

ТЕМА 5

Облік та оподаткування імпортних операцій

Імпорт послуг в умовах ВОЄННОГО СТАНУ

Враховуючи безумовне майбутнє відновлення української держави імпорту послуг, в тому числі у сфері перевезення вантажів, проведення ремонтних робіт та будівництва, становитиме важливий сегмент зовнішньоекономічних відносин.

5.3. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з імпорту послуг

Нормативне регулювання операцій з імпорту робіт, послуг

- Податковий кодекс України
- Закон України “Про ЗЕД”
- Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість
- П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”
- ЗУ «Про правовий режим воєнного стану»
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>
- Постанова Кабміну «Про окремі питання щодо забезпечення здійснення імпорту»

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/153-2022-%D0%BF#Text> – перелік послуг критичного імпорту

Валютний нагляд

- Банк згідно з Інструкцією про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів здійснює валютний нагляд за дотриманням резидентом граничних строків розрахунків за операцією резидента з надання послуг, якщо розрахунки за такою операцією не завершені (кошти від надання нерезиденту послуги на поточний рахунок резидента не надійшли або надійшли не в повному обсязі) або в банку немає інформації про завершення розрахунків за такою операцією.
- При цьому, вказана Інструкція прямо не передбачає здійснення валютного контролю у разі імпорту послуг.
- Але вже у ч. 4 п. 8 вищенаведеної Інструкції вказано наступне: банк завершує здійснення валютного нагляду за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків у разі імпорту послуг - після пред'явлення резидентом акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, який згідно з умовами договору засвідчує надання послуг.
- Таким чином, валютний контроль при імпорті послуги діє та зберігає свою дію до моменту фактичного надання послуги та пред'явлення до банківської установи акту або іншого документа, що засвідчує надання послуги.

Документальне оформлення

- За загальним правилом фіксування зовнішньоекономічної операції здійснюється шляхом оформлення ЗЕД-контракту Договір можна укласти не тільки у простій письмовій, але й в електронній формі, а для послуг (крім транспортних) - шляхом прийняття публічної оферти або виставлення рахунку (інвойсу)
- оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акту приймання-передачі у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами. При цьому, рахунок-фактура може бути складений у паперовій або в електронній формі та повинен мати реквізити, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію та її учасників).

Однак!!!

- використання лише інвойсу в якості документу, що фіксує суттєві умови операції, несе ризики щодо проблеми доказування у випадку можливих спорів та є прийнятним у незначних правочинах.

- Банки для здійснення валютного нагляду за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків мають право, у разі переказу резидентом коштів на користь нерезидента, вимагати від резидента, зокрема, оригінали чи копії договору з нерезидентом (п. 14 р. IV Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів № 7)
- У платіжному дорученні банку повинно бути посилення на договір, контракт, угоду, інший документ, що застосовується в міжнародній практиці та може вважатися договором (п. 15 р. IV Інструкції № 7).

- Вкрай важливо пам'ятати, що при документальному оформленні операцій, що оподатковуються ПДВ, у ЗЕД-контракті та в інших первинних документах важливо виділяти суму ПДВ. Якщо цього не зробити, контролюючі органи можуть обчислити ПДВ додатково на вказану у документах вартість.
- Акт наданих послуг повинен відповідати вимогам оформлення первинних документів та оформлюватись у валюті операції, зазвичай двома мовами.

- Особливості оподаткування ПДВ послуг в зовнішньоекономічній діяльності завжди викликали ускладнення в правозастосовній практиці, породжуючи низку суперечливих податкових консультацій та аналітичних матеріалів. Не є винятком стан речей в даній сфері і сьогодні

- Критично важливим є визначення місця постачання послуг, адже об'єктом оподаткування ПДВ є лише послуги, місце постачання яких розташоване на території України.

Постачання послуг

будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності

(Податковий кодекс України)

Місце постачання послуг

місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 ПКУ

Місце постачання послуг (пп. 186.2 і 186.3 ПКУ)

<i>№</i>	<i>Вид послуг</i>	<i>Місце постачання послуг</i>
1	Послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг	місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном
2	Послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна	
3	Послуги, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання	
4	Послуги із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном	
5	Послуги агентств нерухомості	фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном
6	Послуг з підготовки та проведення будівельних робіт	
7	Інші послуги за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується	
8	Послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів	місце фактичного надання послуг

№	Вид послуг	Місце постачання послуг
9	Надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів	місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання
10	Рекламні послуги	
11	Консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні, бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації	
12	Надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця	
13	Надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів	
14	Телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж	
15	Послуги радіомовлення та телевізійного мовлення	
16	Надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті	
17	Надання транспортно-експедиторських послуг	

Приклад 1

Українська компанія замовила розробку сайту у польської фірми, зареєстрованої в м. Вроцлав. Акт виконаних робіт підписано обома сторонами. Розрахунок за одержані послуги проведено після підписання акту.

Яким чином така операція оподатковуватиметься ПДВ?

Даний вид послуг належить до послуг з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації. Місцем постачання таких послуг є місце, в якому отримувач послуг (в прикладі - резидент) зареєстрований як суб'єкт господарювання. Відповідно, на дату підписання акту виникатиме податкове зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 %.

Приклад 2

Українське підприємство замовило роботи з оснащення своєї філії, розташованої в м. Краків (Польща), польській компанії. Розрахунки проведено на умовах попередньої оплати. Акт виконаних робіт підписано обома сторонами.

Яким чином така операція оподатковуватиметься ПДВ?

Дані роботи належать до робіт з нерухомим майном, для яких місцем постачання є фактичне місцезнаходження нерухомого майна (в прикладі – Польща). Відповідно, ці операції не будуть об'єктами оподаткування ПДВ.

База оподаткування ПДВ

договірна (контрактна) вартість такої послуги з урахуванням податків і зборів (крім ПДВ), що включаються до ціни поставки згідно з законодавством.

Податкове зобов'язання нараховується на вартість послуг, а не вираховується з суми договору

Наприклад, вартість послуг відповідно до акту виконаних робіт (наданих послуг) в еквіваленті до національної валюти склала 10000 грн.

ПЗ з ПДВ = $10000 \times 20\% / 100\% = 2000$ грн.

Д 644 К 641 2000 грн. – для платників ПДВ

Д377 К 641 – для неплатників ПДВ

Датою виникнення податкових зобов'язань в разі імпорту робіт, послуг є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- а) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату послуг,**
- б) дата оформлення документа, що засвідчує факт поставки послуг нерезидентом.**

Одразу після реєстрації податкової накладної в ЄРПН отримувач послуг має право віднести суму нарахованого ПДВ до складу податкового кредиту

Д 641 К 644 – для платників ПДВ

Д 92, 15, 23, 93 К 377 – для неплатників ПДВ

Приклад 1. Бухгалтерський облік імпорту послуг за умови наступної оплати

Українська компанія ТзОВ «Полісся» замовила розробку сайту у польської фірми, зареєстрованої в м. Краків на підставі договору від 05.02 ц.р.

Акт виконаних робіт на суму 1000 євро підписано обома сторонами 10.03 ц.р. Розрахунок за одержані послуги проведено 01.04 ц.р.

Курси валюти на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./євро	Дата	Курс НБУ, грн./євро
05.02	10,1	31.03	10,25
10.03	10,15	01.04	10,18

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

№ оп.	Дата	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума	
1	10.03	Акт виконаних робіт (наданих послуг) Відображено отримання послуг від нерезидента $1000 \times 10,15 = 10150$	92	632	<u>1000</u> 10150	
2	10.03	Податкова накладна Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ $10150 \times 20\% / 100\%$	644	641	2030	
3	Реєстрація ПН в ЄРПН					
4		Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	2030	
5	31.03	Розрахунок бухгалтерії. Визначено курсову різницю за заборгованістю перед нерезидентом на останній день звітного періоду $1000 \times (10,15 - 10,25) = 100$	945	632	100	
6	01.04	Розрахунок бухгалтерії. Визначено курсову різницю за заборгованістю перед нерезидентом на дату оплати $1000 \times (10,18 - 10,25) = 70$	632	714	70	
7	01.04	Платіжне доручення. Перераховано кошти іноземному постачальнику $1000 \times 10,18 = 10180$	632	312	<u>1000</u> 10180	

Приклад 2. Бухгалтерський облік імпорту робіт за умови попередньої оплати

Українське підприємство ТзОВ «Полісся» замовило роботи з оснащення своєї філії, розташованої в м. Краків (Польща), польській компанії на підставі договору від 05.02 ц.р. на суму 1000 євро.

Розрахунки проведено на умовах попередньої оплати 10.03 ц.р. Акт виконаних робіт підписано обома сторонами 01.04 ц.р.

Курси валюти на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./євро	Дата	Курс НБУ, грн./євро
05.02	10,1	31.03	10,25
10.03	10,15	01.04	10,18

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

Придбання валюти для сплати авансу нерезиденту

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>	
1	10.03	<i>Платіжне доручення</i> Перераховано кошти нерезиденту в рахунок виконання робіт $1000 \times 10,15 = 10150$	371	312	<u>1000</u> 10150	
2	01.04	<i>Акт виконаних робіт (наданих послуг).</i> Відображено факт виконання робіт нерезидентом $1000 \times 10,15 = 10150$	92	632	<u>1000</u> 10150	
3	01.04	<i>Довідка бухгалтерії</i> Закрито розрахунки за авансами	632	371	<u>1000</u> 10150	

- У випадку імпорту послуг одержувач послуг повинен сам на себе скласти податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку.
- Виписка покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента включено в перелік операцій, при здійсненні яких треба виписувати податкову накладну, **оригінал якої не надається контрагенту.**
- Документом, що засвідчує право на віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, є податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН. Відповідно, право на податковий кредит виникне одразу після реєстрації ПН в ЄРПН після нарахування ПЗ.


Податкова накладна

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).


У разі складення податкової накладної **на повне постачання послуги**, або на суму коштів, що надійшла на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) **в повному обсязі**, у графі 5 податкової накладної «Одиниця виміру товарів/послуг» зазначається одиниця виміру «послуга», а в графі 6 зазначається «1».

У разі складення податкової накладної на часткове постачання послуги, або на суму попередньої оплати частини вартості послуги, у графі 5 податкової накладної зазначається слово «послуга», а в графі 6 «кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів/послуг» - відповідна частка наданої (оплаченої) послуги у вигляді десяткового дробу.

Наприклад, у разі постачання частини послуги, яка відповідає половині обсягу, вказаного у договорі, або у разі отримання суми попередньої оплати половини договірної вартості послуги, у графі 6 вказується число «0,5».



У клітинках податкової накладної, які не підлягають заповненню, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не проставляються.



У графі 13 розділу I Реєстру виданих та отриманих податкових накладних зазначаються операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України.

Згідно із формою, затвердженою наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.11.2013 № 708

**Розрахунок податкових зобов'язань,
нарахованих отримувачем послуг, не
зареєстрованим як платник податку на
додану вартість, які постачаються
нерезидентами, у тому числі їх
постійними представництвами, не
зареєстрованими платниками податків,
на митній території України**

Розрахунок подається до органу ДФС за місцем
реєстрації платника за той звітний період, у якому
були отримані такі послуги

Увага!

- Отримувач послуг прирівнюється до платника податку для цілей застосування правил щодо сплати ПДВ, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування (п. 208.5 ПКУ).

Практичні поради

- Судова практика формує підхід відповідно до якого важливо звертати увагу на формування первинних бухгалтерських документів, що підтверджують реальність та достовірність господарської операції.
- Крім цього, максимально деталізованим має бути цільове призначення платіжного доручення. Радимо обов'язково у платіжному дорученні вказувати реквізити договору з надання послуг та рахунку на оплату.