

УДК 657.1:336.2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ: КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТА ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ

Катерина Станіславівна ЄЛІЗАРОВА

старший викладач кафедри обліку, оподаткування,
публічного управління та адміністрування
ДВНЗ «Криворізький національний університет»
E-mail: yelizarova@ukr.net

Анотація. В статті наведено проблеми підприємств щодо визначення митної вартості імпортованих товарів, визначено можливі стратегії дій підприємств в даному напрямку, розглянуто наслідки кожної з запропонованих стратегій щодо її впливу на формування податкового кредиту з ПДВ.

Ключові слова: митна вартість, імпорт, податковий кредит, податок на додану вартість.

Ключевые слова: таможенная стоимость, импорт, налоговый кредит, налог на добавленную стоимость.

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) – це дуже важлива сфера господарської діяльності для будь-якої країни. Від її ефективності залежить чи буде країна підсилувати або втрачати свої позиції у світовій економіці. Щодо окремих господарських одиниць, то для них актуальними є практичні аспекти здійснення ЗЕД, зокрема, правильне відображення зовнішньоекономічних операцій у бухгалтерському обліку.

Митна вартість є надзвичайно важливим поняттям у бухгалтерському обліку зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств, оскільки саме вона є базою нарахування митного збору, мита, акцизного податку та податку на додану вартість. При цьому досить важливим питанням для підприємств є правильне визначення як митної вартості, так і сум податкового кредиту під час операцій з імпорту товарів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття митної вартості розглядається в роботах таких науковців, як Борисенко О. [1], Веденеєв Є.Є. [2], Тоцька Т. С., Аршиннікова А. В. [3], Шинкаренко І., Оджиковський В., Короп О. [4]. Дослідження механізму функціонування податку на додану вартість (ПДВ) та формування податкового кредиту, знайшли відображення в працях таких науковців, як В. Бабіч, А. Поддєрьогін [5], А.Панчук [6], та багатьох інших. Окремі питання щодо коригування митної вартості та

Аннотация. В статье приведены проблемы предприятий по определению таможенной стоимости импортных товаров, определены возможные стратегии действий предприятий по данному направлению, рассмотрены последствия каждой из предложенных стратегий касательно её влияния на формирование налогового кредита по НДС.

формування при цьому податкового кредиту з ПДВ знаходять відображення в багатьох роботах практикуючих юристів, бухгалтерів та аудиторів, наприклад, Р.Білицький [7], О.Нестеренко, А.Тіточка [8], В. В. Голомб, В. В. Голомб [9], О. Гуляйкін [10]. В роботах зазначених авторів наведені аспекти розглядаються відокремлено, а для суб'єктів господарювання важливим є узагальнення розрізних результатів досліджень та розробка конкретних стратегій дій. На практиці у підприємств виникає ряд проблем, які пов'язані із обґрунтуванням правильності самостійно визначеної митної вартості товарів та із оскарженням рішень митниці щодо коригування митної вартості, а також питання щодо формування податкового кредиту з ПДВ по операціях імпорту.

Метою статті є розгляд проблем визначення та коригування митної вартості по операціях з імпорту, розгляд можливих стратегій підприємства з цього питання та їх впливу на формування податкового кредиту з ПДВ.

Виклад основного матеріалу. Визначення митної вартості товарів, з одного боку, нормативно відрегульовано Митним кодексом України (МКУ) і має бути простою процедурою, але з іншого боку, на практиці є складним і суперечливим процесом. Це пояснюється протистоянням митних органів, що представляють інтереси держави, і ефективність роботи яких оцінюється

за обсягами надходжень від них до бюджету, та господарюючих суб'єктів, які, цілком логічно, бажають зменшити свої платежі. Згідно з МКУ (ст. 51 п.1) «Митна вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначається декларантом відповідно до норм Цього Кодексу.» При цьому, «Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, визначається відповідно до глави 9 цього Кодексу», в якій наведено методи визначення митної вартості – основний та другорядні: 1) основний – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які експортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості; г) резервний.

Зазвичай господарюючі суб'єкти визначають митну вартість товарів, що імпортуються, за основним методом. Однак, на практиці, митні органи намагаються винайти всі можливості, щоб не погодитись із заявленою декларантом митною

вартістю та провести її коригування (звичайно, у бік її збільшення).

В цьому випадку можливі два варіанти стратегій господарюючого суб'єкта: а) погодитись із визначеною митним органом сумою митної вартості, та, відповідно, сплатити більші суми мита і податків; б) не погоджуватись із коригуванням митної вартості і відстоювати свою правоту.

Що треба враховувати в кожному випадку суб'єкту господарювання?

Якщо підприємство обирає варіант «а», тобто йде по шляху найменшого спротиву, то воно має заздалегідь планувати для операцій з імпорту додаткові витрати на сплату мита і податків через завищення митним органом митної вартості товарів, що імпортуються.

Якщо підприємство обирає варіант «б», то воно має, як зазначає Р. Білицький [7] «не дати митному органу приводів для застосування другорядного методу» і бути готовим до боротьби. Подальший хід розвитку подій дуже вдало відображений авторами [9] на схемі, яку після невеликого доопрацювання представлено на рис. 1.

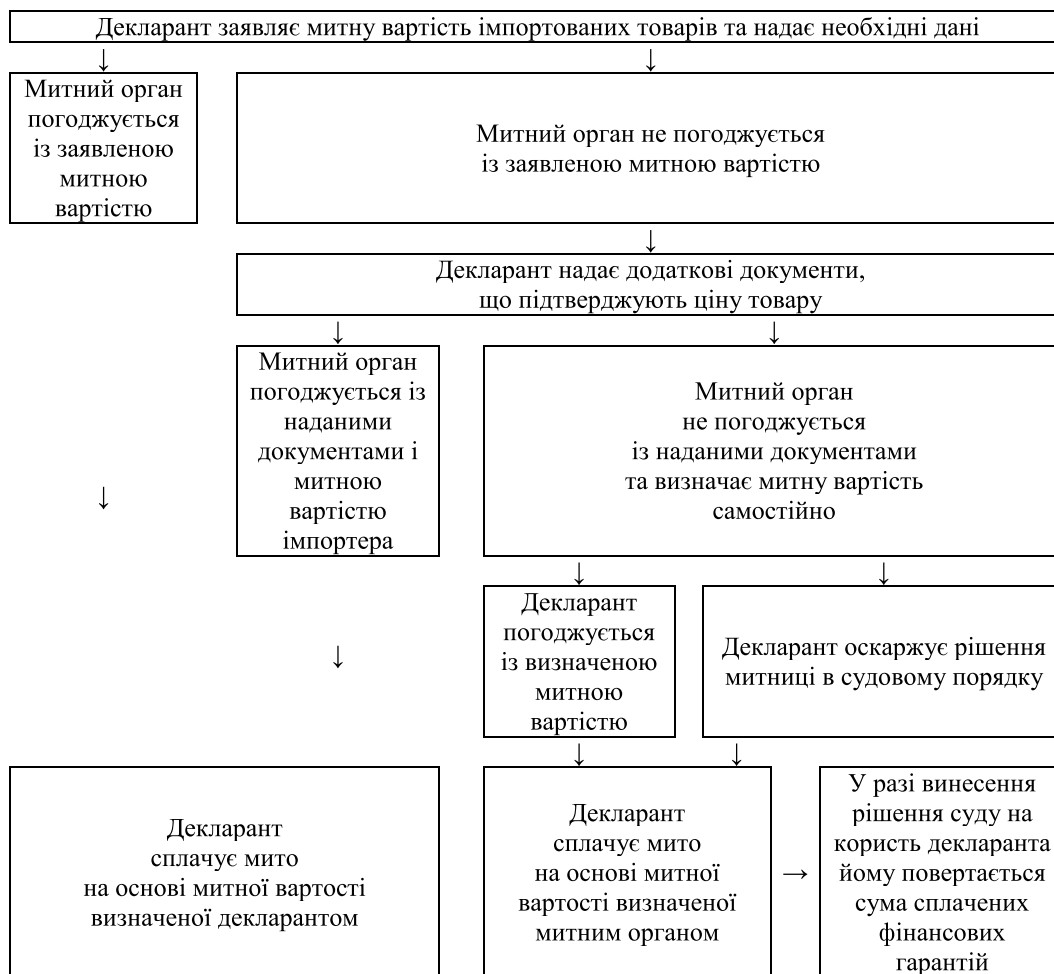


Рис. 1. Блок-схема послідовності дій декларанта у процесі подання відомостей про митну вартість імпортованих товарів (складено на основі [9])

Отже, що має зробити господарський суб'єкт, щоб відстояти самостійно обчислену митну вартість імпортованих товарів – це, по-перше, зібрати, так званий, «ідеальний» пакет документів, які підтверджують розрахунок митної вартості. Детальний перелік та рекомендації по його збору наведено у Р. Білицького [7].

По-друге, бути готовим оскаржувати рішення митного органу в суді (рекомендації підприємствам, що ввозять товари в митному режимі імпорту щодо процедури оскарження рішень митних органів по коригуванню митної вартості таких товарів наведено в статті О. Гуляйкіна [10]).

Але, як зазначають автори [9], з посиланням на дані «Європейської бізнес асоціації» (European Business Association (ЕВА)), «лише 11% підприємств вдалося автоматично повернути надмірно сплачені мито, ПДВ, кошти, надані в якості фінансової гарантії». Причини цього криються у бюрократичних процедурах, що створюють перепони для повернення фінансової гарантії, та у недосконалості митного законодавства в питанні залучення для підтвердження митної вартості експертних організацій (детально розглянуто в статті [9]).

Однак, ті ж автори [9] зазначають, що «Негативне рішення органу доходів та зборів імпортер може оскаржити у судовому порядку та із високою долею вірогідності виграти справу». Крім того, вони вказують, що «за даними ЕВА станом на вересень 2015 р., лише 26% підприємств скористалися цим правом», але «кількість звернень до суду у 3 кв. 2015 р. значно зросла порівняно з 4 кв. 2014 р. За цей же період суттєво скоротилася доля судових рішень проти імпортерів». Тож, шанси відстояти свою правоту у суді поступово зростають, і, можна сподіватись, що ситуація зміниться на краще.

Але під час прийняття рішення господарюючим суб'єктом, яку стратегію обрати «а» чи «б», слід також врахувати їх наслідки, що пов'язані із формуванням податкового кредиту з ПДВ.

Як зазначається у статті [8], «якщо декларант одразу погоджується із збільшеною митною вартістю, проблем не виникає і у митній декларації одразу відображається така вартість і вся сума ПДВ може бути включена до складу податкового кредиту». Тобто вибір стратегії «а» веде до вклю-

чення всієї сплаченої суми ПДВ до податкового кредиту, і, треба зазначити, що розмір цього податкового кредиту буде більший, оскільки передбачається завищення митним органом митної вартості імпортованих товарів.

Вибір стратегії «б» не дозволяє декларанту всю суму сплаченого при розмитненні ПДВ включити до податкового кредиту [8], оскільки його загальна сума розділена на дві частини: 1) ПДВ, з яким декларант погоджується, і який можна віднести до податкового кредиту; 2) так званий, «надлишок» ПДВ, який з'явився в результаті обчислення ПДВ за завищеною митною вартістю і який підприємством було сплачено в якості «фінансових гарантій», віднести цю частину ПДВ на податковий кредит підприємство не може (ПДВ, з яким декларант погоджується, відображається в графі 47 митної декларації під кодом 01, то фінансові гарантії – під кодом 55).

Враховуючи те, що за стратегією «б» підприємство має намір відстоювати свою правоту щодо обчислення митної вартості імпортованих товарів, то можливі два випадки. У випадку погодження митного органу із заявленою декларантом митною вартістю він сплатить меншу суму ПДВ, оскільки податок буде обчислено за меншою митною вартістю. У випадку погодження митного органу із заявленою декларантом митною вартістю підприємство чекає, як мінімум, «зависання» на тривалий час суми сплаченої фінансової гарантії і неможливість її віднесення до податкового кредиту.

Висновки. Таким чином, ми окреслили проблеми господарюючого суб'єкта щодо визначення митної вартості імпортованих товарів, визначили дві можливі стратегії його дій відносно цього питання, розглянули загальні наслідки кожної з запропонованих стратегій, та зокрема розглянули вплив обраної стратегії на формування податкового кредиту.

Звичайно, вибір стратегії залишається за підприємством і може бути різним залежно від кожної конкретної зовнішньоекономічної операції, але ґрунтуватись він має на прорахунок економічних наслідків кожного з варіантів з урахуванням наведеної вище інформації. Саме це і є подальшим напрямком розвитку даного дослідження.

Список використаних джерел:

1. Борисенко О. Митна вартість як об'єкт і інструмент державного регулювання та контролю / Ольга Борисенко // Вісник Національної

академії державного управління. – 2009. – №10. – С. 71-79.

2. Веденеев Є.Є. Особливості визначення

митної вартості товарів в умовах об'єднання податкової та митної служби / Є.Є. Веденєєв // Наукові праці НДФІ – 2014. – № 2 (67). – С. 71-79.

3. Тоцька Т. С. Недоліки в системі державного контролю митної вартості в Україні / Т. С. Тоцька, А. В. Аршиннікова // Вісник АМСУ. Серія: “Державне управління”. – 2014. – № 1 (10). – С. 150-158.

4. Шинкаренко І. Повернути переплату на митниці – місія нездійсненна!? / І. Шинкаренко, В. Оджиковський, О. Короп // Юридична Газета. – 2015. – № 43. – С. 14–15.

5. Бабіч В. Податковий кредит з податку на додану вартість (ПДВ): облік, нарахування та відшкодування / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 16-22.

6. Панчук А. Генезис категорії «податковий кредит» / А. Панчук // Вісник КНТЕУ. – 2011. – №4. – С. 23-31.

7. Білицький Р. Митниця не дає дозвіл. Протидія коригуванню митної вартості / Р.Біли-

цький // Журнал «Незалежний АУДИТОР» №5 (16) 2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/275?view=material.

8. Нестеренко О. Митна вартість імпортного товару: чи на весь ПДВ одночасно виникає право на податковий кредит? / О.Нестеренко, А.Тіточка // Група компаній «КЕЙНАС». – 2014. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://keynas.com/wp-content/uploads/2014/09/%D0%98%D1%8E%D0%BBD1%8C-1.pdf>

9. Голомб В.В. Економічні та правові аспекти визначення митної вартості імпорту / В. В. Голомб, В. В. Голомб // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 11. – С. 116-120.

10. Гуляйкін О. Коригування митної вартості товарів / Олександр Гуляйкін // Інформаційно-аналітичний журнал «Вісник. Право знати все про податки і збори». – 2014. – №8 (8). - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6675>