

УДК 657.474.572

**А. О. Фатенок-Ткачук** – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту Волинського національного університету імені Лесі Українки;  
**Т. О. Шматковська** – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту Волинського національного університету імені Лесі Українки

## **Особливості відображення в обліку податку на додану вартість у зовнішньоекономічній діяльності**

*Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту  
ВНУ ім. Лесі Українки*

Виділено етапи відображення та документального забезпечення в обліку податку на додану вартість у зовнішньоекономічній діяльності на основі законодавчо правових актів та стандартів бухгалтерського обліку, що дасть змогу набути права експортного відшкодування.

**Ключові слова:** податок на додану вартість; експорт; імпорт; експортне відшкодування.

**Фатенок-Ткачук А. А., Шматковская Т. А. Особенности учета налога на добавленную стоимость во внешнеэкономической деятельности.** Выделено этапы документального обеспечения и отображения в учете налога на добавленную стоимость в процессе внешнеэкономической деятельности на основе изучения законодательно правовых актов и стандартов бухгалтерского учета, что разрешит получить права возврата экспортного НДС.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость; экспорт; импорт; возврат экспортного налога на добавленную стоимость.

**Phatenok-Tkachuk A. A., Shmatkovskaya T. A. Feature of Account of the Tax Value-Added in Foreign Economic Activity.** The stages of the documentary providing and reflection in the account of the tax value-added in the process of foreign economic activity on the basis of study legislatively of legal acts and standards of record-keeping, that will let to take titles of return of export VAT are selected.

**Key words:** value-added tax; export; import; return of the export tax value-added.

**Постановка наукової проблеми.** Після здобуття Україною незалежності прийнято низку законів та указів Президента, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), але вони потребують змін та доповнень, що і відбувається майже щоквартально. Залишається проблема неповернення експортного відшкодування ПДВ підприємствам експортерам, що потребує методологічного пояснення відображення цього процесу в бухгалтерському обліку. Перераховані вище проблеми підтверджують **актуальність досліджуваної теми.**

**Аналіз останніх досліджень.** Правомірне відображення в обліку експортного відшкодування податку на додану вартість (ПДВ) є частиною ефективного управління податком на рівні підприємства і на рівні держави. Особливостями обліку зовнішньоекономічної діяльності займалися такі провідні вітчизняні вчені, як Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Кадуріна, М. Пушкар, Н. Ткаченко, питаннями відшкодування ПДВ в експортних операціях – А. Соколовська, В. Подолянець. Незважаючи на ґрунтовні дослідження у працях вітчизняних учених, малодослідженими є питання відображення ПДВ у зовнішньоекономічній діяльності на рахунках бухгалтерського обліку та порядку підтвердження сум експортного відшкодування.

**Мета дослідження** – розглянути порядок документального підтвердження сум експортного відшкодування підприємству експортеру на основі нормативно-правових актів.

**Виклад основного матеріалу.** Податок на додану вартість є основним складником податкових систем і справляється більше ніж у 100 державах світу. Його позитивними ознаками є широка база оподаткування, нейтральність щодо платників та об'єктів оподаткування, надійність та стабільність надходжень тощо. Проте податок містить й певні вади. Зокрема, якщо сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, то величина такого перевищення підлягає відшкодуванню з бюджету.

Майже всі країни світу, щоб збільшити обсяги експорту, взагалі відмовляються від обкладання ПДВ продукції, яка призначена на експорт, або процес повернення не перевищує 3-х днів. Альтернативою вдосконалення механізму відшкодування ПДВ є схема із залученням банківського сектора. За нею платник, який бажає отримати відшкодування, повинен покласти на спеціальний строковий банківський рахунок грошовий внесок (у розмірі суми відшкодування або її частини), на який протягом визначеного терміну нараховуватимуть відсотки. Одразу після депонування коштів такий платник отримує на свій поточний рахунок суму бюджетного відшкодування. А зазначений вище депозит слугує забезпеченням повернення суми відшкодування у випадку, якщо експортер не має право на таке відшкодування. Кошти на депозитному рахунку перебувають протягом певного терміну (як правило, не більше 12 місяців), достатнього для проведення податковим органом перевірки обґрунтованості заявлених до відшкодування сум. Після завершення перевірки в разі позитивного рішення податкового органу платник має право розпоряджатися коштами на такому спеціальному рахунку. У протилежному випадку за розпорядженням податкового органу кошти з такого рахунку повинні бути перераховані до бюджету [5, 26].

Привабливість такої схеми для експортера полягає в тому, що під час проведення податковим органом перевірки він (експортер) отримує додатковий прибуток у вигляді банківських відсотків.

Зазначений механізм був свого часу запроваджений у Мексиці та Тайвані [4].

Обкладання податком на додану вартість експортних операцій має низку особливостей. Перша з них полягає в тому, що під час продажу товарів, які були вивезені платником податків за межі митної території України, податок на додану вартість обчислюється за нульовою ставкою. Якщо експорт був здійснений на території України, обкладання ПДВ здійснюється за звичайною ставкою 20 %.

Застосування нульової ставки ПДВ для операцій із продажу товарів, вивезених за межі митної території України, але декларування яких було здійснене на внутрішній митниці, можливе тільки за умови підтвердження фактичного вивезення цих товарів за межі митної території України. У випадках, якщо фактичне вивезення за межі митної території України не підтверджується, операції з продажу товарів розглядаються як операції з продажу на митній території України, що підлягають обкладанню ПДВ на загальних засадах ставкою 20 %.

Попередня оплата товарів, які згідно з договорами підлягають вивезенню за межі митної території України, не є підставою для виникнення податкових зобов'язань. Отже, операції, пов'язані з експортом товарів, відображаються в Податковій декларації тільки в тому разі, коли товари, які фактично вивезені з митної території України, що підтверджено валютно-митною декларацією (ВМД), а суми авансів, отриманих за товари, котрі підлягають експорту, у декларації з ПДВ не відображаються. Отож підприємство отримує право на відшкодування сум ПДВ із бюджету протягом наступного місяця, який настає після подання декларації, і тільки тоді, коли здійснено експорт товарів.

Порядком підтвердження відомостей про фактичне вивезення товарів за межі митної території України, який затверджено Держмитслужбою та Державною податковою адміністрацією наказом від 21.03.2002 р. № 163/121 [3], визначено механізм підтвердження митними органами України відомостей про фактичне вивезення товарів за межі митної території України шляхом вчинення на оригіналі п'ятого основного аркуша ВМД напису "Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі", який засвідчується підписом відповідальної посадової особи й гербовою печаткою митного органу. Саме цей оригінал слід подати до податкового органу для отримання відшкодування експортної (бюджетної) заборгованості з ПДВ разом із податковою декларацією з ПДВ. У разі, якщо в декларації з ПДВ заповнено рядок 23 "Сума бюджетного відшкодування, яка може бути відшкодована платнику протягом 30 календарних днів від дати подання цієї декларації", то разом із декларацією подається додаток 1 "Розрахунок експортного відшкодування". Однак подача оригіналу означає те, що для документів бухгалтерії його не залишається.

Розподіл аркушів ВМД, відповідно до пункту 16 Положення про вантажну митну декларацію, такий: перший основний аркуш ("примірник для митниці") зберігається на митниці оформлення протягом 12 місяців, після чого передається на зберігання до архіву митниці; другий основний аркуш ("примірник для статистики") – використовується в підрозділі митної статистики митного органу, третій основний аркуш ("примірник для митниці") – використовується в підрозділі митних доходів та платежів митного органу; четвертий основний аркуш ("примірник для митниці") ВМД переда-

ється до архіву митниці, що здійснила пропуск товару через митний кордон. І лише п'ятий основний аркуш передається декларанту.

Що робити, щоб у документах бухгалтерії був примірник ВМД? Якщо товар декларує митний брокер, то під час митного оформлення експорту товару на прохання декларанта передбачається оформлення шостого аркуша ВМД, при цьому він повинен бути копією п'ятого аркуша. При використанні шостого аркуша ВМД на зворотному боці першого і п'ятого аркушів декларант робить запис "оформлено шостий аркуш ВМД", який засвідчується печаткою декларанта. Крім того, у разі потреби орган Державної митної служби України має право видавати (завіряти) заявникам (особам, зазначеним у ВМД) засвідчені особистою номерною печаткою інспектора митниці ксерокопії оформленої ВМД відповідно до обліку видачі таких копій. Отже, проблемою є те, що під час отримання експортного відшкодування ПДВ на підприємстві не залишається жодного оригіналу ВМД, лише самі копії, щоправда завірені. І всі експортери-відшкодувальники залишаються під дамоклевим мечем підпункту 7.4.5 Закону "Про податок на додану вартість" [1; 2] при майбутніх перевірках, за яким не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат зі сплати податку, що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями.

Для підтвердження розрахунку суми експортного відшкодування платник податку разом із розрахунком подає такі документи:

1) для підтвердження частини розрахунку, що стосується проведення експортної операції:

– для товарів – митна декларація, що підтверджує факт вивезення (експортування) товарів за межі митної території України, оформлена відповідно до митного законодавства.

При цьому необхідно звернути увагу на код розрахунків, указаний у графі 20 вантажної митної декларації "Умови поставки", та код характеру угоди, указаний у графі 24 вантажної митної декларації "Характер угоди";

– для робіт (послуг) – акт або інший документ, який засвідчує передачу права власності на роботи (послуги), призначені для їх споживання за межами митої території України;

2) для підтвердження частини розрахунку, що стосується проведення грошових розрахунків із постачальниками за товари (роботи, послуги), ПДВ при придбанні яких включено до складу податкового кредиту звітного періоду:

– для товарів (робіт, послуг), придбаних на митній території України: копії платіжних доручень (або інших платіжних документів, що підтверджують оплату грошовими коштами), завірені банком, про перерахування платником податку, що здійснює розрахунок експортного відшкодування, грошових коштів на рахунок платника податку, у якого були придбані товари (роботи, послуги), з урахуванням податків, нарахованих на ціну такого придбання;

– для товарів, що раніше були імпортовані на митну територію України: ввізна митна декларація, що підтверджує факт митного оформлення товарів для їх вільного використання на митній території України.

При цьому враховуються тільки суми податку, сплачені при митному оформленні в розрахунковий період (з 1-го числа звітного місяця до дати подання розрахунку включно), або ж на які протягом звітного місяця видано податковий вексель.

Декларація подана платником податків до органів податкової служби, підлягає перевірці для підтвердження суми, задекларованої до відшкодування. Така перевірка складається з декількох послідовних етапів. Її здійснює податковий інспектор на підставі аналізу даних податкової декларації і додатків до неї без отримання від платника податків додаткових відомостей і без виходу на місце роботи платника податків. За результатами такої перевірки податковий інспектор може прийняти рішення про передачу податкової декларації до відділу документарних перевірок для проведення відповідної перевірки. Причому якщо в податковій декларації вказана сума до відшкодування перевищує 10 тис. грн, то така декларація відразу передається до відділу документарних перевірок, і сума ПДВ з бюджету відшкодовується тільки за умови проведення обов'язкової попередньої документарної перевірки платника податків і зустрічних документарних перевірок основних постачальників такого платника податків. Перевірці насамперед підлягають суми, подані для відшкодування на розрахунковий рахунок платника, а потім суми, які зараховуються в рахунок наступних платежів, а також суми податкового кредиту, що викликають підозру, незалежно від виду відшкодування.

У разі настання терміну подання висновку про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства до закінчення документарної перевірки з урахуванням зустрічних перевірок основних

постачальників державні податкові органи мають подати висновки про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства у встановлений термін – не пізніше п'яти робочих днів до закінчення терміну відшкодування ПДВ на підставі Податкової декларації, подані до податкового органу, і акта документарної перевірки без урахування результатів зустрічних перевірок.

Згідно з П(С)БО № 21 “Вплив зміни валютних курсів”, усі валютні статті балансу підлягають класифікації на монетарні та немонетарні. Проте необхідно констатувати відсутність будь-яких нормативних актів чи роз'яснень із того приводу, що невідшкодоване ПДВ можна віднести до монетарних статей, а відповідно до перерахунку при зміні курсу валют воно не підлягає. Це пояснюється тим, що сума, яка підлягає експортному відшкодуванню, не належить до зобов'язань, тому її облік слід здійснювати як для немонетарних статей. А саме: згідно з п. 7-б П(С)БО № 21 відображають у балансі за історичною вартістю. Тобто обліковувати заборгованість слід за тією вартістю, за якою раніше вона виникла, тобто при зростанні курсу валюти договору підприємство втрачає ще й на обмінному курсі.

Податок за нульовою ставкою в разі експорту товарів надає право платнику податку на відшкодування з бюджету ПДВ, сплаченого постачальникам імпортованих товарів.

Під час експортування товарів, які не оподатковуються, податкові зобов'язання не виникають узагалі. Отже, ПДВ не нараховується і не сплачується до бюджету. У цьому випадку підприємство не буде мати право на відшкодування вхідного ПДВ.

Порядок і терміни відшкодування ПДВ установлено Указом № 857. Згідно з п. 4 цього Указу відшкодування ПДВ проводиться в такому порядку:

- якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту має від'ємне значення, то така сума зараховується в погашення заборгованості платника зі сплати ПДВ, що виникла в минулих звітних періодах;

- якщо заборгованості немає, то така сума зараховується в зменшення податкових зобов'язань платника протягом трьох наступних звітних періодів;

- якщо сума від'ємного значення податку не буде погашена сумами податкових зобов'язань, що виникли протягом трьох наступних звітних періодів, то лише така сума буде підлягати відшкодуванню з бюджету протягом місяця, наступного після подання декларації з ПДВ за третій звітний період після виникнення від'ємного значення податку.

**Висновки.** Практика експортного відшкодування залишається складною та заплутаною. Це пояснюється бажанням держави уникнути податкового шахрайства зі сторони фіктивних експортерів. Єдиною можливістю для бухгалтера обійти всі нетарифні бар'єри є своєчасність та повнота документального підтвердження експортних та імпорتنих операцій. Усунення законодавчими органами суперечностей, що виникають безпосередньо при митному оформленні товарів, сприятиме досягненню цього завдання.

#### *Література*

1. Закон № 168/97-ВР – Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу з : < [www.gov.ua](http://www.gov.ua) >. – Заголовок з екрана.
2. Лист державної податкової адміністрації України від 25.01.2005 р. N 1359/7/15-2417-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу з : < [www.podatcova.com.ua](http://www.podatcova.com.ua) >. – Заголовок з екрана.
3. Маразми податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу з : < [www.marazm.org.ua/index.html?tax\\_pdv/4\\_10.html](http://www.marazm.org.ua/index.html?tax_pdv/4_10.html) >. – Заголовок з екрана.
4. Наказ ДПАУ № 166 – Наказ ДПАУ від 30.05.1997 р. № 166 “Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу з : < [www.gov.ua](http://www.gov.ua) >. – Заголовок з екрана.
5. Соколовська А. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні / А. Соколовська // Економіка України. – 2004. – № 4. – С. 24–31.
6. Подолянец В. К системі без сбоев / В. К. Подолянец // Металл. – 2004. – № 12. – С. 12–14.

Статтю подано до редколегії  
11.03.2010 р.