

ШУМ

Михайло Анатолійович
Kaf.oblik.hif@gmail.com

УДК 339.564

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І
ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З
ЕКСПОРТУ РОБІТ, ПОСЛУГ

ЯКИМЕНКО

Олена Михайлівна
oeyakimenko@gmail.com

ACTUAL PROBLEMS OF ACCOUNTING
AND TAXATION OF EXPORT
OPPORTUNITIES FOR WORK, SERVICES

к.е.н., доцент, завідувач
кафедри, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торгівельно-економічного
університету

магістрант, Харківський
інститут фінансів Київського
національного торговельно-
економічного університету

Статтю присвячено дослідженню питань впровадження експорту робіт та послуг в контексті лібералізації законодавства. Мета дослідження полягає у дослідженні актуальних проблем обліку і оподаткування операцій з експорту робіт, послуг. У статті було розкрито підходи до трактування поняття «експортні операції» в законодавчому полі, визначено особливості документального оформлення та оподаткування операцій з експорту, встановлено вимоги для застосування пільгових умов здійснення експорту послуг (окрім транспортних та страхових). Таким чином, чітке трактування поняття «експортні операції», «експорт послуг» надасть українським виконавцям використовувати найбільш вигідні умови щодо документального забезпечення та оподаткування таких послуг.

* * *

Статья посвящена исследованию вопросов экспорта работ и услуг в контексте либерализации законодательства. Цель исследования заключается в исследовании актуальных проблем учета и налогообложения операций по экспорту работ, услуг. В статье было раскрыто подходы к трактованию понятия «экспортные операции» в законодательном поле, определены особенности документального оформления и налогообложения операций по экспорту, установлены требования для применения льготных условий осуществления экспорта услуг (кроме транспортных и страховых). Таким образом, четкое определение понятия «экспортные операции», «экспорт услуг» предоставит украинским исполнителям наиболее выгодные условия для документального обеспечения и налогообложения таких услуг.

* * *

The article is devoted to the study of issues of the introduction of exports of works and services in the context of the liberalization of legislation. In the introduction, it was determined that a sufficiently large part of foreign economic operations is occupied by export operations. Effective use of the entire complex of modern forms and methods of international business exports positively affects the achievement of a high level of financial results of the enterprise and, accordingly, the economy of the country as a whole. In modern conditions, the importance of the study is evidenced by the increase in export operations. In particular, it emphasizes the relevance of the research topic. The purpose of the study is to study current accounting and taxation problems of export operations of works and services.

Ukrainian business entities are increasingly interested in foreign counterparts by their products. In 2017, the volume of export of services to the EU countries amounted to 3452.7 million dollars US and increased compared to 2016. by 14.9%. The share of total exports of services to the EU countries amounted to 32.2%, (in 2016 - 30.5%).

The article clarified the approaches to the interpretation of the concept of "export operations" in the legislative field, since there is no single interpretation of such concept in the current normative acts of Ukraine, features of documentary registration (application of electronic document circulation with a foreign counterparty in the course of transactions) and taxation of export transactions (the zero rate of value added tax on the export of goods, works and services outside the customs territory of Ukraine), requirements for the application of preferential terms (with canceling exchange control) export of services (excluding transport and insurance) provided a clear consolidation of the concept of "services" in foreign trade contracts.

Thus, a clear interpretation of the concept of "export operations", "export of services" will enable Ukrainian executors to use the most favorable conditions for documentary provision and taxation of such services.

Ключові слова: експорт, законодавча база, договір, податок на додану вартість, електронний документообіг, послуги, пільги

Ключевые слова: экспорт, законодательная база, договор, налог на добавленную стоимость, электронный документооборот, услуги, льготы

Keywords: exports, legislation, Treaty, value added tax, electronic document management, services, incentives

ВСТУП

Зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання створює умови для їхнього ефективного функціонування в сучасній ринковій економіці і формує об'єктивну основу інтеграції України в світову господарську систему.

Значну частину зовнішньоекономічних операцій займають експортні операції. За ефективного викорис-

тання всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу вона позитивно впливає на досягнення високого рівня фінансових результатів підприємства та, відповідно, економіки країни в цілому. В сучасних умовах про важливість дослідження свідчить збільшення обсягів експортних операцій. Зокрема, що підкреслює актуальність теми дослідження. Найбільш ґрунтовно проблеми обліку експортних операцій роз-

глянути у працях таких вітчизняних вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, М.О. Виноградова, В.В. Євдокимов, І.В. Жиглей, Л.І. Жидєєва, Г.Ю. Коблянська, Ю.А. Кузьмінський, Л.П. Кулаковська, І.О. Лукашова, О.Д. Михасик, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, О.І. Пилипенко, Ю.В. Піча, Л.А. Суліменко, К.О. Утенкова, Н.В. Федькевич. У розробку питань удосконалення системи бухгалтерського обліку вагомий внесок зробили зарубіжні дослідники: В.П. Астахов, К. Вінярська (K. Winiarska), А.В. Віслова, Л.Н. Водопьянова, Н.Ю. Груніна, А.С. Кабиткіна, Ж.Г. Леонтєва, Ю. Римарчик (J. Rymarczyk), Н.Т. Шалашова.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні актуальних проблем обліку і оподаткування операцій з експорту робіт, послуг.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При проведенні дослідження використовувались як загальнонаукові методи пізнання, так і специфічні. Визначальними були такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння. Спеціальні методи дослідження (методи статистичних групувань, узагальнення, порівняння, ототожнення, графічний метод) використовувались при розгляді синтетичного й аналітичного обліку операцій з експорту та визначенні особливостей оподаткування таких операцій.

Методологічним та інформаційним підґрунтям статті виступають наукові праці, матеріали Інтернет-сервісів з питань бухгалтерського обліку, нормативно-

законодавчі акти тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Українські суб'єкти господарювання своїми продуктами все частіше викликають зацікавленість у іноземних контрагентів.

У 2017 р. обсяг експорту послуг до країн ЄС становив 3452,7 млн. дол. США і збільшився порівняно з 2016 р. на 14,9 %. Питома вага експорту послуг країнам ЄС у загальному обсязі складала 32,2 %, (у 2016 р. - 30,5 %). Найбільші обсяги експорту країнам ЄС припадали на транспортні послуги – 37,2 % від загального обсягу експорту послуг до країн ЄС, з переробки матеріальних ресурсів – 24,5 %, у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні – 18,9 % (комп'ютерні – 73,6 %, інформаційні – 14,5 % та ділові – 12,7 % (професійні та консалтингові – 48,6 %)). [1]

Якщо розглядати такі операції з боку законодавства, то виникає проблема щодо віднесення тієї чи іншої операції до експортної. Це зумовлено тим, що не існує єдиного тлумачення поняття «експортні операції» в чинних нормативних актах України (рис. 1). Так, в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та в Податковому кодексі України використовуються поняття «експортні операції», але визначення його немає, є лише деякі тлумачення схожі на нього [2; 3]. В Митному кодексі України зазначено поняття експорту, під яким розуміється митний режим експорту [4].

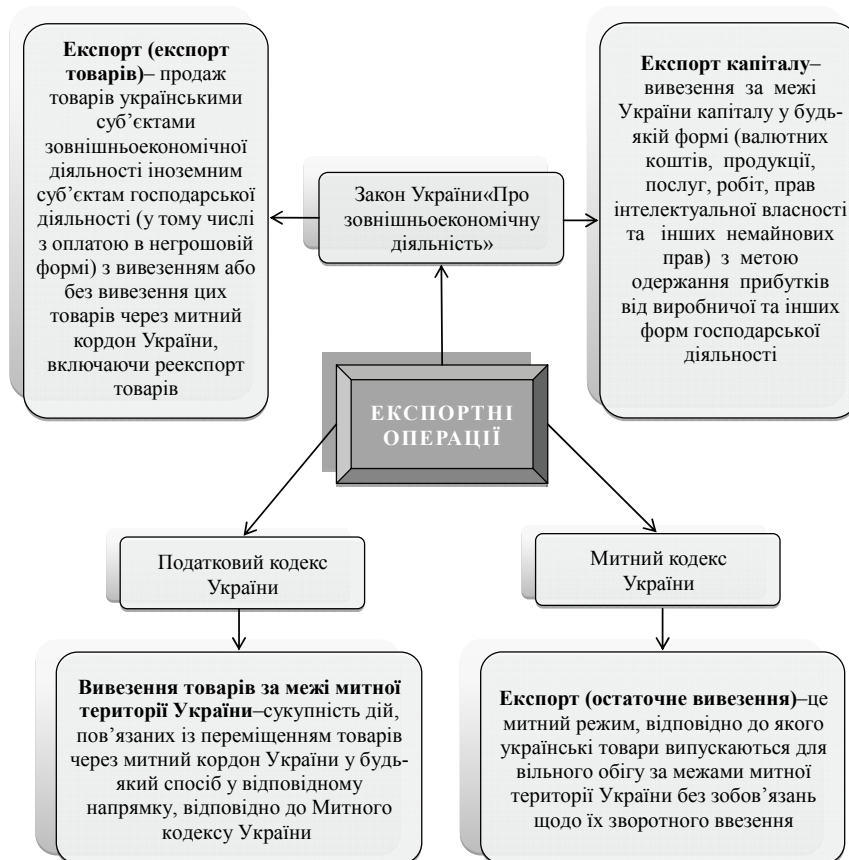


Рис. 1. Законодавче тлумачення поняття «експортні операції»

Тобто, для фіскальних і митних органів експортні операції – це операції, які пов'язані тільки з вивезен-

ням товарів (робіт, послуг) за межі території України. У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»

існує два поняття, які відображують сутність поняття «експортні операції» – це експорт товарів та експорт капіталу. Відмінність в тому, що товари, які продані іноземному контрагенту на території України, будуть відноситися до зовнішньоекономічної діяльності, а продаж капіталу до такої діяльності відноситися не буде. Але, згідно податкового та митного законодавства, до експортних операцій буде відноситися тільки продаж товарів та капіталу, які вивозяться за межі митного кордону України, і тому краще вести облік відповідно до цього законодавства, щоб отримувати пільгову ставку податку на додану вартість.

Одним із митних платежів при здійсненні експорту є податок на додану вартість. Він є одним із найрозповсюдженіших непрямих податків, що використовуються для оподаткування товарів, вироблених у внутрішній економіці, у тому числі для експорту.

Як зазначено в п. 185.1 ПКУ, об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з вивезення товарів за межі митної території України [3]. Товари вважаються вивезеними за межі митної території України в митному режимі експорту, якщо таке вивезення підтверджене в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, та митною декларацією.

При вивезенні товарів за межі митної території України у митному режимі експорту для оподаткування ПДВ застосовується нульова ставка ПДВ. При цьому, якщо експортуються товари, які звільнено від ПДВ при їх поставці на митній території України, то в такому разі теж застосовується нульова ставка ПДВ. Але слід врахувати, що в деяких випадках експорту товарів нульова ставка ПДВ не застосовується (при вивезенні культурних цінностей, брухту чорних і кольорових металів, деякого паперу та картону для утилізації, деяких зернових і технічних культур) [3].

Державне регулювання у сфері ЗЕД за останній рік значно лібералізувало зовнішньоекономічні відносини в ІТ-сфері.

Так, наприкінці 2016 р. було прийнято Закон України № 1724-VII, яким спрощується проведення операцій з експорту послуг [6]:

- відтепер резиденти, які здійснюють експорт послуг (окрім транспортних і страхових), прав інтелектуальної власності, авторських і суміжних прав, не повинні будуть дотримуватися законодавчо встановленого строку розрахунків за цими операціями (зараз такий строк становить 120 днів);

- у разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у т.ч. в електронному вигляді, за надані послуги;

- подаючи документи до банку, експортери зможуть не перекладати на українську мову документи, у т.ч. рахунок (інвойс), викладених англійською мовою чи викладених іншою іноземною мовою з одночасним викладенням англійською мовою;

- також банки зможуть використовувати копії документів, у т.ч. рахунок (інвойс), в електронній формі для валютного контролю за експортно-імпортними операціями резидентів. Для цього резидент повинен

буде відсканувати оригінал документа на паперовому носії інформації та засвідчити його електронним цифровим підписом (для юридичних осіб – підписом уповноваженої особи).

Водночас, зі спрощенням експорту послуг, виникла інша правова колізія: проблема однозначного трактування понять «робота» або «послуга», які досить широко використовуються у взаємовідносинах в ІТ-сфері, у вітчизняному законодавстві не врегульована. А це має принципове значення в організації документообігу та валютного контролю за такими операціями.

В українському законодавстві розмежування понять «робота», «послуга» майже не існує. Так, при укладанні договорів на надання послуг (виконання робіт) для визначення предмету договору слід спиратися на Цивільний Кодекс України.

Так, гл. 61 ЦКУ регулюється порядок укладання договорів підряду на виконання різних видів робіт [5]. Аналізуючи зміст глави, можна зробити висновок, що принципове значення має матеріально визначений результат виконання роботи, саме результат має бути переданий замовникові. При цьому інтересом замовника виступає матеріальний результат дій виконавця.

Главою 65 ЦКУ регулюється порядок укладання договорів на надання послуг, згідно з якою замовника цікавить саме процес виконання дій, послуга не має матеріально вираженого результату або цей результат невід'ємний від самої дії або діяльності [5]. Також важливим є те, що послуги споживаються в процесі виконання певної дії або виконання певної діяльності.

Водночас, для потреб бухгалтерського обліку все ж таки слід спиратися на вимоги та поняття, що встановлені Податковим Кодексом України.

Слід зазначити, що в сфері інформаційних технологій така межа відмінностей між роботами та послугами є досить умовною. А це ускладнює застосування пільгових умов щодо державного контролю особливо у сфері ЗЕД, оскільки предмет договору може підлягати оскарженню контролюючими органами.

ВИСНОВКИ

Отже, можна зазначити, унесені законодавчі зміни щодо можливостей використання електронного документообігу при оформленні взаємовідносин з іноземними контрагентами значно спрощують документальне оформлення операцій з експорту послуг. Враховуючи специфіку надання окремих послуг та здійснення розрахунків з замовником – нерезидентом, скасування валютного контролю при експорті послуг (окрім транспортних та страхових) є однозначно позитивним кроком. Але слід зауважити, що попри лібералізацію законодавства саме чітке і однозначне трактування поняття «послуга» надасть можливість уникати валютного контролю при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Список використаних джерел

1. Співробітництво між Україною та країнами ЄС у 2017 році: статистичний збірник. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/06/zb_ES_2017.pdf

2. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України № 959-12 від 16.04.1991 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

3. Податковий Кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?>

4. Митний Кодекс України: Кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

5. Цивільний Кодекс України: Кодекс України від 16.03.2003 №435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

6. Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг: Закон України № 1724-VIII від 03.11.2016 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1724-19>

References

1. Statistical yearbook cooperation between Ukraine and EU countries in 2017. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2018/zb/06/zb_ES_2017.pdf (date of access: 05.11.2018). (in Ukrainian).

2. About Foreign Economic Activity: Law of Ukraine № 959-12 of 16.04.1991. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (in Ukrainian).

3. Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?> (in Ukrainian).

4. Customs Code of Ukraine: Code of Ukraine dated March 13, 2012 №4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (in Ukrainian).

5. Civil Code of Ukraine: Code of Ukraine dated March 16, 2003, № 435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (in Ukrainian).

6. On amendments to certain laws of Ukraine on elimination of administrative barriers to export of services: Law of Ukraine № 1724-VIII of 03.11.2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1724-19> (in Ukrainian).