УДК 336.22

ОПОДАТКУВАННЯ РЕІМПОРТУ ТОВАРІВ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

Курган Наталя Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, м. Харків, Україна

Анотація **– Досліджено вимоги законодавства України до оподаткування операцій повернення товару продавцеві нерезидентом-покупцем в митному режимі реімпорту; обґрунтовано доцільність використання податкових векселів для взаємозаліку податкових зобов'язань з ПДВ при реімпорті на наявний податковий кредит експортера.**

Ключові слова **– реімпорт, іноземна валюта, нерезидент, податковий кредит, податкове зобов'язання, бюджетне відшкодування ПДВ, мито.**

Держава фінансово зацікавлена в нарощуванні обсягів експортування вітчизняних підприємств, тож сприяє цьому, встановивши пільгову ставку ПДВ, мінімізувавши або скасувавши мито на вивіз пріоритетних товарних позицій за межі митної території України, спростивши проходження експортних митних процедур завдяки впровадженню електронного документообігу у роботу фіскальної служби та митниці. Однак при цьому існує значущий пробіл в українському податковому законодавстві, який відлякує багатьох потенційних експортерів від ведення торгівлі на зовнішніх ринках. Проблема зумовлена діючим механізмом нарахування та сплати податку на додану вартість (ПДВ) при ввозі та вивозі товарів через митну територію України. В разі повернення товару покупцем-нерезидентом продавцеві, останній має перерахувати державі ПДВ за ставкою 20% від митної вартості цього товару. Оскільки за поточних кризових умов відшкодування сплаченого ПДВ державою є тривалою і достатньо проблемною процедурою (що супроводжується податковою перевіркою), експортер розглядає сплату ПДВ при реімпорті як витрати, тобто як додатковий значущий ризик зовнішньоекономічної активності.

Метою роботи є дослідження законодавчих вимог до нарахування та сплати ПДВ при реімпорті товарів вітчизняних підприємств, а також розробка практичних рекомендацій для вирішення проблеми накопичення від'ємного ПДВ від реімпорту. Загальні питання зовнішньоекономічної діяльності підприємств досліджували М. В. Афанасьєв, Ф. Ф. Бутинець, Г.С. Вечканов, Н. І. Гордієнко, Л.О. Кадуріна, В. Г. Козак, Ю. А. Кузьмінський, Ю.В. Макогон, В. М. Пархоменко, М. С. Стрєльнікова, З. І. Тенюх. Проблематика реімпорту переважно досліджується у фахових виданнях, адресованих бухгалтерам-практикам. Однак питання демотивації експортерів потенціальним від'ємним ПДВ набуло загальнодержавного масштабу, тому має бути досліджене у науковій площині.

Щоб виявити послідовність формування податкового кредиту з ПДВ при поверненні товару нерезидентом-покупцем, необхідно детально ознайомитися з поточними вимогами законодавства України щодо ПДВ та зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

При веденні торгівлі періодичні повернення товару є звичайною ситуацією. Нерезидент-покупець може повернути товар українському продавцю в зв'язку з різними причинами, пов'язаними з неналежним виконанням умов зовнішньоекономічного контракту. Наприклад, це може бути пов'язано з виявленням бракованої продукції або в разі непроходження митного контролю в транзитній країні на шляху транспортування товару. Повернення експортного товару здійснюється в митному режимі реімпорту [1].

Згідно ст. 77 МКУ [1], реімпорт являє собою митний режим, відповідно до якого товари, вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних

платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. За п. 3 ч. 2 ст. 78 МКУ [1], в режим реімпорту можуть бути розміщені товари, які іноземний покупець повертає експортеру, лише при дотриманні таких умов: а) товари повертаються на митну територію України в термін, що не перевищує 6 місяців з дати вивезення їх за межі цієї території в митному режимі експорту; б) товари знаходяться в такому ж стані, в якому вони оформлені в митний режим експорту (за винятком природних змін їх якісних, кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та експлуатації).

Декларування товарів у митний режим реімпорту здійснює експортер цих товарів або його правонаступник в будь-якому митному органі України (ч. 5, ч. 7 ст. 79 МКУ [1]). Порядок документального митного оформлення та фізичного ввезення товару містить ст. 78 МКУ [1]. Що стосується оподаткування, то згідно ст. 81 МКУ [1], при розміщенні товарів у митний режим реімпорту суми вивізного мита, (раніше сплачені при експорті) повертаються українському підприємству, ввізне мито не нараховується, а акцизний податок і ПДВ стягуються згідно з ПКУ [2]. Особливу увагу при цьому слід звернути саме на нарахування ПДВ.

На дату фактичного вивозу товарів за межі митної території України вітчизняний експортер - платник ПДВ виписує експортну податкову накладну, оскільки така операція є пільговою і оподатковується ПДВ за ставкою 0 % (п. 195.1.1 ПКУ [2]). Експортна податкова накладна має бути зареєстрована у ЄРПН (Єдиному реєстрі податкових накладних) із зазначенням типу причини 07 "Складено на операції з вивезення товарів за межі митної території України". У податковій звітності експортна поставка відображається у рядку 2 Декларації з ПДВ і підтверджується Митною декларацією.

Повернення товарів на митну територію України податківці розглядають як окрему операцію, окремий об'єкт оподаткування ПДВ. Законодавство не передбачає жодних коригувань. Повернення товару в режимі реімпорту обкладається ПДВ за ставкою 20% (п. 206.3 ПКУ [2]), а ПДВ сплачується митниці в загальному порядку, передбаченому для імпорту товарів (п. 185.1 ПКУ [2]). При цьому датою виникнення податкових зобов'язань встановлено дату подання митної декларації для оформлення реімпорту. Датою виникнення права на включення сплаченої суми ПДВ до податкового кредиту є дата сплати ПДВ за податковими зобов'язаннями (п. 198.2 ПКУ [2]). Підсумовуючи зазначене, можна зробити висновок, що при поверненні в режимі реімпорту раніше експортованих товарів: по-перше, оформлюється митна декларація на ввезення товару і сплачується ПДВ державі у розмірі 20% від митної вартості товару; по-друге, сума сплаченого ПДВ відображається в податковому кредиті в загальному порядку.

Якщо переважна частина господарювання вітчизняного підприємства представлена експортною діяльністю, то в такого платника ПДВ систематично формується від'ємне значення ПДВ. Щоб накопичений податковий кредит можна було списати на майбутні податкові зобов'язання з ПДВ, необхідно активізувати торгівельні операції на внутрішньому ринку України, оскільки продажі на зовнішніх ринках є пільговими і не тягнуть за собою нарахування зобов'язань за ставкою 20%. Бюджетне відшкодування ПДВ експортерам є достатньо складною процедурою, детально регламентованою п. 200.7 ПКУ [2]. Для отримання на розрахунковий рахунок такого відшкодування, підприємство має у звітному періоду у Декларації з ПДВ заявити про бажання отримати бюджетне відшкодування і заповнити Додатки 3 і 4. Податківці обліковують заяви на бюджетне відшкодування у спеціальному Реєстрі, до якого заяви вносяться у хронологічному порядку. Протягом 30 календарних днів з дати подачі заяви фахівці ДФС проводять камеральну перевірку підприємства, а протягом 60 днів – ще й виїзну документальну перевірку. Якщо за результатами обох перевірок податківці узгоджують суму заявленого бюджетного відшкодування, то Казначейство України здійснює відповідне перерахування підприємству. Таким чином, сплата ПДВ при реімпорті

означає для компанії-експортера вивід з обігу грошових коштів на суму ввізного ПДВ на тривалий час.

На думку автора, доцільно було б розробити на законодавчому рівні окремий порядок нарахування і сплати ПДВ при реімпорті. Ключовою відмінністю має стати не сплата ПДВ при ввозі повернутого товару грошовими коштами, а нарахування і взаємозалік такого ПДВ на наявний у підприємства податковий кредит із використанням, наприклад, податкових векселів.

Згідно Закону України про цінні папери [3], вексель – це цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю). Вексель має виключно документарну форму, використовується в ролі засобу платежу і водночас є цінним папером. Використання податкових векселів замість сплати ПДВ грошовими коштами не є новим для українського митного законодавства, але в поточній редакції ПКУ [2] він не передбачений.

Вбачається, що для оподаткування операцій реімпорту податкові векселі з ПДВ можуть бути використані наступним чином. На дату розміщення в митний режим реімпорту товару, повернутого іноземним покупцем українському підприємству, мають бути нараховані податкові зобов'язання з ПДВ у розмірі 20% від митної вартості цього товару. У цей момент необхідно надати можливість вітчизняному продавцеві не сплачувати ці зобов'язання грошима з поточного рахунку, виводячи їх з обігу, а видати митниці податковий вексель на суму податкових зобов'язань з ПДВ. При цьому податковий вексель являтиме собою письмове грошове зобов'язання підприємства сплатити до державного бюджету зазначену суму у встановлений термін. Далі необхідно доопрацювати систему електронного декларування ПДВ, додавши можливість внесення інформації щодо виписаного податкового векселю з ПДВ, а також подальшого додавання цієї інформації у Декларацію з ПДВ.

Доцільно до розділу I "Податкові зобов'язання" Декларації з ПДВ додати рядок для зазначення суми за виписаними митниці податковими векселями, а у розділі III "Розрахунки за звітний період" передбачити можливість взаємозаліку таких зобов'язань на наявний податковий кредит. У такому разі підприємство – платник ПДВ мало б можливість в разі реімпорту при поверненні товару іноземним покупцем не виводити кошти з обігу для сплати ввізного ПДВ, а погасити свої зобов'язання накопиченим податковим кредитом експортера. Викладені пропозиції можуть стати реальними лише після обговорення на загальнодержавному рівні та в разі модернізації законодавства з ПДВ. Лібералізація оподаткування ПДВ операцій реімпорту може зробити торгівлю на зовнішніх ринках менш ризиковою і більш привабливою для вітчизняних підприємств, заохочуючи налагодження міжнародних бізнес-зв'язків.

Список використаної літератури

1. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 4495-17.

2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/ show/2755-17.

3. Закон про цінні папери та фондовий ринок № 3480-IV від 23.02.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon. rada.gov.ua/laws/show/3480-15.

Автори

Курган Наталя Володимирівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу, ХНЕУ ім. С. Кузнеця
(natalia.kurhan@hneu.net)

Тези доповіді надійшли 30 січня 2019 року.

Опубліковано в авторській редакції.