



# **ТЕМА 5**

## **Облік операцій з імпорту товарів**

6.1. Нормативне регулювання операцій з імпорту матеріальних цінностей

6.2. Митне оформлення операцій з імпорту матеріальних цінностей

6.3. Бухгалтерський облік операцій з імпорту матеріальних цінностей

# Нормативне регулювання операцій з імпорту

- Податковий кодекс України
- Митний кодекс України
- Закон України “Про ЗЕД”
- Закон України “Про Митний тариф України”
- Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму
- Порядок справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України
- П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”

# **Імпорт (імпорт товарів)**

купівля (у тому числі з оплатою у не грошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних суб'єктів господарської діяльності із ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами

*(Закон України “Про ЗЕД”)*

# **Імпорт (випуск для вільного обігу)**

митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України

*(Митний кодекс)*

**Митною вартістю товарів є вартість, що використовується для митних цілей (зокрема, нарахування митних платежів), яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари**

**Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами:**

- 1) основний - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (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 (обчислена вартість);
  - г) резервний.

# Складові митної вартості

1) витрати, понесені покупцем:

а) комісійні та брокерська винагорода, за винятком комісійних за закупівлю, що є платою покупця своєму агентові за надання послуг, пов'язаних із представництвом його інтересів за кордоном для закупівлі оцінюваних товарів;

б) вартість ящиків тари (контейнерів), в яку упаковано товар, або іншої упаковки, що для митних цілей вважаються єдиним цілим з відповідними товарами;

в) вартість упаковки або вартість пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних із пакуванням;

2) належним чином розподілена вартість нижчезазначених товарів та послуг, якщо вони поставляються прямо чи опосередковано покупцем безоплатно або за зниженими цінами для використання у зв'язку з виробництвом та продажем на експорт в Україну оцінюваних товарів, якщо така вартість не включена до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті:

а) сировини, матеріалів, деталей, напівфабрикатів, комплектувальних виробів тощо, які увійшли до складу оцінюваних товарів;

б) інструментів, штампів, шаблонів та аналогічних предметів, використаних у процесі виробництва оцінюваних товарів;

в) матеріалів, витрачених у процесі виробництва оцінюваних товарів (мастильні матеріали, паливо тощо);

г) інженерних та дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів та креслень, виконаних за межами України і безпосередньо необхідних для виробництва оцінюваних товарів;



- 3) роялті та інші ліцензійні платежі, що стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті.
- 4) відповідна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу товарів, що оцінюються, їх використання або розпорядження ними на митній території України, яка прямо чи опосередковано йде на користь продавця;
- 5) витрати на транспортування оцінюваних товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
- 6) витрати на навантаження, вивантаження та обробку оцінюваних товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
- 7) витрати на страхування цих товарів.

# Документи, які підтверджують митну вартість імпортованих товарів

- 1) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;
- 2) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);
- 3) якщо рахунок сплачено, - банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;
- 4) за наявності - інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;
- 5) 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 (СМР, залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна (ТТН));
- 6) якщо здійснювалося страхування, - страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

# Митні платежі

- а) мито;
- б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

## **Мито**

загальнодержавний податок, встановлений Податковим та Митним кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до законодавства України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України

## **Ввізне мито**

Мито, яке встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митним тарифом України, здійснюються Верховною Радою України шляхом прийняття законів України

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

- для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита (у відсотках до встановленої бази оподаткування), - митна вартість товарів;
- для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита (у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування), - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

# Митний тариф України

Це систематизований перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України.

Митний тариф України прийнятий Законом України від 19.09.2013 № 584-VII «Про Митний тариф України».

# УКТ ЗЕД

Для вибору правильного митного тарифу, насамперед, слід визначити код товару (самоостійно або скориставшись послугами митного брокера).

З цією метою використовується ДОВІДНИК кодів товарів згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Новий код УКТ ЗЕД застосовується з 2022 року

Статтею 5 Закону про оподаткування України оновлено код УКТЗЕД відповідно до нової редакції Закону №674 від 04.06.2020 "Про митний тариф". Про це слід пам'ятати всім платникам податків, в тому числі при заповненні рахунків-фактур.

# Акцизний податок

непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).



# Підакцизні товари

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, наприклад метиловий спирт (метанол);
- алкогольні напої, у т.ч. столове вино, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- пальне, наприклад бензини, гас, скраплений газ природний, мазут (якщо він призначений для специфічних процесів пероробки, хімічних перетворень), уайт-спірит, паливо пічне побутове рідке, бензол, толуол, ксилол;
- суміші пального, наприклад газойлі (дизпаливо), біодизель та його суміші;
- автомобілі легкові та кузови до них;
- інші транспортні засоби для перевезення людей, включаючи вантажопасажирські-фургони, гоночні автомобілі, моторні транспортні засоби для перевезення вантажів;
- причепи та напівпричепи, у т.ч. для тимчасового проживання у кемпінгах на кшталт причіпних будиночків;
- мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них;
- транспортні засоби, які призначаються для перевезення 10 осіб і більше, наприклад автобуси;
- транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

## **Базою оподаткування акцизним податком товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:**

- у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок - вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.
- у разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

# Платники акцизного податку

особи - суб'єкти господарювання, які ввозять  
підакцизні товари (продукцію) на митну територію  
України

# Податок на додану вартість

Нарахування та сплата ПДВ при імпорті товарів на митну територію України здійснюються відповідно до Порядку справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України, затвердженого ст. 206 ПКУ

# Податкові зобов'язання з ПДВ

- Податкові зобов'язання з ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України виникають на дату подання митної декларації для митного оформлення

# База оподаткування ПДВ

визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом


$$C_{пдв} = (C_m + C_{вм} + C_{ап}) \times H : 100$$

де **C<sub>пдв</sub>** – сума ПДВ; **C<sub>м</sub>** – митна вартість; **C<sub>вм</sub>** – сума ввізного мита;  
**C<sub>ап</sub>** – сума акцизного податку; **H** – ставки ПДВ;

Якщо особи, не зареєстровані як платники ПДВ, ввозять товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.



## **Діючі ставки ПДВ на 2024**

**Загальна ставка ПДВ - 20% (згідно з пп. "а" п. 193.1 Податкового кодексу України).**

**Ставка ПДВ для деяких сільськогосподарських товарів - 14% (згідно з пп. "г" п. 193.1 ПКУ).**

**Ставка ПДВ для медичних виробів, лікарських засобів, екскурсійних послуг для відвідувачів музеїв, показу оригінальних творів та послуг тимчасового розміщення/проживання - 7% (згідно з пп. "в" п. 193.1 ПКУ та пп. 74 підрозділу 2 Перехідних положень ПКУ).**

**Експортна ставка ПДВ - 0% (згідно з пп. "б" п. 193.1 ПКУ та переліком у статті 195 ПКУ).**

# Податковий кредит з ПДВ

Крім необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, імпорту товарів тягне за собою виникнення у підприємства-імпортера права на податковий кредит з цього податку. Таке право виникає на дату сплати «ввізного» ПДВ у разі імпорту. При цьому документом, що посвідчує право на податковий кредит, є митна декларація, яка оформлена відповідно до вимог законодавства і підтверджує сплату податку.

# Увага!

Сума митних платежів сплачується на митницю до або під час митного оформлення товарів у сумі, достатній для їх перерахування до бюджету.

**Д 377 К 311**

перераховано на митницю митні платежі, необхідні для розмитнення товару (мито, ПДВ, акцизний податок тощо)

Після митного оформлення товар на підставі товаросупровідних документів та митної декларації товар ставиться на облік у підприємця покупця

Д 15 , 20, 22, 28 К 632

**Сума цієї операції в грн. визначається за правилом монетарно-немонетарної оцінки!**

# Увага!

Згідно з П(С)БО 9 та п. 2.1 Методичних рекомендацій з обліку запасів запаси визнаються активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль за запасами;
- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

П(С)БО 9 «Запаси» передбачено включення до складу первісної вартості товарів сум, сплачених або належних до сплати постачальнику (без ПДВ), транспортних витрат, ввізного мита, інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням товару.

# Дата оприбуткування товару

Дата, на яку до підприємства переходять ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на даний.

Такою датою може вважатися дата за правилами Інкотермс. Це дата, на яку припадає момент переходу ризиків та відповідальності по товару від продавця до покупця. Визначається умовами договору поставки.

Наприклад, за умовою EXW нею буде дата, на яку товар передається покупцю на складі продавця; дата отримання повного фізичного контролю над товаром – це завезення товару на склад покупця. Це може бути і митний склад, так як товар фізично до покупця може не завозитися взагалі. Бухгалтеру слід обрати один з цих підходів. Зверніть увагу, що дата передачі ризиків і вигод – це не одне й те саме, що дата переходу права власності й дата митного оформлення.

# Дата митного оформлення

Дата оформлення митної декларації.

Використовується дата тимчасової або додаткової митної декларації. Тобто остаточної декларації, по якій розраховуються й сплачуються митні платежі.

Ця дата впливає на суму мита, ПДВ, акцизного збору, які рахуються за курсом валют на дату оформлення митної декларації.



# Дата платежу брокеру

- суму усіх податків і зборів, які брокер має сплатити на митниці йому слід перерахувати ДО, а не після митного оформлення (роз'яснення ДПС 101.13 ЗІР). Це пов'язано з визнанням податкового кредиту з ПДВ – ПДВ має бути не тільки задекларований, але й сплачений;
- оплата послуг самого брокера може бути як до, так і після митного оформлення.

# Дати ПДВ

ПЗ з ПДВ	ПК з ПДВ
<p>Дата подання митної декларації (п. 187.8, п. 206.1 ПКУ). Сплатити ПДВ треба до або в день подання митної декларації (п. 206.1 ПКУ). По факту ПДВ від імені імпортера сплачує митний брокер. Це той випадок, коли ПДВ платиться не зі спецрахунку в СЕА платника податку, а з поточного рахунку на рахунок брокера, а потім у бюджет.</p>	<p>Дата сплати податкових зобов'язань (п. 187.8, п. 198.2 ПКУ), а не дата платежу брокеру (!). У період, на який припадає дана дата, імпортний ПДВ включається до податкової декларації. Тобто це дата підтверджуючого документа – митної декларації (додаткової, тимчасової або іншої), яка посвідчує сплату ПДВ. Таким чином, мають бути дотримані дві умови визнання: оформлена митна декларація та сплачений ПДВ.</p>

# Дата оплати товару

За договором.

Може бути як до, так і після отримання товару. Це впливає на розрахунок курсових різниць:

- попередня оплата – дебіторська заборгованість постачальника є немонетарною статтею балансу, тому при отриманні товару курсових різниць не виникає;
- оплата після отримання товару – кредиторська заборгованість імпортера є монетарною статтею, тому по ній виникають курсові різниці.

# Розрахунок вартості імпортованих товарів

Первісна вартість імпортованого товару включає (див. п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»):

- суму, яка була сплачена продавцю з урахуванням правил використання курсу валюти при розрахунку вартості оприбуткованого товару (див. вище);
- мито та оплата різних митних формальностей, яку здійснив імпортер (сам чи через брокера);
- вартість послуг митного брокера;
- витрати на зберігання товарів на митних складах;
- страхування товару;
- суми сплаченого ПДВ, якщо вони не відшкодовуються.

Наприклад, сплачений ПДВ у імпортера, який неплатник ПДВ. У платника ПДВ – сума нарахованого компенсуючого податкового зобов'язання з ПДВ на основі п. 198.5 ПКУ, якщо товар придбаний не для господарської діяльності;

- транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). Їхній облік можна вести на окремому субрахунку 289 «ТЗВ по товарам» або одразу розподіляти між вартістю імпортованих товарів;
- витрати на сертифікацію конкретної партії товарів.

# Не потрапляють до первісної вартості

- курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;
- витрати, пов'язані з придбанням та обмін іноземної валюти для оплати вартості товарів
- комісійні посередникам (окрім митного брокера);
- суми ПДВ, якщо вони включаються до податкового кредиту з ПДВ, тобто відшкодовуються імпортеру.

# Курс валют на дату операції та дату балансу

Курс валюти при розрахунку вартості оприбуткованого товару	Розрахунок доходів і витрат від курсової різниці
<p>При визначенні вартості оприбуткованого товару курс береться в залежності від ситуації:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• якщо купівля на основі попередньої оплати – курс НБУ на дату перерахування авансу за товар, так як заборгованість постачальника є немонетарною статтею балансу;</li><li>• якщо купівля на основі післяплати – курс НБУ на дату його оприбуткування, так як заборгованість постачальнику є у такому разі монетарною статтею.</li></ul>	<p>Визначення курсових різниць по курсу НБУ здійснюється <b>лише по монетарним статтям</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• на дату балансу;</li><li>• на дату здійснення господарської операції, наприклад погашення заборгованості. Тут можливі 2 варіанти – перерахунок всієї монетарної статті або лише в частині суми господарської операції, що визначається обліковою політикою підприємства (п. 8 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»).</li></ul>

# Курс валют для розрахунку митних платежів

Курс НБУ на дату оформлення митної декларації  
(п. 391.1 ПКУ).

# Вартість як основа для розрахунку митних платежів

Мито	Договірна вартість, але не нижче митної вартості товару. Визначається митниками за власними базами даних відповідно до ЗУ «Про митний тариф»
Акцизний податок	Обкладаються тільки підакцизні товари. Розрахунок залежить від виду товару. По автомобілям, наприклад митна вартість взагалі на суму акцизу не впливає.
ПДВ	$\text{ПДВ} = \text{Договірна вартість, але не нижче митної} + \text{мито} + \text{акциз}) \times 20\%$ . Також може бути ставка ПДВ 7% – якщо це імпорт ліків, медзасобів, 14% – для сількогосподарської продукції. Без сплати ПДВ ввозяться тільки пільгові товари, наприклад, зі ст. 197 ПКУ, підрозд. 2 Перехідних положень ПКУ. Сума податкового кредиту з ПДВ рівна сумі сплаченого ПДВ при імпорті.



В бухгалтерському обліку сума сплаченого мита та акцизного податку відображається кореспонденцією рахунків

Д 641 К 377

Сплачене мито та акцизний податок включається до вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей, що відображається

Д 15 , 20, 22, 28 К 641.

Відображення податкового зобов'язання з ПДВ

Д 644 К 641

Відображення податкового кредиту з ПДВ після погашення податкових зобов'язань (для підприємств-платників ПДВ)


Д 641 К 377

Д 641 К 644

Включення суми сплаченого ПДВ до вартості придбаних ТМЦ (для підприємств-неплатників ПДВ)

Д 641 К 377

Д 15 , 20, 22, 28 К 641



Суми ПДВ, сплачені за митне оформлення  
безоплатно отриманих товарів, не можуть бути  
включені до податкового кредиту

# Різниця в датах!

- дата переходу права власності. У внутрішніх поставках, як правило, визначається датою видаткової накладної. З цього моменту за товар повністю відповідає покупець, несе усі ризики й вигоди пов'язані з володінням чи втратою такого товару. При цьому у внутрішніх поставках як дату оприбуткування саме й беруть дату переходу права власності (лист Мінфіну від 03.03.2007 р. № 31-34000-20-10/4345);
- дата передача ризиків і вигод – рекомендується до використання саме при імпорті (лист Мінфіну від 18.11.2016 р. № 31-11410-07-27/32754). Пов'язано це з тим, що при імпорті ця процедура може бути розтягнута у часі, пов'язана з тривалим транспортуванням товару. Це не відбувається одномоментно, як при внутрішній поставці. Через це бухгалтеру слід самостійно визначити, що він вважає такою датою. Для цього й пропонуються варіанти – правила Інкотермс або ж просто обрати дату отримання фізичного контролю над товаром з боку покупця (підходить більше, коли товар забирається власним транспортом);
- дата митного оформлення. Це суто технічна дата, яка використовується виключно для розрахунку платежів з розмитнення товару й ніяк не пов'язана з отримання контролю над товаром. Однак момент передачі ризиків або отримання фізичного контролю над товаром можуть співпадати з датою митного оформлення. Таке теж часто буває.

# Увага!

На практиці визначення лише однієї дати переходу ризиків і вигод недостатньо – для оприбуткування треба ще й знати достовірну вартість товару (п. 5 НП(С)БО 9 «Запаси»).

І тут може постати проблема: первісна вартість товару, який ще не пройшов розмитнення, остаточно невідома й може змінитися. І остаточно вона стане відома лише на дату митного оформлення товару (!).

Через це частина бухгалтерів вирішують як дату оприбуткування брати саме дату митного оформлення, хоча це й не зовсім правильно з точки зору НП(С)БО, адже ризики уже могли й бути передані або передаються після перетину кордону й митного оформлення.

# Субрахунок 287 «Товари у дорозі»

аби не порушувати НП(С)БО, рекомендується вести облік за допомогою спеціального рахунку 287 «Товари у дорозі»:

- на дату переходу ризиків і вигод – оприбуткувати товар на субрахунку 287 «Товари у дорозі»;
- на дату митного оформлення – перенести товар на традиційні субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» та відкоригувати його первісну вартість.

Субрахунок 287 «Товари у дорозі» відсутній у стандартному Плані рахунків, але його можна ввести в облік самостійно, затвердивши зміни до робочого плану рахунків або через наказ про облікову політику. Використання цього субрахунку дає можливість оприбуткувати товар ще до його розмитнення, не знаючи його повну первісну вартість.

# **Бухгалтерський облік імпорتنих операцій за умови наступної оплати**

При визначенні гривневого еквіваленту вартості імпорتنих товарів необхідно керуватися п. 5 П(С)БО 21 (операція в інвалюті під час первісного визнання відображається у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат), але *зараз курс НБУ протягом дня не змінюється.*

**Тобто вартість імпорتنих товарів, придбаних на умовах наступної оплати, визначають за курсом НБУ на дату їх отримання**

**Кредиторська заборгованість** перед іноземним постачальником, що виникла у зв'язку з придбанням товарів, є **монетарною** (оскільки буде погашена грошима). Отже, за нею потрібно визначати **курсові різниці** на дату балансу та на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в межах такої операції або за всією статтею — відповідно до облікової політики (**п. 8 П(С)БО 21**).



Курсові різниці залежно від того, додатні вони чи від'ємні, необхідно відображати у складі доходів або витрат підприємства.

**Додатні** курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції нижчий за курс, що діяв на дату оприбуткування товарів. Такі різниці відображають у складі іншого операційного доходу на **субрахунку 714** «Дохід від операційної курсової різниці».

**Від'ємні** курсові різниці мають місце, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції підвищився по відношенню до курсу, що діяв на дату оприбуткування товарів. Їх обліковують у складі інших витрат операційної діяльності на **субрахунку 945** «Втрати від операційної курсової різниці».

## Приклад 1. Бухгалтерський облік імпортованих операцій за умови наступної оплати

10.03 ц.р. ТЗОВ «Полісся» відповідно до договору, підписаного 05.02 ц.р. та згідно митної декларації одержало на митницю товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника, контрактна вартість якого 5000 євро. В митній декларації зазначені суми мита за ставкою 10 %, та ПДВ – 20 %, які були сплачені.

Оплата за одержаний товар була здійснена банківським переказом 01.04 ц.р. в повній сумі.

### 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	Платіжне доручення Сплачено на митниці митні платежі: мито (5000 x 10,15 x 10 %/100% = 5075) ПДВ (5000 x 10,15 + 5075) x 20 %/100% = 11165	377	311	16240
2	10.03	Митна декларація Оприбутковано товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника 5000 x 10,15 = 50750	28	632	<u>5000</u> 50750
3	10.03	Митна декларація Відображено суму сплаченого мита	641	377	5075
4	10.03	Митна декларація Включено суму сплаченого мита до вартості імпортованого товару	28	641	5075
5	10.03	Митна декларація Відображено ПЗ та ПК з ПДВ	644 641 641	641 377 644	11165

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
6	31.03	<i>Розрахунок бухгалтерії</i> Визначено курсову різницю за заборгованістю постачальників на останній день звітного періоду $5000 \times (10,15 - 10,25) = 500$	945	632	500

*Придбання валюти для розрахунків з іноземним постачальником*

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
7	01.04	<i>Розрахунок бухгалтерії</i> Визначено курсову різницю за заборгованістю постачальників на дату оплати $5000 \times (10,18 - 10,25) = 350$	632	714	350
8	01.04	<i>Платіжне доручення</i> Перераховано кошти іноземному постачальнику $5000 \times 10,18 = 50900$	632	312	<u>5000</u> 50900

# **Бухгалтерський облік імпорتنих операцій за умови попередньої оплати**

Перша подія — оплата товарів. У цьому випадку згідно з абзацем першим п. 6 П(С)БО 21 суму авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надану іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (у тому числі товарів), перераховують у валюту звітності із застосуванням валютного курсу **на початок дня дати сплати авансу.**

При цьому виникає дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента. Така заборгованість є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням товарів — немонетарних активів. Тому ні на дату балансу, ні на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення такої заборгованості) розраховувати курсові різниці за нею не потрібно.

**Зверніть увагу: при отриманні товару його первісна вартість формуватиметься виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати**

## Приклад 2. Бухгалтерський облік імпорتنих операцій за умови попередньої оплати

10.03 ц.р. ТЗОВ «Полісся» відповідно до договору, підписаного 05.02 ц.р. сплатило іноземному постачальнику аванс в сумі 5000 євро.

01.04 ц.р. згідно митної декларації одержано на митницю товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника, контрактна вартість якого 5000 євро. В митній декларації зазначені суми мита за ставкою 10 % та ПДВ – 20 %, які були сплачені.

### 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 іноземному постачальнику*

<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 Перераховано кошти іноземному постачальнику в рахунок майбутньої поставки 5000 x 10,15 = 50750</i>	371	312	<u>5000</u> 50750	

## **Увага!**

- 1) Заборгованість, яка обліковується на рахунку 371, є немонетарною, у зв'язку з чим перерахунок на кінець звітного періоду не здійснюється*
- 2) Контроль строків розрахунків (365 днів, якщо сума більше 150 000 грн.)*



<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
2	01.04	<i>Платіжне доручення</i> Сплачено на митниці митні платежі Мито: $5000 \times 10,18 \times 10 \% / 100\% = 5090$ ПДВ $(5000 \times 10,18 + 5090) \times 20 \% / 100\% = 11198$	377	311	16288
3	01.04	<i>Митна декларація</i> Оприбутковано товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника $5000 \times 10,15 = 50750$	28	632	<u>5000</u> 50750
4	01.04	<i>Митна декларація</i> Відображено суму сплаченого мита	641	377	5090
5	01.04	<i>Митна декларація</i> Включено суму сплаченого мита до вартості імпортованого товару	28	641	5090
6	01.04	<i>Митна декларація</i> Відображено ПЗ та ПК з ПДВ	644 641 641	641 377 644	11198
7	01.04	<i>Довідка бухгалтерії</i> Закрито розрахунки за авансами	632	371	<u>5000</u> 50750

# Первісна вартість та курсові різниці при імпорті товарів

Перша подія	Курс, що застосовується для формування первісної вартості товарів	Курсові різниці по розрахунках з постачальником
Отримання товарів	Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати оприбуткування товарів (п. 5 П(С)БО 21)	Курсові різниці визначають на ( п. 8 П(С)БО 21 ): — дату балансу; — дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Дохід від курсових різниць відображають на субрахунку 714, втрати — на субрахунку 945
Перерахування передоплати (авансу)	Курс НБУ на початок дня дати сплати авансу (п. 6 П(С)БО 21)	Курсові різниці не розраховують

# Оцінка товару у разі часткових авансових виплат

Відповідно до п. 6 П(С)БО 21 у разі часткових авансових виплат первісну вартість товарів, що надійшли, визначають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на початок дня дати кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

# Оцінка товару у разі змішаної оплати

Можлива також ситуація, коли за частковою передоплатою йде оприбуткування усієї партії товару, і тільки потім нерезиденту перераховується частина його вартості, що залишилася. У такому разі **первісна вартість імпортованих товарів складатиметься з:**

- суми, що дорівнює наданому авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на початок дня дати такої часткової передоплати;
- частини вартості товарів, що залишилася (тобто за вирахуванням суми попередньої оплати), перерахованої за курсом НБУ на початок дня дати їх оприбуткування.

**Тобто в цьому випадку наступна доплата решти вартості вже оприбуткованого товару на формування його первісної вартості не вплине.**

## Приклад 3. Бухгалтерський облік імпорتنих операцій за умови змішаної оплати

10.03 ц.р. ТЗОВ «Полісся» відповідно до договору, підписаного 05.02 ц.р., сплатило іноземному постачальнику аванс в розмірі 20 % договору (в сумі 1000 євро).

01.04 ц.р. згідно митної декларації одержано на митницю товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника, контрактна вартість якого 5000 євро. В митній декларації зазначені суми мита за ставкою 10 % та ПДВ – 20 %, які були сплачені.

Залишок заборгованості (4000 євро) погашено 10.04 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
		10.04	10,1

# Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

*Придбання валюти для сплати авансу іноземному постачальнику*

<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 Перераховано кошти іноземному постачальнику в рахунок майбутньої поставки 1000 x 10,15 = 10150</i>	371	312	<u>1000</u> 10150

***Увага!***

*Заборгованість, яка обліковується на рахунку 371, є немонетарною, у зв'язку з чим перерахунок на кінець звітного періоду не здійснюється.*

***Контроль 365 днів!!!***

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
2	01.04	<i>Платіжне доручення</i> Сплачено на митниці митні платежі: Мито: $5000 \times 10,18 \times 10 \% / 100\% = 5090$ ПДВ: $(5000 \times 10,18 + 5090) \times 20 \% / 100\% = 11198$	641	311	16288
3	01.04	<i>Митна декларація</i> Оприбутковано товар (чай чорний (ферментований) в одноразових фільтр-пакетах – код УКТ ЗЕД 0902 30 00 10) від іноземного постачальника $1000 \times 10,15 + 4000 \times 10,18 = 50870$	28	632	<u>5000</u> 50870
4	01.04	<i>Митна декларація</i> Відображено суму сплаченого мита	641	377	5090
5	01.04	<i>Митна декларація</i> Включено суму сплаченого мита до вартості імпортованого товару	28	641	5090
6	01.04	<i>Митна декларація</i> Відображено ПЗ та ПК з ПДВ	644 641 641	641 377 644	11198
7	01.04	<i>Довідка бухгалтерії</i> Закрито розрахунки за авансами	632	371	<u>1000</u> 10150

## *Придбання валюти для розрахунків з іноземним постачальником*

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
8	10.04	<p><i>Розрахунок бухгалтерії</i></p> <p>Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати</p> <p><math>4000 \times (10,18 - 10,1) = 320</math></p>	632	714	320
9	10.04	<p><i>Платіжне доручення</i></p> <p>Перераховано кошти іноземному постачальнику</p> <p><math>4000 \times 10,1 = 40400</math></p>	632	312	$\underline{4000}$ 40400



# ОПРИБУТКУВАННЯ ІМПОРТОВАНОГО ТОВАРУ (2 варіанти)

№ оп.	Зміст господарської операції	Варіант 1. За Інкотермс		Варіант 2. За датою митного оформлення		Сума
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	
1	На основі правил Інкотермс у порту до покупця перейшли усі ризики й вигоди від користування товаром (ще до митного оформлення). Курс НБУ 28 грн/\$	287	632	-	-	1790\$ /50120
2	Постачальнику перераховано грошові кошти в той же день	632	312	371	312	1790\$ /50120
3	Сплачено митному брокеру: 2000 грн за його послуги, 5000 грн. – мито, 12000 грн. - ПДВ	377	311	377	311	19000
4	<i>Митна декларація</i> Відображено ПЗ та ПК з ПДВ	644	641	644	641	11024
		641	377	641	377	11024
		641	644	641	644	11024

# ОПРИБУТКУВАННЯ ІМПОРТОВАНОГО ТОВАРУ (2 варіанти)

№ оп.	Зміст господарської операції	Варіант 1. За Інкотермс		Варіант 2. За датою митного оформлення		Сума
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	
5	Товар фізично надійшов на склад	281	287	281	632	1790\$ /50120
6	Включено мито до первісної вартості	281	641	281	641	5000
		641	377	641	377	5000
7	Включено вартість послуг брокера до первісної вартості	281	685	281	685	2000
		685	377	685	377	
8	Включено вартість доставки до первісної вартості	289	685	289	685	250
		685	311	685	311	250
9	Взаємозалік заборгованості	-	-	632	371	1790\$ /50120

# ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Митна декларація	Підтверджує сплату мита, митних платежів, «імпортного» ПДВ та є підставою для включення ПДВ до складу податкового кредиту. При цьому визнається не тільки додаткова, але й тимчасова митна декларація (п. 198.6 ПКУ, роз'яснення від Офісу великих платників податків ДПС). Митна декларація належить до документів замінників податкової накладної при складанні податкової декларації з ПДВ. Вона підтверджує податковий кредит з ПДВ.
Інвойс	На сьогодні вважається первинним документом за умови, що він сплачений (лист ДФС від 31.03.2017 № 6964/10/26-15-14-05-04-22). У такому разі інвойс може бути використаний як підстава для оприбуткування товару.
ЗЕД-контракт	Визначає момент переходу ризиків, обов'язків та вигод по товару від продавця до покупця, зокрема в базових умовах поставки

Увага! Базові умови поставки Інкотермс, отримання фізичного контролю над товаром визначають дату оприбуткування імпортованого товару, а не дата оформлення митної декларації.

# Документальне оформлення ПДВ при імпорті товарів

- У випадку імпорту товару ПЗ з ПДВ нараховуються та сплачуються всіма суб'єктами-імпортерами на підставі митної декларації.
- Цей же документ є підставою для відображення ПК з ПДВ для тих імпортерів, які є платниками ПДВ, та підставою для збільшення первісної вартості товарів на суму сплаченого ПДВ для суб'єктів-імпортерів, які не є платниками ПДВ.

- При подальшій реалізації товару, який було імпортовано, складається податкова накладна, яка, незалежно від суми, повинна бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.
- Окрім того, для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України в податковій накладній обов'язково слід зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД.

# **ТЕМА 5**

## **Облік та оподаткування імпортних операцій**

## 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.

## **Платники ПДВ 2024**

**З початку 2022 року, іноземні нерезиденти, які надають електронні послуги фізичним особам на митній території України, включаючи доступ до цих послуг, також стали платниками ПДВ. Серед таких компаній можна вказати такі глобальні ІТ-гігантів, як Google, Facebook, Apple та інші. Варто відзначити, що існує виняток, коли ці компанії можуть бути звільнені від сплати ПДВ, і це стосується надання освітніх послуг через доступ до загальнодоступних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів в Інтернеті. Ці зміни в законодавстві були внесені завдяки Закону від 3 червня 2021 року № 1525.**

**Пов'язано з цими нововведеннями є спрощена процедура реєстрації для цих платників ПДВ. Зміни до Положення про реєстрацію платників ПДВ, прийняті Міністерством фінансів України наказом від 7 грудня 2021 року № 637, також стосуються цієї ініціативи. Крім того, нововведення включають в себе запровадження спрощеної податкової декларації з ПДВ для зазначених платників.**



# 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).