

УДК 339.565:[336.221+657](477)

Тенюх З.І.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку й аудиту**Львівського національного університету імені Івана Франка***ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРУ НЕРЕЗИДЕНТУ
У МИТНОМУ РЕЖИМІ РЕЕКСПОРТУ: ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ****RETURNING OF COMMODITY TO NONRESIDENT
IN CUSTOM REGIME OF RE-EXPORT: ACCOUNTING AND TAXATION****АНОТАЦІЯ**

У статті розкрито сутність митного режиму реекспорту та висвітлено особливості його застосування. З'ясовано порядок оподаткування реекспортних операцій та виявлено суперечності та неузгодженості норм вітчизняного законодавства стосовно оподаткування таких операцій ПДВ. Розглянуто механізм відображення в обліку повернення товарів нерезиденту у митному режимі реекспорту.

Ключові слова: облік, оподаткування, митний режим, імпорт, експорт, реекспорт, митні платежі, курсова різниця, монетарна заборгованість.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыта сущность таможенного режима реэкспорта и отражены особенности его применения. Выяснен порядок налогообложения реэкспортных операций и обнаружены противоречия и несогласованности норм отечественного законодательства относительно налогообложения таких операций НДС. Рассмотрен механизм отображения в учете возвращения товаров нерезиденту в таможенном режиме реэкспорта.

Ключевые слова: учет, налогообложение, таможенный режим, импорт, экспорт, реэкспорт, таможенные платежи, курсовая разница, монетарная задолженность.

ANNOTATION

In the article essence of the custom mode of re-export is exposed and the features of his application are reflected. It was found the taxation of re-export operations and found contradictions and inconsistencies norms of national legislation concerning the taxation of such transactions to VAT. The mechanism of reflection is considered in the account of returning of commodities to the non-resident in the custom mode of re-export.

Keywords: accounting, taxation, custom mode, import, export, re-export, custom payments, exchange rate difference, monetary debt.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання практично неможливо здійснювати успішну господарську діяльність без залучення у різних формах зарубіжних партнерів. Зовнішньоекономічні зв'язки вітчизняних підприємств з кожним роком зростають, однак сьогодні в умовах спаду вітчизняної економіки та різкої девальвації національної валюти, що стає головною причиною невиконання підприємствами зобов'язань перед нерезидентами, особливо актуальними є питання повернень товарів у сфері зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД). Окрім повернень товарів внаслідок фінансових труднощів, що призводять до неможливості проведення розрахунків з іноземним контрагентом, або труднощів із подальшою реалізацією придбаних у нерезидента товарів, товари або їх частина можуть повертатися і при

виявленні браку або ж якщо поставлено товари неналежної комплектації тощо. У таких випадках ввезений раніше товар підлягає вивезенню за межі митної території України, що створює низку труднощів, а також додаткових витрат, пов'язаних з перетином товарами кордону. Зокрема, при поверненні товарів нерезиденту, резидент зобов'язаний виконати всі вимоги митних органів щодо митного оформлення вивезення товарів та сплатити відповідні митні платежі. Окрім того, необхідно здійснити й певні коригування в обліку, адже товари, що повертають нерезиденту, було оприбутковано. Усі ці аспекти зумовлюють актуальність обраного напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання обліку зовнішньоекономічної діяльності ґрунтовно досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, І.А. Волкова, Г.М. Воляник, Н.І. Гордієнко, І.В. Жиглей, Л.О. Кадуріна, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, О.О. Маслак, О. В. Небильцова, В. М. Пархоменко, М.В. Реслер, М.С. Стрельникова та ін. Однак питання обліку реекспортних операцій у науковій літературі детально не розглянуті, оскільки, в більшості випадків, цікавлять бухгалтерів-практиків, а тому висвітлюються переважно у фахових виданнях. Зокрема, проблеми обліку та оподаткування реекспортних операцій у своїх працях досліджували: О.Б. Целуйко та З.Я. Омельницька (редактори бухгалтерського тижневика «Баланс»), Л. Солошенко (податковий експерт фахового видання «Податки і бухгалтерський облік»), Т. Войтенко, Н. Курган (провідні експерти фахового видавництва «Фактор» з досвідом практичної роботи головним бухгалтером) та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи напрацювання науковців та експертів, варто зауважити, що подальшого дослідження вимагає низка питань, пов'язаних з мінімізацією витрат, пов'язаних з поверненням товарів нерезиденту, а також вирішення наявних проблемних питань в оподаткуванні таких операцій, викликаних неоднозначним трактуванням норм вітчизняного законодавства або ж суперечністю окремих нормативно-правових актів.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження проблемних аспектів та обмежень у застосуванні митного режиму реекспорту при поверненні товарів нерезиденту, висвітлення порядку відображення в обліку та оподаткування реекспортних операцій для розробки практичних рекомендацій щодо усунення існуючих прогалин в системі оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні поняття реекспорту не є новим у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Професор Ф.Ф. Бутинець трактує реекспорт як продаж іноземним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності та вивезення за межі України товарів, раніше імпортованих на територію України. Митний режим реекспорту передбачає вивезення товарів, за якого не стягуються митні платежі та не застосовуються заходи економічної політики [1, с. 276].

Такої ж думки дотримується і Л.О. Кадуріна, яка наводить таке визначення реекспорту: «реекспорт – це вивезення за межі України та продаж іноземним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності товарів, раніше імпортованих на територію України» [2, с. 364]. При цьому перед реекспортом товарів має передувати фактичне завезення товарів в Україну.

Більшість підручників з обліку ЗЕД опубліковані упродовж 2000–2011 років, а тому містять визначення, що наведене у чинному на той час Митному кодексі України (далі – МКУ) № 92 від 11.07.2002. Зокрема, згідно із ст. 196 цього кодексу, реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк з моменту їх ввезення на митну територію України вивозяться з цієї території в режимі експорту [3, ст. 196].

Як бачимо, таке визначення є більш чіткішим, ніж розглянуті вище, оскільки містить певні уточнення, зокрема: 1) товари, що вивозяться, мають походити з інших країн; 2) товари мають бути вивезені у встановлений законодавством строк. Однак визначення не містить інформації щодо застосування чи не застосування заходів нетарифного регулювання, а також щодо оподаткування реекспортних операцій. Далі, у ст. 199 МКУ № 92, зазначено, що до товарів, що реекспортуються, не застосовуються заходи нетарифного регулювання, окрім випадків, визначених законом. А от оподаткування товарів, що реекспортуються, регулюється виключно податковими законами України [3, ст. 198].

Згідно з чинним на сьогодні МКУ № 4495 від 13.03.2012, реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізних мит та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [4, ст. 85].

Таке визначення значно відрізняється від попереднього, оскільки чітко визначає, що заходи

нетарифного регулювання ЗЕД не застосовуються і вивізні мито не сплачується. Зауважимо, що існують певні особливості оподаткування митними платежами у митному режимі реекспорту, що буде розглянуто нижче.

Порядок застосування митного режиму реекспорту регламентовано главою 16 МКУ. У митний режим реекспорту можуть бути поміщені виключно ті товари, що мали статус іноземних. У свою чергу, іноземні товари – товари, що не є українськими, а також товари, що втратили митний статус українських товарів відповідно до МКУ. Українські товари – товари: а) які повністю отримані (вироблені) на митній території України та які не містять товарів, ввезених із за меж митної території України. Якщо товари повністю отримані на митній території України з товарів, які не перебувають у вільному обігу на території України, то вони не мають статусу українських товарів; б) ввезені на митну територію України та випущені для вільного обігу на цій території [4].

Застосування митного режиму реекспорту можливе за умови ідентифікації митним органом товарів як раніше ввезених. Засоби ідентифікації наведено у ст. 326 МКУ, наприклад: маркування, пломбування, печатки, ідентифікаційні знаки, проставляння штампів, взяття проб і зразків, складання опису товарів, виготовлення фотографій, використання товаросувідної документації тощо.

Отже, згідно зі ст. 86 МКУ № 4495, митний режим реекспорту може бути застосований до товарів, які при ввезенні на митну територію України мали статус іноземних та:

1) після ввезення на митну територію України перебували під митним контролем та не були поміщені у митний режим (у т.ч. у зв'язку з обмеженнями чи заборонами щодо ввезення таких товарів на митну територію України);

2) були поміщені у митний режим тимчасового ввезення та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, а також змін, що допускаються у разі використання таких товарів у митному режимі тимчасового ввезення;

3) були поміщені у митний режим переробки на митній території та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, або у вигляді продуктів їх переробки;

4) були поміщені у митний режим митного складу та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання;

5) були поміщені у митний режим імпорту і повертаються нерезиденту – стороні зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у цей режим, у зв'язку з невиконанням умов цього договору або з інших обставин, що перешкоджають його виконанню, якщо ці товари:

а) вивозяться протягом шести місяців з дати поміщення їх у митний режим імпорту;

б) перебувають у тому самому стані, в якому вони були ввезені в Україну, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок якої були виявлені недоліки, що спричинили реекспорт товарів;

6) визнані помилково ввезеними на митну територію України.

У митний режим реекспорту також поміщуються товари, що перебували у митному режимі вільної митної зони, безмитної торгівлі та вивозяться за межі митної території України [4, ст. 86].

У встановлених законодавством випадках необхідно отримувати дозвіл на реекспорт (п. 3 ч. 4 ст. 86 МКУ). Перелік товарів іноземного походження, реекспорт яких з території України вимагає отримання дозволу, наведено у додатку 1 до наказу Міністерства економіки України від 18.03.09 р. № 222 [5].

Таким чином, митним кодексом передбачено низку обмежень щодо поміщення товарів у митний режим реекспорту, зокрема щодо незмінності їх стану, а щодо товарів, які повертаються внаслідок невиконання умов договору ще й обмеження щодо терміну їх вивезення, зокрема протягом шести місяців. Зауважимо, якщо умови реекспорту не дотримуються, то повернення товарів відбувається в режимі експорту з оподаткуванням у встановленому порядку.

Для поміщення товарів у митний режим реекспорту необхідно подати митному органу: 1) документи на такі товари; 2) документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів; 3) дозвіл на реекспорт товарів у випадках, встановлених законодавством [4, п. 4 ст. 86].

З'ясувавши сутність митного режиму реекспорту та умови його застосування, зупинимося саме на поверненні товарів внаслідок невиконання умов договору (п. 5 ч.1 ст. 86 МКУ), що обумовлено темою дослідження.

Проаналізувавши норми МКУ, можемо стверджувати, що до товарів, що реекспортуються внаслідок невиконання умов договору, застосовується особливий порядок оподаткування митними платежами. Нагадаємо, що, згідно зі ст. 4 МКУ, до митних платежів належать: а) мито; б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); в) ПДВ із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [4, ст. 4]. Зокрема, при поверненні нерезиденту товарів у митному режимі реекспорту такі товари:

1. Звільняються від сплати ввізного мита (п. 2 ч. 1 ст. 283 МКУ). При цьому суми ввізного мита, сплачені раніше при їх імпорті, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам у встановленому порядку [4, ст. 89].

2. На загальних підставах обкладаються акцизним податком та ПДВ згідно Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [4, ст. 89]. Тобто реекспорт таких товарів обкладається ПДВ за ставкою 0% (п. 206.5, п.п. «б» п.п. 195.1.1 ПКУ), а акцизний податок не сплачується, оскільки, згідно з ПКУ, об'єктом оподаткування акцизним податком є лише ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України (п.п. 213.1.3 ПКУ), а не їх вивезення [6].

Варто також зазначити, що повернення товарів внаслідок невиконання умов договору є єдиною операцією реекспорту, яка підлягає обкладенню ПДВ за нульовою ставкою, а також при якій відбувається повернення сплаченого при імпорті цих товарів мита. Усі інші види реекспортних операцій звільнено від сплати ПДВ згідно з п. 206.5 ПКУ, а також від сплати ввізного мита і заходів нетарифного регулювання відповідно до ст. 85 та 283 МКУ.

Якщо умови реекспорту не дотримуються, то вивезення товару відбувається в режимі звичайного експорту з оподаткуванням у встановленому порядку. Зокрема, сплачується вивізне мито, а сума сплаченого за ці товари ввізного мита не повертається. При цьому вивезення товарів обкладається ПДВ за ставкою 0%, а акцизний податок не сплачується.

Таким чином, можна сказати, що реекспорт – більш дешевий митний режим при поверненні товарів нерезиденту, оскільки вивізне мито не сплачується, а ввізне мито підлягає поверненню. Проте, щоб вивезти товари у цьому режимі, треба дотримати всі умови, передбачені МКУ. Однак незалежно від того, чи повертаються товари в митному режимі реекспорту чи експорту, можуть також виникнути додаткові витрати, пов'язані зі сплатою митного збору та оплатою послуг митного брокера. Тому в будь-якому випадку повернення товару нерезиденту призведе до виникнення додаткових витрат.

Перейдемо до практичних аспектів повернення товарів нерезиденту, а саме правил оподаткування податком на прибуток і ПДВ.

У податковому обліку собівартість товарів визнають витратами лише при реалізації. Оскільки безпосередньо при отриманні товару витрати не визнаються, то і повернення товару на податкові витрати у покупця не впливає. Зауважимо, що до первісної вартості товарів (собівартості) також включається сума ввізного мита, плати за митне оформлення та вартість послуг митного брокера. Однак оскільки ці складові первісної вартості до податкових витрат не потрапили (були включені до собівартості), то при поверненні товару жодних коригувань за ними здійснювати не потрібно. У цьому разі такі витрати при поверненні товарів резидент має пра-

во віднести до податкових витрат як суми, які не компенсуються платнику податків. Якщо раніше сплачене ввізне мито після реекспорту буде відшкодовано резиденту, то сума відшкодування не є доходом, оскільки не включалася до податкових витрат [7, с. 17].

Як вже було зазначено, операції з повернення (вивезення) товарів як у митному режимі експорту, так і в митному режимі реекспорту обкладається ПДВ за ставкою 0%. Податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 0% виникають на дату фактичного вивезення товарів, підтвердженого митною декларацією (п.п. «б» п. 187.1, п.п. 195.1.1 ПКУ). А от питання щодо податкового кредиту з ПДВ, відображеного раніше при імпорті, при поверненні товару нерезиденту внаслідок невиконання умов договору досі не врегульовані.

Нагадаємо, що при імпорті товарів резидент сплачує суму «ввізного» ПДВ на дату оформлення митної декларації (п. 187.8 ПКУ) та включає його до податкового кредиту на дату сплати ПДВ на підставі оформленої відповідно до вимог законодавства митної декларації (п. 198.2 ПКУ). Оскільки товар був придбаний для використання у господарській діяльності в оподатковуваних ПДВ операціях, то норми ПКУ щодо права на податковий кредит резидентом дотримані повністю (п. 198.3 ПКУ). Відповідно, сума сплаченого ПДВ при імпорті правомірно віднесена до податкового кредиту. При поверненні товару нерезиденту виникає питання чи потрібно коригувати визначений при імпорті податковий кредит з ПДВ чи залишити його у складі податкового кредиту.

Звичайний механізм коригування, який застосовують при поверненні товарів у відносинах між резидентами згідно з п.192.1 ПКУ, застосувати не можна. Адже п.192.1 ПКУ передбачає коригування податкового кредиту у покупця, яке пов'язане з коригуванням податкових зобов'язань у постачальника. Проте при імпорті товарів податкові зобов'язання з ПДВ виникають у покупця-резидента і право на податковий кредит виникає на дату сплати ПДВ теж у покупця-резидента. Норми щодо коригування ввізного ПДВ через повернення імпортованих товарів (коли постачальник є нерезидентом) ПКУ не містить. Відсутність прямої норми в ПКУ допускає двоякий підхід стосовно податкового кредиту імпортера.

Представники фіскальної служби вважають, що коригування податкового кредиту за «ввізним» ПДВ необхідно здійснювати, оскільки товари повертаються нерезиденту, а отже, не будуть використані платником податків в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності. Така думка наведена у листі ДПСУ від 21.12.2012 р. № 7541/0/61-12/15- 3115 [8], а також у консультації на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в підкатегорії 101.08. При цьому представники фіскальної служби посилаються на п. 192.1 ПКУ, який ре-

гламентує ПДВ-коригування між резидентами і, відповідно, не стосується зовнішньоекономічних операцій.

У наступних роз'ясненнях представники фіскальної служби пропонують коригувати податковий кредит шляхом нарахування податкових зобов'язань за той звітний період, у якому відбулося повернення товарів. Зокрема, у загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в підкатегорії 101.10 є роз'яснення, що коли повертається ще не сплачений імпортований товар, то це безоплатне постачання. Від такого постачання немає доходу, а отже, товари не використані платником податків у господарській діяльності. Тому платник податків (імпортер) втрачає право на податковий кредит з ПДВ і зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за основною ставкою, виходячи з ціни придбання товарів, але не нижче митної вартості товарів, з якої були нараховані податки і збори при їх митному оформленні [9, с. 236; 10].

Ми не підтримуємо позицію представників фіскальної служби, а погоджуємося з провідними експертами фахових видань України у галузі бухгалтерського обліку і оподаткування [7; 9; 10; 11], які одностайно доводять, що підстав коригувати податковий кредит з ПДВ немає. Подамо думку експертів.

По-перше, безоплатне постачання товарів передбачає, що покупець не оплачує вартість товару з врахуванням ПДВ, а у нашому випадку «ввізний» ПДВ був сплачений при митному оформленні імпорту товарів і норми ПКУ не регламентують порядок його відшкодування імпортеру при поверненні товарів нерезиденту. Разом з тим у п. 201.12 ПКУ передбачено, що при імпорті товарів належним чином оформлена митна декларація є документом, що підтверджує сплату ПДВ і засвідчує право на податковий кредит з ПДВ. При цьому згідно з п. 198.2 ПКУ датою виникнення права на податковий кредит з ПДВ є дата сплати податкового зобов'язання з ПДВ, тобто дата подання митної декларації для митного оформлення. Відповідно, відсутні підстави для коригування податкового кредиту з ПДВ.

З іншого боку, погоджуємося з З.Я. Омельницькою, що у досліджуваному випадку взагалі не можна говорити про безплатне постачання товарів. Адже договором купівлі-продажу спочатку передбачена оплата. Тому нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ на такий підставі – неправомірно.

По-друге, п. 188.1 ПКУ не регламентує базу оподаткування ПДВ при поверненні раніше імпортованих товарів.

По-третє, вивезення товарів, як зазначалося, – це операція (експорту або реекспорту), що обкладається ПДВ за ставкою 0%, а отже є оподаткованою операцією у межах господарської діяльності. Відповідно, необхідна умова для збереження податкового кредиту дотримується.

Таким чином, роз'яснення представників фіскальної служби легко спростувати, а тому раніше відображений податковий кредит за «ввізним» ПДВ у платника податків повинен зберігатися і підстав для його коригування не виникає. Утім, для більш безпечного вирішення окресленої проблеми імпортеру варто звернутися до органів Державної фіскальної служби за індивідуальною консультацією згідно зі с. 52, 53 ПКУ.

У бухгалтерському обліку операції з придбання імпортованих активів відображають за правилами П(С)БО 7 і П(С)БО 9, в яких встановлено порядок формування первісної вартості таких активів, а також П(С)БО 21.

Для відображення розрахунків з постачальником за поставлені активи застосовують субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», за кредитом якого відображають заборгованість за отримані, але не оплачені активи, а за дебетом – погашення такої заборгованості. За умови наступної оплати імпортованих товарів грошовими коштами, цей рахунок

є монетарною статтею балансу і відповідно до П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» така кредиторська заборгованість перераховується за офіційним курсом НБУ на дату балансу і на дату здійснення розрахунків, тобто визначається курсова різниця, яка відноситься до доходів або витрат підприємства. Нагадаємо, що курсові різниці розраховують або в межах господарської операції (див. табл. 1), або щодо всієї монетарної статті – за вибором підприємства.

У разі придбання активів на умовах передоплати облік розрахунків з постачальником ведуть на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами», за дебетом якого відображають суми виданих авансів, а за кредитом – відображають погашення дебіторської заборгованості за виданими авансами. Така дебіторська заборгованість нерезидента є немонетарною, оскільки її погашення відбудеться шляхом постачання активів, а тому курсові різниці щодо неї не визнають ні на дату погашення, ні на дату балансу.

Нагадаємо також, що податкові зобов'язання при ввезенні товарів на митну територію Укра-

Таблиця 1

Облік повернення товару нерезиденту у митному режимі реекспорту

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, €/грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
1	4.03. Перераховано часткову передоплату нерезиденту за товар (курс НБУ – 29,88 грн/€)	371	312	€12 000 358 560	–	–
2	Відображено курсову різницю по валюті на дату розрахунків: $12\ 000 (29,88 - 30,00) = -1440$ Списано курсову різницю на фінансовий результат	945	312	1 440	–	1 440
		791	945	1 440	–	–
3	31.03. На дату балансу відображено курсову різницю по валюті: $11\ 000 (30,16 - 30,00) = +1760$ Списано курсову різницю на фінансовий результат	312	714	1760	1760	–
		714	791	1760	–	–
13.04 Імпорт товару. Сплачено при ввезенні товару (курс НБУ – 30,14 грн./€):						
4	– ввізне мито: $22\ 000\ € \cdot 30,14 \cdot 0,1$	642	311	66 308	–	–
5	– Нараховано «ввізний» (імпортний) ПДВ: $(€22\ 000 \cdot 30,14\ \text{грн} + 66\ 308) \cdot 20\%$	644	641	145 877,6	–	–
6	Сплачено нарахований ПДВ	641	311	145 877,6	–	–
7	Оплачено плату за митне оформлення товару	377	311	950	–	–
8	Оплачено послуги митного брокера	371	311	1 100	–	–
9	Оприбутковано товар за курсом НБУ на дату:					
	– перерахування передоплати у сумі €12 000 (курс НБУ – 29,88 грн/€)	281	632	€22 000 358 560 + 301 400 = 659 960	–	–
	– оприбуткування товару – у розмірі частини товару, що залишилася неоплаченою в сумі €10 000 (курс НБУ – 30,14 грн/€)					
10	Відображено залік заборгованостей із нерезидентом на суму раніше сплаченого авансу	632	371	358 560	–	–
Включено до первісної вартості товару:						
11	– ввізне мито	28	642	66 308	–	–
12	– вартість послуг митного брокера залік заборгованостей із митним брокером	28	685	1100	–	–
		685	371	1100	–	–
13	– плату за митне оформлення товару	28	377	950	–	–
14	Віднесено до складу податкового кредиту суму сплаченого «ввізного» ПДВ	641	644	145 877,6	–	–
15	31.04. На дату балансу відображено курсову різницю по валюті: $11\ 000 (30,26 - 30,16) = 1100$ Списано курсову різницю на фінансовий результат	312	714	1100	1100	–
		714	791	1100	–	–
16	Відображено курсову різницю по кредиторській заборгованості: $10\ 000 (30,26 - 30,14) = +1\ 200$ Списано курсову різницю на фінансовий результат	945	632	1 200	–	1200
		791	945	1 200	–	–

Продовження таблиці 1

13.05 Повернення товару у митному режимі реекспорту (курс НБУ – 30,02 грн./€):						
17	Повернено товар нерезиденту: – у сумі €12 000 за курсом НБУ – 29,88 грн/€	632	281	€12 000 358 560	–	–
18	– у сумі €10 000 за курсом НБУ – 30,14 грн/€ Зауважимо, що заборгованість стає немонетарною	632	281	€10 000 301 400	–	–
	Відкориговано методом «червоне сторно» витрати за раніше відображеною курсовою різницею за монетарною заборгованістю на дату балансу у зв'язку з перекваліфікацією заборгованості на немонетарну	945 791	632 945	1 200 1 200	–	-2200
19	Відображено курсову різницю по монетарній заборгованості, що виникла на дату повернення товару нерезиденту: $12\ 000 (30,02 - 29,88) = 1680$	632	714	1 680	1680	–
20	Сплачено плату за митне оформлення Включено плату за митне оформлення до витрат	377 949	311 377	600 600	– –	– 600
21	Списано на витрати плату за митне оформлення, сплачену при імпорті товару	949	281	850	–	750
22	Списано на витрати вартість послуг митного брокера, сплачених при імпорті товару	949	281	1100	–	2100
23	Списано ввізне мито Отримано повернене мито	377 311	281 377	66 308 66 308	–	–
24	Списано на фінансовий результат: – витрати – дохід від курсової різниці	791 714	949 791	2 550 1680	–	–
25	17.05 Повернено нерезидентом часткову передоплату за товар (курс НБУ – 29,62 грн/€) *	312	632	\$12 000 355 440	–	–
26	Відображено курсову різницю, що виникла на дату повернення оплати нерезидентом: $12\ 000 (29,62 - 30,02) = - 1200$ Списано курсову різницю на фінансовий результат	945	632	4 800	–	4800
		791	945	4 800	–	–
27	31.05 На дату балансу відображено курсову різницю по валюті: $11\ 000 (30,22 - 30,26) = - 440$ $12\ 000 (30,22 - 29,62) = + 7200$	945	312	440	–	440
		312	714	7 200	7 200	–
28	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	7 200	–	–
		791	945	440	–	–

* Не будемо розглядати порядок зарахування іноземної валюти на розподільчий рахунок та її обов'язковий продаж на наступний день в обсязі 75%

їни виникають на дату подання митної декларації для митного оформлення. Відповідно при сплаті попередньої (авансової) оплати вартості товарів, що імпортуються, обов'язок з нарахування податкових зобов'язань з ПДВ не виникає (п. 187.11 ПКУ). Отже, загальноприйняте правило першої події при імпорті товарів не застосовується. При цьому базою оподаткування ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України є договірна вартість, але не нижче митної вартості товарів, визначеної відповідно до вимог МКУ, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [6, п. 190.1]. Для цілей визначення податкових зобов'язань зі сплати митних платежів застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений НБУ, що діє на 0 годин дня подання митної декларації [6, ст. 39.1].

Після повернення вже оплаченого товару нерезиденту виникає монетарна дебіторська заборгованість нерезидента перед імпортером, яка підлягатиме перерахунку на дату балансу і на дату погашення заборгованості нерезидентом. Якщо ж відбувається повернення нерезиденту ще неоплаченого товару, відбувається перекваліфікація монетарної кредиторської заборгованості імпортера на немонетарну заборгованість.

Тому, якщо за такою заборгованістю розраховувалася курсова різниця на дату балансу, її необхідно відкоригувати методом «червоне сторно».

Доходи і витрати від курсових різниць, що виникли раніше при імпорті товарів при їх поверненні нерезиденту внаслідок невиконання умов договору коригувати не потрібно (крім курсових різниць по заборгованості, яка змінила свій статус з монетарної на немонетарну), оскільки вони виникли внаслідок операцій з валютою і відношення до товару не мають.

Бухгалтерський облік реекспортних операцій розглянемо на умовному прикладі (табл. 1). Підприємство за зовнішньоекономічним договором придбало товар на суму € 22 000. На балансі підприємства обліковується валюта у сумі 23000 € за курсом НБУ 30,00 грн/€. За умовами договору 4.03. нерезиденту перераховано часткову передоплату за товар у розмірі 12000 € (курс НБУ – 29,88 грн/€). Товар у повному обсязі отримано 13.04. Курс НБУ на дату подання митної декларації для митного оформлення (на 0 годин відповідної доби) – 30,14 грн/€. Митний збір становив 950 грн. Вартість послуг митного брокера (брокер не є платником ПДВ) – 1100 грн. Мито – 10%.

Покупець повернув товар нерезиденту 13.05. через невідповідність якісним характеристикам

у режимі реекспорту (курс НБУ – 30,02 грн/€). Митний збір становив 600 грн. Нерезидент повернув передоплату 17.05. (курс НБУ – 29,62 грн/€). Курс НБУ на 31.03. на 14 годин – 30,16 грн/€. Курс НБУ на 30.04. на 14 годин – 30,26 грн/€. Курс НБУ на 31.05. на 14 годин – 30,262 грн/€.

Висновки. Отже, повернення товарів нерезиденту може здійснюватися у митному режимі експорту чи реекспорту. Проаналізувавши норми митного і податкового законодавства, з'ясовано, що реекспорт – більш дешевий митний режим повернення товарів нерезиденту, оскільки сплачене при імпорті ввізне мито підлягає поверненню. Проте щоб вивезти товари в цьому режимі, треба дотриматися усіх умов, що передбачені МКУ, зокрема щодо незмінності стану товарів, що вивозяться, та термін їх вивезення не має перевищувати шести місяців. Однак, незалежно від обраного митного режиму повернення товару нерезиденту призведе до виникнення додаткових витрат. Для мінімізації витрат рекомендуємо імпортерам включати до контракту умову про відшкодування нерезидентом усіх фактичних витрат на повернення товару внаслідок невиконання умов договору, а також передбачати штрафні санкції, сума яких покрила б податкові ризики, зокрема, суму «ввізного» ПДВ.

З метою врегулювання неоднозначного трактування норм вітчизняного законодавства з приводу податкового кредиту з ПДВ, відображеного раніше при імпорті, необхідно внести зміни до ПКУ та законодавчо закріпити право імпортера на податковий кредит з ПДВ у разі повернення товару нерезиденту. Це дозволить уникнути в майбутньому штрафних санкцій через неоднозначне трактування норм податкового законодавства або ж витрат на проведення судових спорів з цього приводу. Перспективним напрямом подальших досліджень є вивчення проблемних аспектів повернення товарів у митному режимі реімпорту, адже неоднозначне трактування норм

податкового законодавства має місце і у цій сфері оподаткування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2001. – 544 с.
2. Кадуріна Л.О., Стрельнікова М.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації: навч. посіб. / Кадуріна Л.О., Стрельнікова М.С. – К.: ЦУЛ, 2007. – 606 с.
3. Митний кодекс: Закон України від 11.07.2002 № 92-IV [Втрапив чинність від 01.06.2012] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/mitnij_kodeks_ukraini.htm.
4. Митний кодекс: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Про оприлюднення Переліку товарів іноземного походження, реекспорт яких з митної території України потребує надання митним органам дозволу Міністерства економіки України: Наказ Міністерства економіки України від 18.03.2009 № 222 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://meold.kmu.gov.ua/minec/control/uk/publish/article?art_id=165317&cat_id=48288.
6. Податковий Кодекс: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
7. Солошенко Л. Повернення товарів у ЗЕД: облікові особливості / Солошенко Л. // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 32. – С. 12-21.
8. Лист ДПСУ від 21.12.2012 р. № 7541/0/61-12/15-3115 // «Податки та бухгалтерський облік». – 2013. – № 36-37. – С. 17.
9. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський та податковий облік у подробицях / Т. Войтенко, Н. Курган. – вид. 4-те, перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2013. – 448 с.
10. Омельницька З.Я. Повернення товару нерезиденту: що буде з імпортним ПДВ? [Електронний ресурс] / Омельницька З.Я. // Офіційний сайт uteka: Баланс-клуб. – Режим доступу: <http://uteka.ua/channels/view/1657>.
11. Папінова О. Імпорт товарів: нюанси обліку / Папінова О. // Бібліотека баланс. – 2013. – № 22. – С. 46-52.