних ринків або ринку України (ст. 393 ГК, ст. 5 Закону №93). Залучати оцінювача для оцінки майнових іноземних інвестицій у ТОВ не обов'язково.

Перерахунок суми інвестиції в інвалюті в гривні здійснюється за офіційним курсом НБУ. При цьому курс НБУ береться на дату підписання установчого документа (статуту), у якому одночасно фіксують суму вкладу в СК в інвалюті та гривнях, а також у якому вигляді буде внесено вклад (коштами чи майном) із зазначенням його конкретних характеристик.

## **8.2. Інвалютні вклади в статутний капітал підприємства.**

Інвалютні вклади в СК можуть бути здійснені в конвертованій валюті – це інвалюта 1-ї та 2-ї груп Класифікатора, затвердженого постановою Правління НБУ від 04.02.1998 № 34

Для передання свого вкладу в СК іноземний інвестор може використовувати варіанти, передбачені п. 67 Положення №5.

Так, **іноземний інвестор – юрособа** може (п. 67, пп. 3 п. 127, пп. 1 п. 134 Положення №5 Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті):

- перерахувати інвалюту з-за кордону безпосередньо на поточний валютний рахунок підприємства-резидента;
- відкрити в Україні власний поточний або інвестиційний валютний рахунок, перерахувати на нього інвалюту з-за кордону, а потім на поточний валютний рахунок підприємства.

**Іноземний інвестор – фізособа** може використовувати два вищенаведених варіанти, але з одним уточненням. На відміну від інвестора-юрособи він не має права перерахувати інвалютний вклад у СК безпосередньо зі свого поточного рахунка в Україні на поточний рахунок українського підприємства (пп. 3 п. 67, п. 119 Положення № 5). Натомість інвестор-фізособа може перерахувати інвалюту зі свого поточного валютного рахунка в Україні на свій інвестиційний валютний рахунок, а вже потім на поточний рахунок підприємства (п. 67, пп. 8 п. 119, п. 134 Положення № 5). При цьому на свій поточний рахунок він може внести власну готівкову інвалюту (пп. 2 п. 119 Положення № 5).

Розрахунки за об'єкти інвестування при переданні вкладів у СК підприємства, створеного у вигляді ТОВ, повинні проводитися виключно в безготівковій формі через рахунки, відкриті в уповноважених банках (п. 68 Положення № 5).

### **8.3. Обіг статутного капіталу з іноземними інвестиціями.**

Вартість інвестиції з моменту підписання установчого документа і до моменту фактичного її зарахування на поточний рахунок отримувача може змінитися у зв'язку зі зміною курсу НБУ. Тому при формуванні СК можна виділити три дати, на які важливо знати курс НБУ:

*дата підписання установчого документа (статуту);*

*дата держреєстрації підприємства;*

*дата фактичного надходження іноземного вкладу.*

У бухгалтерському обліку при формуванні СК ТОВ проводять такі записи:

формування СК:

*Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 «Статутний капітал»;*

розрахунок курсової різниці на дату балансу та/або на дату передання інвестором інвалютного вкладу:

*Дт 46 – Кт 425 (при зростанні курсу НБУ) або Дт 425 (або 44) – Кт 46 (при зниженні курсу НБУ);*

здійснення інвестором інвалютного вкладу:

*Дт 316 – Кт 46.*

**За кредитом субрахунка 401 «Статутний капітал»** відображається розмір СК підприємства, зафіксований в установчому документі в розрізі часток засновників (учасників). Оскільки вартість іноземної інвестиції в установчому документі (статуті) перераховується в гривні за курсом НБУ на дату підписання такого документа, за цим курсом і потрібно відобразити частку іноземного учасника (засновника) за кредитом субрахунка 401. Надалі залишок за кредитом цього субрахунка не підлягає переоцінці у зв'язку зі

зміною валютного курсу. Таким чином, для сум на субрахунку 401 курсові різниці не розраховуються.

**Майте на увазі!** Датою відображення проведення Дт 46 – Кт 401 в обліку уде не дата підписання установчого документа (статута), а дата держреєстрації підприємства. Адже саме із цієї дати підприємство починає вести бухоблік (ч. 1 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV).

**За дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал»** відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за вкладом в СК, а за кредитом – її погашення. Аналітичний облік ведеться за кожним учасником (засновником). Ця стаття є монетарною, тому за нею мають розраховуватися курсові різниці: на дату балансу і на дату здійснення господарської операції, тобто на дату фактичного внесення іноземної інвестиції (п. 4, 8 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Крім того, в обліковій політиці слід передбачити, як розраховуватимуться курсові різниці на дату господарської операції – тільки в межах (і в сумі) господарської операції чи за монетарною статтею в цілому (п. 8 НП(С)БО 21).

Курсові різниці, що виникають у результаті перерахунку заборгованості засновників за вкладом в статутний капітал, включаються до складу іншого додаткового капіталу і не є ні доходами, ні витратами. Але вони не входять до іншого сукупного доходу (п. 8 НП(С)БО 21), тому відображаються не на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці», а на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал». Облік на цьому субрахунку ведеться в розрізі видів додаткового капіталу.

Такі курсові різниці відображаються в ряд-ку 1410 «Додатковий капітал» Балансу за формою № 1, № 1-м або в рядку 1400 «Зареєстрований (пайовий) капітал» Балансу за формою № 1-мс.

При цьому якщо курсова різниця:

додатна (курс НБУ зріс) – сума іншого додаткового капіталу збільшується (Дт 46 – Кт 425);

від’ємна (курс НБУ впав) – сума іншого додаткового капіталу зменшується (Дт 425 – Кт 46).

Для випадку коли від’ємна курсова різниця перевищує залишок за кредитом субрахунка 425 (або такого залишку немає взагалі), у НП(С)БО 21 рекомендацій немає. Фактично можливі два варіанти обліку:

**Варіант 1.** Відображати всю суму від’ємної курсової різниці проведенням Дт 425 – Кт 46, що призведе до утворення від’ємної суми додаткового капіталу (правда, це стосувалося курсових різниць за фінансовими інвестиціями в господарські одиниці за межами України, які теж відображаються у складі додаткового капіталу).

**Варіант 2.** Частину від’ємної курсової різниці в межах залишку за кредитом субрахунка 425 відображати проведенням Дт 425 – Кт 46, а частину такої різниці понад залишок додаткового капіталу списувати на

нерозподілений прибуток (або непокритий збиток) записом Дт 441 (442) – Кт 46.

Якщо курсова різниця за заборгованістю за вкладками на дату балансу виявиться від'ємною, а в подальших періодах буде додатною, то для виведення правильної суми додаткового капіталу при застосуванні варіанта 2 доведеться робити два проведення:

*перше* (Дт 46 – Кт 441 (442)) – на частину додатної курсової різниці в межах раніше відображеної суми зменшення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

*друге* (Дт 46 – Кт 425) – на частину додатної курсової різниці, що залишилася. Вибір варіанта обліку від'ємних курсових різниць на розмір об'єкта обкладення податком на прибуток ніяк не вплине, тому можете вести облік на свій розсуд.

Податкові різниці, пов'язані з формуванням статутного капіталу, Податковим кодексом України не передбачено. Тому операції зі здійснення іновалютних вкладів у статутний капітал у податковому обліку всіх підприємств відображаються так само, як і в бухгалтерському (пп. 134.1.1 ПКУ). Оскільки отримані вклади в іновалюті та нараховані курсові різниці за заборгованостями відображаються на рахунках капіталу, вони не впливають на розмір об'єкта обкладення податком на прибуток.

При отриманні іновалютного вкладу в СК ні податкових зобов'язань, ні податкового кредиту з ПДВ не виникає, оскільки ПДВ підприємство – отримувач вкладу в СК має розглядати дві операції:

- отримання вкладу;
- передання корпоративних прав, виражених в іншій, ніж цінні папери, формі, в обмін на вклад.

Отримання вкладу в СК коштами не призводить до виникнення податкового кредиту з ПДВ. Адже ця операція не є постачанням товарів або послуг (пп. 14.1.185, 14.1.191, 14.1.244 ПКУ). А крім того, не є об'єктом обкладення ПДВ операції з обігу валютних цінностей (пп. 196.1.4 ПКУ).

#### **8.4. Майнові вклади в статутний капітал: формування та облік.**

Згідно зі ст. 391 ГК і ст. 2 Закону України «Про режим іноземного інвестування» № 93\96-ВР від 19.03.1996 р. як майновий вклад іноземний інвестор може внести рухоме, нерухоме майно та інші цінності, які в загальному випадку можуть бути передані в статутний капітал українського підприємства відповідно до законодавства України, за умови що у вигляді таких цінностей можна здійснювати іноземні інвестиції.

Об'єкти, що ввозяться як вклад нерезидента в статутний капітал, оформляються в митному режимі імпорту.

Від сплати ввізного мита звільняються товари, які ввозяться в Україну на строк не менше трьох років як вклад іноземного інвестора в СК підприємства з іноземними інвестиціями (ч. 2 ст. 287 МКУ, ст. 18 Закону України №93). Фактично ця пільга поширюється тільки на ввезення товарів, які експлуатуватимуться тривалий строк (більше 3 років) як основні засоби



Під цю пільгу не підпадають товари, призначені для реалізації або ввезені з метою, безпосередньо не пов'язаною з підприємницькою діяльністю. Також виходячи із ч. 2 ст. 287 МКУ і ст. 18 Закону України № 93 пільга не діє, якщо вклад здійснюється в СК підприємства, яке не є підприємством з іноземними інвестиціями (тобто якщо сума іноземних інвестицій у це підприємство становить менше 10 % його СК).

Якщо товари, увезені без сплати ввізного мита, будуть відчужені до закінчення 3 років із моменту їх зарахування на баланс, то ввізне мито сплачується на загальних підставах (ч. 2 ст. 287 МКУ). При цьому нараховується пеня і робиться перерахунок імпортного ПДВ на підставі листка коригування до первинної митної декларації.

Імпортний ПДВ та інші митні платежі. При ввезенні об'єктів ОЗ як вкладу нерезидента в СК підприємства, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, імпортний ПДВ сплачують на загальних підставах (див. нижче розділ про ПДВ). Те саме стосується й інших митних платежів (крім ввізного мита, про яке ми сказали вище).

За кредитом субрахунка 401 «Статутний капітал» сума вкладу іноземного інвестора відображається за курсом НБУ на дату складання і підписання установчого документа і надалі не перераховується. Датою відображення операції з формування СК (Дт 46 – Кт 401) буде дата держреєстрації підприємства

Заборгованість іноземного інвестора за майновим вкладом у СК (Дт 46) є немонетарною статтею і перерахунку не підлягає, оскільки буде погашена не коштами, а майном, і відображається за курсом НБУ на дату її виникнення (п. 4, пп. «б» п. 7 НП(С)БО 21).

Документами, що підтверджують отримання майна (об'єкта ОЗ) в СК, є:

- акт приймання-передачі довільної форми, підписаний інвестором та емітентом;
- інвойс-проформа;
- оформлена митна декларація

ОЗ прибуткують на баланс за первісною вартістю, яка відповідає їх справедливій вартості, узгодженій засновниками (учасниками), плюс витрати на транспортування, установку, монтаж, наладку, витрати, пов'язані з митним оформленням, непрямі податки, що не відшкодовуються підприємству (наприклад, ПДВ у неплатника ПДВ або акцизний податок), та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 8, 10 НП(С)БО 7).

Спеціальних податкових різниць, передбачених для обліку операцій з унесення майнових вкладів у СК, немає. Це означає, що первісна вартість об'єкта ОЗ, що вноситься до СК, визначається всіма платниками податку на прибуток за правилами бухобліку.

У цілях ПДВ підприємство – отримувач вкладу в СК має розглядати дві операції: отримання вкладу; передання корпоративних прав, виражених в

іншій, ніж цінні папери, формі, в обмін на вклад. Операція з випуску (розміщення) акцій і корпоративних прав і передання їх інвесторові на етапі емісії не є об'єктом обкладення ПДВ (пп. 196.1.1 ПК).

Тому податкові зобов'язання у створюваного підприємства не виникають. Розподіляти вхідний ПДВ також не потрібно. Адже операція з випуску (розміщення) акцій і корпоративних прав не є постачанням товарів або послуг (пп. 14.1.185, 14.1.191, 14.1.244, п. 199.1 ПК). Що стосується отримання вкладу, то, коли до СК вноситься майно, ця операція підлягає обкладенню ПДВ (пп. «в» п. 185.1 ПК).

При митному оформленні майна, увезеного як іноземна інвестиція, підприємство – отримувач вкладу в СК має сплатити ПДВ за ставкою 20% або 7 % на дату подання МД для митного оформлення (п. 187.8 ПК).

Базою оподаткування буде митна вартість майна, визначена виходячи з його вартості, зафіксованої в установчому документі, з урахуванням ввізного мита й акцизного податку (у разі їх сплати) (п. 190.1 ПК). Курс НБУ береться на дату подання МД для митного оформлення (ст. 31 ТК; ст. 391, п. 190.1 ПК).

## **Використана література [11, 13, 15, 21, 27]**

### **Тема 9. Виплата доходів нерезидентам: облік, оподаткування, звітність**

#### **План**

**9.1. Податок на репатріацію: платники, особливості нарахування та сплати та обліку.**

**9.2. Відображення виплат нерезидентам у звітності.**

**9.1. Податок на репатріацію: платники, особливості нарахування та сплати та обліку.**

У податковому сенсі *податок на репатріацію* означає повернення зарубіжним інвестором вкладених коштів у бізнес в іншій країні через зароблені з нього у такій країні доходи.

Отже, *податок на репатріацію* – це податок на повернення нерезидентом собі свого капіталу. Податок сплачується для того, щоб стимулювати інвестора залишати зароблений капітал у країні, а не виводити його закордон.

Форма таких доходів спрямована на виведення капіталу може бути різною – дивіденди, роялті, проценти тощо. Наприклад, при виплаті підприємством дивідендів юридичній особі-нерезиденту необхідно утримати з них цей самий податок на репатріацію.

Дохід, отриманий нерезидентом із джерел в Україні, підлягає оподаткуванню в Україні.

**Податковими агентами** щодо доходу нерезидента є **особи, які здійснюють на користь такого нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату доходу з джерелом його походження з України, одержаного таким нерезидентом** (у т. ч. виплату на рахунки нерезидента у національній валюті), а саме (пп. 141.4.2 ПКУ):

- **резиденти України** – юридичні особи (в т. ч. неприбуткові організації) та фізичні особи (підприємці та особи, зайняті незалежною професійною діяльністю), які перебувають на загальній та спрощеній системах оподаткування;

- **інші нерезиденти**, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України. При цьому постійне представництво нерезидента (ПН) не є податковим агентом для свого нерезидента – головної компанії (в цьому випадку дохід такого нерезидента, який провадить діяльність через ПН, обкладається податком на прибуток);

- **нерезиденти**, які набувають права власності на інвестиційні активи, перелічені в абзацах третьому – шостому пп. «е» пп. 141.4.1 ПК, у іншого нерезидента, який не має ПН.

#### **Податкові агенти зобов'язані:**

1) утримати з доходів, виплачених нерезиденту, та сплатити до бюджету податок на доходи нерезидента (податок на репатріацію) за рахунок таких доходів за ставкою, встановленою ПКУ (якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких виплачується дохід);

2) подати податковому органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про доходи, виплачені у звітному періоді нерезиденту, а також про утримані з таких доходів та перераховані до бюджету податки (п. 103.9 ПКУ) - додаток ПН, який подається у складі декларації з податку на прибуток.

#### **ДОХОДИ НЕРЕЗИДЕНТА, ЩО ОБКЛАДАЮТЬСЯ ПОДАТКОМ НА РЕПАТРІАЦІЮ (пп. 141.4.1 ПКУ)**

а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;

б) дивіденди, що сплачуються резидентом;

в) роялті;

г) фрахт та доходи від інжинірингу;

г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

д) доходи від продажу або іншого відчуження нерухомого майна або неподільного об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта нерухомості або роздільного об'єкта незавершеного будівництва, що розташований/буде розташований на території України після прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом об'єкта, що належить нерезиденту;

е) прибуток від продажу чи іншого відчуження таких інвестиційних активів:

- цінних паперів, деривативів чи інших корпоративних прав у статутному капіталі юридичних осіб-резидентів, крім активів, які перебувають у обігу на фондовій біржі, яка включена до Переліку бірж, затвердженого постановою КМУ від 06.09.2017 № 675;

- акцій, корпоративних прав, часток в іноземних юридичних особах (крім активів, які перебувають у обігу на фондовій біржі, включеній до Переліку № 675);

є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;

ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;

з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів щодо брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом на території України на користь резидентів;

и) внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);

ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертв на користь нерезидентів;

й) доходи від відчуження прав на добичу та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів, розташованих на території України, що належать нерезиденту;

к) інші доходи від провадження нерезидентом господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту (постійному представництву іншого нерезидента) від такого нерезидента, у тому числі вартості послуг з міжнародного зв'язку або міжнародного інформаційного забезпечення.

Якщо в переліку прямо не вказано, що доход отримано саме на території України, то **він підлягає оподаткуванню, навіть якщо його виплачено нерезиденту за операціями, здійсненими не в Україні.**

#### **ДОХОДИ НЕ ОБКЛАДАЮТЬСЯ ПОДАТКОМ НА РЕПАТРІАЦІЮ:**

- **доходи, які виплачують (нараховують, надають) фізичній особі-нерезиденту** резиденти – юридичні особи та фізичні особи, які здійснюють підприємницьку чи незалежну професійну діяльність. Такі доходи обкладаються ПДФО згідно з п. 170.10 ПКУ. Резиденти (юридичні особи та фізичні особи) є податковими агентами фізичні особи-нерезидента щодо сплати ПДФО та військового збору;

- **виплати дипломатичним представництвам, консульським установам** та іншим офіційним представництвам інших держав в Україні у зв'язку із провадженням ними офіційної діяльності.

За загальним правилом із пп. 141.4.2 ПКУ ставка податку становить 15%.

Якщо дохід виплачується нерезиденту в будь-якій формі, яка відрізняється від грошової, або якщо податок не був утриманий при виплаті доходу (у т. ч. при виплаті доходів, прирівняних до дивідендів), тоді податок (П) нараховується за формулою (абзац третій) пп. 141.4.2 ПКУ):

$$П = Сд \times 100 : (100 - Сп) - Сд,$$

де Сд – сума виплаченого доходу;

Сп – ставка податку, встановлена пп. 141.4.2 ПКУ.

Сума доходу, з якої утримується та сплачується податок (у т. ч. у будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на репатріацію не було утримано під час виплати), визначається за офіційним курсом НБУ на 0 годин дня виплати таких доходів (ст. 391 ПКУ; ЗІР, кат. 102.16).

На підставі міжнародного договору, укладеного Україною з країною нерезидента, **платник може застосувати меншу ставку або скористатися звільненням від оподаткування за виконанням двох умов (п. 103.2 ПКУ):**

- нерезидент є бенефіціарним (фактичним) одержувачем (власником) доходу (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) та резидентом країни, з якою укладено відповідний договір. Застосування положень міжнародного договору дозволяється, тільки якщо нерезидент надасть резиденту – податковому агенту довідку, що підтверджує його нерезидентський статус;

- головною метою господарської операції не є ухиляння від оподаткування шляхом застосування норм міжнародного договору.

Сплатити податок до бюджету необхідно під час виплати доходу нерезиденту (якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати) (пп. 141.4.2 ПКУ).

Платник, який виплачує нерезиденту-юрособі доходи з українського джерела, зобов'язаний під час кожної виплати утримувати з таких доходів та сплачувати до бюджету податок (незалежно від наявності переплати з податку прибуток).

Дивіденди за акціями та корпоративними правами на користь фізосіб (резидентів і нерезидентів), нараховані резидентами – платниками податку на прибуток (крім дивідендів, нарахованих за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування), обкладаються ПДФО за ставкою 5 % (пп. 170.5, пп.167.5.2 ПКУ).

Нарахування дивідендів нерезиденту-фізособі в обліку відображається записом: Дт 443 – Кт 671 (за курсом НБУ на дату нарахування дивідендів).

Виплата дивідендів нерезиденту-фізособі в обліку відображається записом:

Дт 671 – Кт 312 (за курсом НБУ на дату виплати дивідендів).

## **9.2. Відображення виплат нерезидентам у звітності.**

За п. 103.9 ПКУ особа, яка виплачує доходи нерезидентів, зобов'язана у звітному періоді (кварталі) виплат нерезидентам доходів із джерелом їх походження з України подавати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів у строки та за формою, установлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Функцію звіту виконують додаток ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897, і рядок 23 ПН.

Додаток ПН до Декларації заповнюють окремо за кожним нерезидентом, якому виплачують доходи із джерелом їх походження з України.

Платники податку на прибуток відображають суми виплачених доходів нерезидентам й утриманого податку в додатку ПН, подаючи Декларацію за свій звітний період (тобто звітуючи за рік, подадуть додаток ПН разом із річною декларацією, звітуючи щокварталу — до квартальних).

У разі застосування положень міжнародних договорів потрібно також подати додаток ПП «Інформація про суми податкових пільг» до такої декларації (пільга має код 11020025).

### **Використана література [13]**

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16 січня 2003 р. №436-IV ; станом на 27 лип. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
2. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. №569 ; станом на 24 черв. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text>.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Кодекс України від 07 грудня 1984 р. №8073-X ; станом на 14. квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
4. Митний кодекс України : Кодекс України від 13 березня 2012 р. №4495-VI ; станом на 06 вер. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27 квітня 2000 р. №92 ; станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. №73 ; станом на 17 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : наказ Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 р. №237 ; станом на 03. лист. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. №20 ; станом на 03. лист. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» ; наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290 ; станом на 03. лист. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 ; станом на 03. лист. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. №193 ; станом на 17 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. №246 ;

станом на 01 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.

13. Податковий Кодекс України : Кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2755-VI ; станом на 03 вер. 2023 р. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102755.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html).

14. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996 ; станом на 10 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

15. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 червня 2018 р. №2473-VIII ; станом на 01 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>.

16. Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і внесення змін до деяких нормативно-правових актів : постанова Правління Національного банку України від 14 травня 2019 р. №67 ; станом на 26 черв. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0067500-19#Text>.

17. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06 грудня 2019 р. №361-IX ; станом 29 жовт. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>.

18. Про засади державної мовної політики : Закон України від 03 липня 2012 р. № 5029-VI ; станом на 01 лип. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5029-17#Text>.

19. Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів : постанова Правління Національного банку України від 02 січня 2019 р. №7 ; станом на 26 лист. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text>.

20. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. №635 ; станом на 14 січ. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.

21. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : постанова Правління Національного банку України від 02 січня 2019 р. №5 ; станом на 19 серп. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>.

22. Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями : Постанова правління Національного банку України від 02 січня 2019 р. №2 ; станом на 07 жовт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text>.

23. Про затвердження Порядку надання послуг Національного центру резервування державних інформаційних ресурсів : постанова Кабінету



Міністрів України від 03.05.2022 р. №522 ; станом на 07 квіт. 2023 р. : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/522-2022-%D0%BF#Text>.

24. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. №21 ; станом на 04 квіт. 2023 р. : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>.

25. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. №1307 ; станом на 28 груд. 2022 р. : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>.

26. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. №959-ХІІ ; станом на 04 бер. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>.

27. Про режим іноземного інвестування : Закон України від 19 березня 1996 р. №93/96-ВР ; станом на 17 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

Навчальне видання

# **Облік зовнішньоекономічної діяльності**

*курс лекцій*

Укладачі: **Дубініна** Марина Вікторівна  
**Кузьома** Віталій Вікторович  
**Сирцева** Світлана Володимирівна

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. \_\_\_\_  
Тираж \_\_ прим. Зам. № \_\_\_\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54020, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.