

ПРОХАР

Наталія Вікторівна  
prohar.n@gmail.comк.е.н., доцент кафедри,  
Полтавський університет  
економіки і торгівлі

УДК 339.862: [336.741.236.2+336.226.1+657.21] (045)

ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО  
РЕГУЛЮВАННЯ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА  
ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙSPECIFICS OF STATE REGULATION,  
TAXATION AND ACCOUNTING OF  
IMPORT OPERATIONS

ГАСІЙ

Олена Володимирівна  
o.v.hasii@gmail.comк.е.н., доцент кафедри,  
Полтавський університет  
економіки і торгівлі*PROKHAR Nataliia Viktorivna – PhD in Economics, Associate Professor of department, Poltava University of Economics and Trade**HASII Olena Volodymyrivna – PhD in Economics, Associate Professor of department, Poltava University of Economics and Trade*

У статті досліджено правові аспекти державного регулювання переміщення товарів через митний кордон України, проведення попередньої оплати товарів та їх післяоплати, механізм оподаткування таких операцій, наведено бухгалтерські проведення з обліку імпорتنних операцій на досліджуваному підприємстві, електронний варіант вантажної митної декларації, розглянуто особливості відображення в обліку операцій з імпорту товарів за допомогою сучасного програмного забезпечення. Запропоновано напрями вдосконалення чинного законодавства України.

\* \* \*

В статье исследованы правовые аспекты государственного регулирования перемещения товаров через таможенную границу Украины, проведения предварительной оплаты товаров и их последующей оплаты, механизм налогообложения таких операций, приведены бухгалтерские проводки по учету импортных операций на исследуемом предприятии, электронный вариант грузовой таможенной декларации, рассмотрены особенности отражения в учете операций по импорту товаров с помощью современного программного обеспечения. Предложены направления совершенствования действующего законодательства Украины.

\* \* \*

**Introduction.** The urgency of the study of the legal aspects of the state regulation of the movement of goods across the customs border of Ukraine, the prepaid payment of goods and their postpayment, the mechanism of taxation of such transactions and the registration with the help of modern software is due to the imperfection of the current legislation of Ukraine.

The **purpose** of the article is to examine the problematic aspects of state regulation, taxation and accounting for import operations and to develop directions for optimizing methodological approaches to reflecting such transactions in accounting.

**Results.** Analyzed the norms of the current legal acts defining the specifics of taxation and accounting for import operations, provides accounting entries for the accounting of import operations in the enterprise, the electronic version of the cargo customs declaration containing the distribution of the VAT amount in proportion to the contract value of the goods.

**Conclusion.** The article substantiates the need for amendments to the Tax and Customs Code of Ukraine in order to bring them into line with Provisions of the accounting standard "Stocks", specifying the list of primary documents submitted for customs control, simplification of documentary registration of import operations and acceleration of electronic declaration, the elimination of differences in the formation of contract and customs value of goods, the inclusion of individual costs to the sales value of imported goods. The bookkeeping records of import operations are considered taking into account the developed proposals.

**Ключові слова:** зовнішньоекономічна діяльність, валютний контроль, імпорту, товари, митна вартість, оподаткування, облік

**Ключевые слова:** внешнеэкономическая деятельность, валютный контроль, импорт, товары, таможенная стоимость, налогообложение, учет

**Keywords:** foreign economic activity, currency control, import, goods, customs value, taxation, accounting

## ВСТУП

Однією з найбільш прогресивних форм міжнародного співробітництва України з іншими країнами є здійснення зовнішньоекономічної діяльності, а саме експортно-імпорتنних операцій, що забезпечують рух товарно-матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, обмін досвідом, інноваційними технологіями тощо. Крім того, зовнішньоекономічні операції є вагомою складовою частиною доходів державного бюджету, а

тому є найважливішим чинником фінансування економічних та соціальних проектів держави.

Аналіз норм чинної нормативно-правової бази України, що регулює порядок здійснення експортно-імпорتنних операцій, свідчить про неоднозначність трактування положень нормативно-правових актів, складність методичних підходів до обчислення окремих значень об'єктів оподаткування, нестабільність валютних курсів по відношенню до національної валюти України,

а отже, – до відсутності системного підходу в обліку та контролю зовнішньоекономічних операцій, що призводить до серйозних порушень суб'єктами господарювання валютного, податкового та митного законодавства. Вище викладене спричиняє необхідність вдосконалення методології обліку імпорتنих операцій та базується на спрощенні митного контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Теоретичні аспекти документального оформлення, обліку та оподаткування експортно-імпорتنих операцій висвітлені у працях науковців, серед яких Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, Т.І. Войтенко, І.В. Жиглей, Л.І. Ірха, Г.Ю. Коблянська, В.Г. Козак, Ю.М. Лисенко, І.О. Лукашова, Л.І. Лук'яненко, Т.М. Мельник, О.О. Непочащенко, Л.М. Очеретко, О.В. Сторожук, Н.В. Ульянова, Н.В. Федькевич, Р.Л. Цебень та інші.

Досліджені праці науковців висвітлюють проблеми оприлюднення переліку документів для оформлення імпорту товарів за кодами УКТ ЗЕД, складність документального оформлення таких операцій та їх непрозорість їх оподаткування, жорсткість валютного контролю, затягнення процедури електронного декларування тощо, що унеможливорює поживлення зовнішньоекономічної діяльності України.

**МЕТОЮ СТАТТІ** є розгляд проблемних аспектів державного регулювання, оподаткування й обліку імпорتنих операцій та розробка напрямів оптимізації методичних підходів до відображення в обліку таких операцій.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Вирішення поставлених у статті завдань буде здійснено за допомогою таких загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: аналізу та синтезу, індукції та дедукції, абстрагування та порівняння, моделювання, систематизації та узагальнення.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Державне регулювання здійснення імпорتنих операцій в Україні визначається наступними нормативно-правовими актами: Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI; Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI; Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII; Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII; Постанови Національного банку України від 02.01.2019 р. № 1-8; П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246.

Відповідно до ст. 53 Митного кодексу України, документами, які підтверджують митну вартість імпортованих товарів, є:

- 1) декларація митної вартості та документи, що її підтверджують, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;
- 2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;
- 3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);
- 4) якщо рахунок сплачено, – банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;
- 5) за наявності – інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та

містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

6) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

7) ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

8) якщо здійснювалося страхування, – страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування [1].

Однак, якщо митний орган сумнівається у правильності визначення митної вартості товарів, на його письмову вимогу імпортер впродовж 10 календарних днів повинен надати (за наявності) такі додаткові документи:

1) договір (угоду, контракт) із третіми особами про поставку товарів;

2) рахунки про здійснення платежів третім особам на користь продавця;

3) рахунки про сплату комісійних, посередницьких послуг;

4) виписку з бухгалтерської документації;

5) ліцензійний чи авторський договір покупця, що стосується оцінюваних товарів та є умовою продажу оцінюваних товарів;

6) каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс-листи) виробника товару;

7) копію митної декларації країни відправлення;

8) висновки про якісні та вартісні характеристики товарів, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, інформацію біржових організацій про вартість товару [1].

На думку авторів статті, Митний кодекс України потребує доопрацювання у частині зазначення конкретних назв документів, як повинні подаватися для митного контролю, а саме: банківські платіжні документи – платіжні доручення; документи, що підтверджують розрахунок митної вартості – рахунок перевізника та довідка про вартість транспортних послуг; виписка з бухгалтерської документації – конкретні назви первинних документів чи облікових регістрів, які цікаві для митниці тощо. Також є неприпустимим вживання термінів «інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару», оскільки це призводить до зловживань контролюючими органами та перевищення їх службових повноважень.

Досліджуване підприємство ТОВ «ВІЗАР ПЛ» для здійснення імпорту товарів для митного контролю надає такі документи: контракт; додаткову угоду до контракту (при зміні реквізитів для оплати чи інших істотних умов контракту); специфікацію до контракту (якщо в контракті не прописано асортимент товарів, а лише вказано загальну суму контракту); інвойс; платіжне доручення (при передоплаті за товари); прайс-лист на товари, що підлягають імпорту; експортну накладну (при замитненні товару в іноземній країні); CMR (міжнародну товарно-транспортну накладну); сертифікат якості на товари; транспортні документи перевізника; декларацію про відповідність вимогам технічних регламентів; листи-пояснення від нерезидента-продавця; переклад документів продавця українською мовою, підтверджений печаткою підприємства-імпортера.

Загалом, неоднозначність трактувань положень Митного кодексу України та неконтрольоване збільшення кількості документів, що подаються до митного контролю, є важливою перепоною у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності з наступних причин:

- зарубіжні партнери не звикли працювати з договорами (контрактами), тому їх підписання та нанесення відбитку печатки потребує додаткових психологічних вмінь українського бухгалтера та знання іноземної мови. Печатка найчастіше знаходиться у головному офісі компанії, яка має безліч структурних підрозділів (філій, ліній), розміщених територіально достатньо віддалено один від одного. Тому дооформлення документів є ускладненим;

- оформлення специфікацій та додаткових угод на кожну окрему імпорتنу поставку має аналогічні складності, описані вище;

- оформлення інвойсу взагалі покладається на українського бухгалтера у випадку невідповідності сум та кількості товарів, зазначених у рахунку-фактурі поставачальника та в інвойсі. Такі розбіжності виникають у момент завантаження автомобіля, оскільки складно передбачити асортимент товарів, що фактично буде завантажений [4, с. 123-124].

Відповідно до Податкового кодексу України [2], імпорتنі операції оподатковуються митом (ставка залежить від коду УКТ ЗЕД), ПДВ (20,0 %, 7,0 %, 0 %) та іншими податками відповідно до законодавства (акцизний податок, якщо товар є підакцизним). Зазначені платежі обчислюються від митної вартості товарів, що використовується для державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

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

Визначення митної вартості імпортованих здійснюється за такими методами:

- 1) основний – за ціною договору (контракту) стосовно товарів, які імпортуються (вартість операції);

- 2) другорядні: за ціною договору стосовно ідентичних товарів; за ціною договору стосовно подібних (аналогічних) товарів; на основі віднімання вартості; на основі додавання вартості (обчислена вартість); резервний [1].

Водночас основним методом визначення митної вартості товарів, є метод «за ціною договору» (якщо імпортер надає митниці достатньо підтверджуючих документів). Інші методи застосовуються, якщо митна вартість товарів, на думку митниці, не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу.

Дискусійним, на думку авторів, є сутність митної вартості імпортованих товарів, від якої обчислюється податкове зобов'язання з ПДВ чи мита, що підлягають сплаті до бюджету.

Відповідно до ст. 190.1 Податкового кодексу України базою оподаткування ПДВ для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [2].

Отже, договірна (контрактна) вартість товарів вказується або у контракті, або у додатку до нього – специфікації, або в інвойсі. Методика її обчислення залежить від умов поставки Інкотермс – 2010, а саме: безпосередньо контрактна вартість чи вартість, що включає додаткові витрати (вартість транспортування товару до кордону України, транспортування товару по території України до покупця тощо).

Таким чином, митна вартість товарів не завжди є договірною (контрактною) вартістю, що передбачає ускладнення при обчисленні податків і зборів. Крім того, ПДВ обчислюється, виходячи з вартості товарів, до якої включені мито та акцизний податок, що свідчить про подвійність оподаткування та завищення суми ПДВ, який сплачується до бюджету.

Суперечності також існують при визначенні первісної вартості імпортованих товарів, яка визначається на рахунку 28 «Товари» та в подальшому буде складовою частиною продажної вартості. Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», первісна вартість товарів включає: суми, що сплачуються згідно з договором поставачальнику за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати [3]. Отже, дискусійною є база для оподаткування ПДВ при продажу товарів: необхідно враховувати договірну (контрактну) вартість, регламентовану Податковим кодексом України, яка не містить додаткових витрат (транспортних послуг, послуг терміналу та брокерських послуг) чи всі складові первісної вартості відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

На думку авторів статті, економічно обґрунтованим є обчислення ПДВ не від договірної (контрактної) вартості товарів, а від вартості товарів, що включає всі понесені витрати на придбання товарів та їх доведення до стану, придатного для продажу, що відповідає вимогам П(С)БО 9 «Запаси».

Облік імпорту товарів на прикладі ТОВ «ВІЗАР ПЛ» узагальнено у табл. 1.

В інформаційній системі «1С: Підприємство – Управління торговим підприємством для України, редакція 1.2» вантажна митна декларація міститиме суму ПДВ, що відноситься на вартість придбаних товарів. При цьому ПДВ розподіляється між видами товарів пропорційно до їх вартості (рис. 1).

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження особливостей державного регулювання, оподаткування та обліку імпорتنих операцій дає підстави для наступних висновків. Чинне законодавство України стосовно імпорту товарів містить окремі суперечності та норми, що можна розуміти й трактувати неоднозначно, що призводить до порушення законодавства платниками податків та перевищення повноважень контролюючими органами. Тому авторське бачення вдосконалення чинної нормативно-правової бази полягає в наступному:

- уточнення окремих норм Митного кодексу України стосовно подання імпортерами документів для митного контролю з врахуванням пропозицій авторів забезпечить прозорість електронного декларування;

Таблиця 1

## Облік імпорту товарів по ТОВ «ВІЗАР ПЛ» за квітень 2019 р.

| Зміст операції                                                                                                                  | Д <sup>т</sup> | К <sup>т</sup> | Сума, грн. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|------------|
| 1. Списано банком з поточного рахунку підприємства суму грошових коштів для купівлі іноземної валюти (2800 €, курс - 30,833400) | 333            | 311            | 86333,52   |
| 2. Переведено суму списаних грошових коштів для зарахування на транзитний рахунок банку 29003179 (2800 €, курс - 30,451947)     | 334            | 333            | 85265,45   |
| 3. Списано з поточного рахунку комісію за купівлю іноземної валюти (0,5 %)                                                      | 92             | 333            | 429,52     |
| 4. Відображено негативну курсову різницю при купівлі валюти                                                                     | 942            | 333            | 638,55     |
| 5. З поточного рахунку сплачено за переказ коштів в іноземній валюті (25,0 \$)                                                  | 92             | 311            | 672,23     |
| 6. Зараховано кошти в іноземній валюті на валютний рахунок підприємства (2800 €, курс - 30,451947)                              | 312            | 334            | 85265,45   |
| 6. З валютного рахунку перераховано аванс іноземному постачальнику (2800 €, курс - 30,451947)                                   | 3712           | 312            | 85265,45   |
| 7. З поточного рахунку сплачено передоплату за митне оформлення                                                                 | 641            | 311            | 21000,00   |
| 8. Оприбутковано товар, що надійшов від іноземного постачальника (2203 €, курс - 30,2427740)                                    | 281            | 632            | 66624,83   |
| 9. Проведено взаємозалік заборгованості за виданим авансом                                                                      | 632            | 3712           | 66624,83   |
| 10. Включено до вартості товарів ПДВ, що сплачений митниці                                                                      | 281            | 641            | 20524,97   |
| 11. Включено до вартості товарів вартість послуги з перебування транспортного засобу з вантажем в зоні митного контролю         | 281            | 631            | 350,00     |
| 12. Включено до вартості товарів вартість послуги брокера з митного оформлення товарів                                          | 281            | 631            | 1500,00    |
| 13. Включено до вартості товарів вартість послуги з транспортування товарів                                                     | 281            | 631            | 46454,00   |

1С:Підприємство - Управление торговим предприятием для Украины, редакция 1.2

Файл Правка Операции Справочники Документы Отчеты Сервис Окна Справка

Перекладати інтерфейс

ГТД по импорту: Проведен

Дт: 15.04.2019 21:14:47

Номер: 0000000001

Организация: ТОВ "ВІЗАР ПЛ"

Танкожия: Волинська митниця ДФС

Поставщик: FALK RECYCLING

Отразить в: ☒ упр. учете ☒ бух. учете

☒ Документ оформлен в электронном виде

Договор с танкожией: Договор митного оформлення

Договор пост.: Основной договор

Основные Разделы ГТД Дополнительно Счета учета расчетов Счета учета прочие

Танкожия стоимость: 102 624,88 Ставка пошлины: 0,00 Пошлина: 0,00

Ставка акциза: 0,00 Акциз: 0,00

Ставка НДС: 20% НДС: 20 524,97

Товары по разделу 1 (11 поз.) Оборудование по разделу 1 (0 поз.)

| N | Номенклатура                                         | Серия номенк... | Количество | Ед. | К.    | Фактурная ст... | Сумма пошлин... | Сумма акциза | Сумма НДС | Документ п... | Заказ покуп... | Счет учета |
|---|------------------------------------------------------|-----------------|------------|-----|-------|-----------------|-----------------|--------------|-----------|---------------|----------------|------------|
| 1 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0376-2019 |                 | 86,000     | м2  | 1,000 | 20 950,34       |                 |              | 6 409,98  | Поступлени... |                | 281        |
| 2 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0357-2019 |                 | 28,000     | м2  | 1,000 | 2 984,29        |                 |              | 913,05    | Поступлени... |                | 281        |
| 3 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0473-2019 |                 | 27,000     | м2  | 1,000 | 2 877,71        |                 |              | 880,44    | Поступлени... |                | 281        |
| 4 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0350-2019 |                 | 40,000     | м2  | 1,000 | 4 263,27        |                 |              | 1 304,35  | Поступлени... |                | 281        |
| 5 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0354-2019 |                 | 58,000     | м2  | 1,000 | 6 181,75        |                 |              | 1 891,32  | Поступлени... |                | 281        |
| 6 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0340-2019 |                 | 11,000     | м2  | 1,000 | 2 679,77        |                 |              | 819,88    | Поступлени... |                | 281        |
| 7 | Сендвіч-панель стельовий, брак, неконцил., 0358-2019 |                 | 38,000     | м2  | 1,000 | 9 257,39        |                 |              | 2 832,31  | Поступлени... |                | 281        |

Всего (грн): 67 085,64 Пошлина (грн): Акциз (грн): НДС (грн): 20 524,97

Комментарий:

Поступления товаров и услуг Покупка, комиссия, На... Структура подчиненности д... ГТД по импорту: Проведен

Для одержання підказки натисніть F1

пуск Стаття оподаткування... 1С:Підприємство - У... EN 18:59

Рис. 1. Розподіл суми ПДВ у програмі «1С: Підприємство – Управління торговим підприємством для України, редація 1.2»

– спрощення процедури митного оформлення імпорту товарів через скорочення кількості поданих документів для митного контролю є запорукою зміцнення партнерських відносин між Україною та країнами ЄС;

– усунення розбіжностей у Митному та Податковому кодексах України, а також в П(С)БО 9 «Запаси» стосовно формування митної вартості імпортованих товарів, включення окремих складових до первісної вартості придбаних товарів, що були імпортовані в Україну, для достовірного і правильного розрахунку податків і зборів забезпечить поповнення державного бюджету та виконання ним його соціальних функцій.

Список використаних джерел

1. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. Прохар Н.В. Оподаткування імпортих операцій юридичних осіб: проблеми та напрями вирішення. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми теорії та практики: матеріали Міжннар. наук.-практ. інтернет-конф. (Полтава, 21-22 трав. 2018 р.). Полтава: ПУЕТ, 2018. С. 122-125.

**References**

1. Customs Code of Ukraine vid 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).
2. Tax Code of Ukraine vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).
3. Accounting Standards 9 "Inventories" dated 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (in Ukrainian).
4. Prokhar N.V. Taxation of import operations of legal entities: problems and directions of decision. Accounting and analytical support for enterprise management: problems of theory and practice: materials of International science and practice internet-conference (Poltava, May 21-22, 2018). Poltava: PUET, 2018. pp. 122-125.