

Букало Надія Артемівна старший викладач
Волинського інституту економіки та менеджменту

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

Анотація: Ефективна експортно-імпортна політика держави має визначальне значення для формування економічного потенціалу країни. В даній науковій роботі досліджені проблеми митно-тарифного врегулювання експортно-імпортних операцій, здійснені аналітичні дослідження податків та зборів від експортно-імпортної діяльності й наповнення Держбюджету України за рахунок цих податків.

Export-import effective state policy is of determinant significance for the state economic potential formation. Customs - tariff regulation of fine export-import operations have been under investigation in the scientific piece presented. Analytic survey of the taxes and customs duties resulting of the export-import activities for the Ukraine state budget filling have been exposed either.

Постановка наукової проблеми та її значення. В Україні керування й регулювання експортно-імпортних операцій забезпечується заходами державного впливу через урядові органи, державний апарат, недержавні вітчизняні організації й органи управління економікою та самими суб'єктами зовнішньоторговельної діяльності. Відповідно до цього закону, зовнішньоекономічна діяльність є діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [1].

Основним документом, що регламентує зовнішньоекономічну діяльність в Україні, є Закон України „Про зовнішньоекономічну діяльність ” від 16.04.91 р. № 959 – XII [1]. У ньому визначено основні терміни стосовно ЗЕД, суб'єкти, види й принципи здійснення зовнішньоекономічних операцій, розкриті цілі та методи державного регулювання ЗЕД, розглянуті органи, що здійснюють державний контроль за операціями в сфері міжнародних зв'язків, та їх функції. Крім того, встановлено відповідальність за порушення законодавства.

Державне регулювання експортно-імпортної діяльності у країнах з ринковою економікою здійснюється адміністративними й економічними методами.

Орієнтація нашої держави на ринкову економіку, необхідність підготовки ґрунту для вступу України до Світової організації торгівлі, постійне залучення іноземних інвесторів та розвиток комерційних відносин між вітчизняними й іноземними підприємствами доводить, що облік зовнішньоекономічної діяльності підприємств є досить актуальною темою для дослідження. Також одним з нагальних питань, що, на сьогодні, потребують розгляду та законодавчого врегулювання це - порядок оподаткування експортно-імпортних операцій.

Аналіз останніх досліджень із цієї проблеми. Питання теорії і практики розвитку зовнішньоекономічної діяльності, стратегії й тактики державного та економічного регулювання, як факторів її загального розвитку, досліджували такі вчені, як В.Г. Андрійчук, Г.І. Філіна, А.І. Яворський, Г.В. Дурицька, В.В. Коломієць, В.І. Губенко, М.Я. Дем'яненко, А.М. Кандиба, С.М. Кваша, В.Е. Коломойцев, І.В. Кобута, А.Кредісов, В.П. Нестеренко, О.М. Оніщенко, Ю.М. Пахомов, С.І. Пирожков, В.Т. Пятницький, П.Т. Саблук, А.А. Фесина, О.М. Шпичак та інші. Дослідженнями фінансового забезпечення розрахункових відносин у зовнішньоекономічній діяльності підприємств займалися такі науковці В.Л. Пластун, Л.Б. Колінець. Проте в працях згаданих науковців недостатньо уваги приділено питанням особливостей оподаткування зовнішньоекономічних операцій і відображень їх в обліку.

Формулювання мети та завдань статті. Проаналізовані тенденції розвитку оподаткування експортно-імпортних операцій товарів та послуг, детально досліджені проблеми митно-тарифного регулювання експортно-імпортних операцій, здійснені аналітичні дослідження сплати податків та зборів від експортно-імпортної діяльності й наповнення Держбюджету України за рахунок цих податків.

Слід зазначити, що ефективність господарської діяльності як вітчизняних, так і іноземних підприємств у межах правової системи конкретної держави визначається насамперед ступенем досконалості охоплення сфер регулювання і ліберальності її законодавства. У зв'язку з цим зростає значення правового регулювання питань функціонування різних суб'єктів господарської діяльності і в Україні, і за її межами, побудованих на взаємовідносинах, заснованих на законах зовнішньоекономічної діяльності [2, с.119].

Ефективна експортно-імпортна політика має визначальне значення для формування експортного потенціалу країни. Досвід провідних європейських країн переконливо доводить, що основа створення експортного потенціалу - це природні ресурси, організаційно-політичні фактори і мотивація активної діяльності осіб, зайнятих у виробництві. Однією з умов для розвитку експортної бази є створення в країні сприятливих умов для підприємницької діяльності, забезпечення купівельної спроможності населення як необхідного фактора поживлення виробництва і споживання [3, с.42].

Одним з нагальних питань, що, на сьогодні, потребують розгляду та законодавчого врегулювання, є порядок оподаткування імпортно-експортних операцій.

Рівень оптимального оподаткування залежить від структури податків, їхнього взаємозв'язку і взаємодії з компонентами економічної сфери. Тому стабільність та ефективність реалізації податкової політики у зовнішньоекономічній діяльності на практиці забезпечується завдяки обґрунтованій концепції податкової гармонізації.

Оподаткування суб'єктів ЗЕД України здійснюється за такими принципами:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів

зовнішньоекономічної діяльності України;

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

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

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

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

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

- заохочення експорту готової продукції [1].

Основними законами, що регулюють оподаткування ЗЕД підприємств, є закони України "Про оподаткування прибутку підприємств" і "Про податок на додану вартість". Якщо міжнародним договором, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цими законами, то застосовуються норми міжнародного договору.

При переміщенні через митний кордон в процесі зовнішньоекономічної діяльності товарів, стягується мито. За економічною сутністю воно являється складовою частиною системи оподаткування. Здійснення оподаткування експортно-імпортних операцій через митні тарифи, акцизні збори, у вигляді універсального акцизу (ПДВ), квот та сертифікатів відноситься до непрямих податків, які включаються в ціну товару і сплачуються споживачами в момент його купівлі.

Стягнення мита здійснюється від митної вартості товару. Сумарна митна вартість, заявляється громадянином або визначена митним органом, визначається шляхом складення митної вартості всіх товарів, які ввозяться громадянином або містяться в МПВ.

17 лютого 2009 року набув чинності наказ Державної митної служби України від 24.12.08р. №1455 „Про внесення змін до наказу Держмитслужби України від 12.01.2006 № 5” [4] , яким внесено зміни до Порядку справляння мита, податку на додану вартість, акцизного й митних зборів при митному оформленні товарів і предметів, що переміщуються громадянами через митний кордон України. Порядок визначає процедуру справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) при митному оформленні товарів і предметів, у тому числі транспортних засобів і номерних вузлів до них, що переміщуються через митний кордон України в супроводжуваному й несупроводжуваному багажі, вантажних, міжнародних експрес- та поштових відправленнях і належать громадянам.

Митні тарифи спрямовані на формування раціональної структури імпорту та експорту, захисту національного товаровиробника, збільшення або зменшення

експорту.

Ставки митного та немитного регулювання затверджуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Застосування, поряд з адвалерними, специфічних і комбінованих ставок ввізного мита унеможливорює зниження митної вартості товарів через ціну.

Важливе теоретичне і методологічне значення в процесі оподаткування експортно-імпортних операцій, особливо досліджуваних товарів, має податок на додану вартість (ПДВ). І це за умов, що ПДВ – це податок на внутрішнє споживання продукції і, здавалось би, не має нічого спільного з міжнародною торгівлею.

У податковій практиці України застосовується ставка ПДВ в розмірі 20 % та "0". Ставка "0" дозволяє уникнути стягнення ПДВ там, де відсутній об'єкт оподаткування – споживання в Україні. При здійсненні експортних операцій нарахування ПДВ фактично зводиться до нарахування податкового кредиту від цих операцій.

Під час обліку експортних операцій необхідно чітко визначити, хто експортер товарів - підприємство-виробник, зовнішньоторговельна фірма, яка створена на підприємстві для цих цілей, але не є юридичною особою, чи спеціалізована зовнішньоторговельна фірма, що виконує доручення підприємства-виробника експортувати товар за комісійну винагороду, тобто здійснює посередницьку функцію, або уповноважені організації, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 22 березня 1993 р. № 212, для здійснення експорту продукції (робіт, послуг) у межах державного кредиту.

Митне оформлення товарів, що вивозяться з метою ремонту за межі України здійснюється відповідно до глави 39 Митного кодексу України в митному режимі переробки за межами митної території України.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій визначається рядом факторів, передусім, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються, іноземному покупцю та формою розрахунків з ним.

Основними завданнями обліку експортних операцій є:

- формування достовірної інформації про реалізацію експортованих товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Експортні операції звільнені від оподаткування ПДВ та оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою. До звільнених віднесено операції з поставки послуг, що надаються іноземним суднам та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами (п. 5.16 ст. 5 Закону № 168/97-ВР (168/97-ВР)). Перелік операцій, при експорті товарів та супутніх такому

експорту послуг яких застосовується нульова ставка, наведено у п. 6.2 ст. 6 Закону №168/97-ВР.

Обкладення податком на прибуток експортних операцій здійснюється за загальною схемою і не має будь-яких особливостей. Тобто валовий дохід по експортних операціях виникає на дату будь-якої події, що сталася раніше. Такою датою може бути:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), які підлягають продажу;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг);
- дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків.

Сума валового доходу, отриманого за експортною операцією, визначається як сума доходу, отриманого в іноземній валюті, перерахована у гривні за офіційним обмінним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Зокрема, щодо наповнення Держбюджету України; розроблення та імплементації митного законодавства до міжнародних стандартів і стандартів Євросоюзу; забезпечення комплексного контролю за додержанням митного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами; удосконалення механізму функціонування митної служби України; спрощення та модернізації митних процедур; активізації участі Держмитслужби в роботі з оптимізації митно-тарифної та податкової політики держави.

Як було вище згадано, що Наказом Держмитслужби України внесено зміни до Порядку справляння мита, податку на додану вартість, акцизного й митних зборів при митному оформленні товарів і предметів, що переміщуються громадянами через митний кордон України.

Митне оформлення товарів і предметів, що переміщуються громадянами в супроводжуваному, несупроводжуваному багажі, надходять на адресу громадян у вантажних, міжнародних експрес- та поштових відправленнях та підлягають оподаткуванню, може бути завершено в повному обсязі лише після сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) згідно із законодавством України [5].

За даними Держмитслужби [6] загальні обсяги перерахувань за 2008 рік у порівнянні з 2007 роком збільшились:

- ПДВ – на 39 278,9 млн. грн. (у 1,9 разу);
- ввізному миту – на 2 337,4 млн. грн. (на 24 %);
- акцизному збору – на 877,6 млн. грн. (у 1,7 разу);
- єдиному збору – на 34,3 млн. грн. (на 33 %).

В середньому, на митницях, щодня оформлялося 1,2 млн. тонн вантажів, пропускалися 240 тис. громадян, близько 64 тис. транспортних засобів.

Протягом 2008 року забезпечено безперебійне оформлення 427,6 млн. тонн вантажів, що на 12 % (на 56,6 млн. тонн) менше, ніж у 2007 році. Обсяг експорту

збільшився на 4 % й становив 149,8 млн. тонн, імпорту - зменшився на 14 % до 101,1 млн. тонн, транзиту - знизився на 20% і склав 176,7 млн. тонн.

При цьому вартість експортованих товарів порівняно з 2007 роком зросла на 17,7 млрд. дол. США (на 35,9 %), імпортованих – на 20,8 млрд. дол. США (на 34,3 %).

Забезпеченню митного оформлення зовнішньоторговельних операцій сприяла робота з вдосконалення технологій митного контролю та оформлення, спрямована на прискорення та спрощення митного оформлення товарів, що перетинають митний кордон України, при одночасному здійсненні ефективного контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинного законодавства України [6]. Основні показники активності зовнішньоекономічної діяльності показано в табл. 1.

Таблиця 1

Основні показники активності ЗЕД за 2008 рік [6]

Назва показника	2007 рік	2008 рік	Зміни	
			+ , -	%
Товарообіг, млн. дол. США	110 099	148 668	+ 38 569	135
в т.ч.: - експорт	49 262	66 967	+ 17 705	136
- імпорт	60 837	81 701	+ 20 865	134
в т. ч. оподаткований:				
- МИТОМ	19 285	28 644	+ 9 359	збільшено у 1,5 рази
- акцизним збором	6 611	11 965	+ 5 354	збільшено у 1,8 разу
- ПДВ у грош. формі	38 933	73 606	+ 34 673	збільшено у 1,9 разу
Кількість суб'єктів, що здійснювали ЗЕД	34 320	36 421	+ 2 101	106
Оформлено вантажів, млн. тонн	484,3	427,6	- 56,6	88
з них: - експорт	145,5	149,8	+ 4,3	103
- імпорт	117,3	101,1	- 16,2	86
- транзит	221,4	176,7	- 44,7	80
Оформлено вантажних митних декларацій, тис. шт.	3 301,6	3 492,1	+ 190,5	106
з них: - експорт	742,0	687,3	- 54,8	93
- імпорт	1 135,9	1 263,8	+ 127,9	111
- транзит	481,5	502,9	+ 21,4	104

Цілями прийняття Закону України “Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких законів України щодо оподаткування операцій з повернення в Україну товарів, що вивозились з метою ремонту ” є:

- усунення дискримінації вітчизняних підприємств;
- зменшення податкового тиску на згадані підприємства;
- усунення передумови для використання підприємствами нелегальних схем вивозу товарів за межі України для ремонту;
- поліпшення інвестиційного клімату в Україні шляхом приведення положень законодавства України до загальноприйнятих світових норм.

Висновки. Чинний порядок оподаткування товарів, що повертаються в країну призводить до дискримінації українських підприємств, передбачає значний податковий тиск та створює передумови для використання цими підприємствами нелегальних схем вивозу товарів за межі України.

Основні перешкоди для розвитку експортно-імпортних операцій, які склалися сьогодні в Україні, – це суперечливість і неповнота чинних нормативно-правових актів; надмірна зарегульованість ряду економічних процесів організаційних процедур; відсутність системи фінансування і кредитування; невизначеність податкового законодавства; нерозвинутість ринкової інфраструктури; відсутність внутрішніх мотивацій для інвестицій і впровадження нових технологій. Розв'язання цих проблем сприятиме подальшій інтеграції українських підприємств у ЄС.

Література

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 №959-XXI, зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — №29. — С. 377.
2. Кикуш О. Удосконалення економічних важелів поліпшення використання експортного потенціалу //Вісник Тернопільської академії народного господарства/ О. Кикуш. – 2004. - №1. – с. 119-124.
3. Пилипенко С. Основні напрямки вдосконалення зовнішньоекономічної діяльності // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету/ С. Пилипенко. – 2004. - №3. – с. 42-45.
4. Про внесення змін до наказу Держмитслужби України від 12.01.2006 № 5”, зареєстрований у Міністерстві Юстиції 22.01.09 р. за №56/16072.
5. Синюк Володимир. Справляння податків і зборів при митному оформленні товарів, що переміщуються громадянами через митний кордон України/ Володимир Синюк // “Вісник податкової служби України ”. - №10 березень 2009.
6. Про виконання Державною митною службою України завдань Державного бюджету за січень-березень 2009 року /<http://www.customs.gov.ua/dmsu/>