

ТЕМА 14

Облік розрахунків і
звітність за ПДВ в
експортних
операціях



14.1. Бухгалтерський облік та оподаткування
операцій з експорту товарів

14.2. Бухгалтерський облік та оподаткування
операцій з експорту послуг



14.1. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з експорту товарів

Нормативне регулювання операцій з експорту

- Податковий кодекс України
- Митний кодекс України
- Закон України “Про ЗЕД”
- Закон України «Про валюту і валютні операції»
- ПОЛОЖЕННЯ про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті № 5
- Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму
- П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”

Особливості експорту товарів за умовою EXW

- Умова Інкотермс EXW означає вивезення покупцем товару зі складу продавця. Її проблемою є те, що всі ризики передаються вже на місці знаходження продавця (експортера), а це значить, що саме покупець, а не продавець-експортер має оформляти всю процедуру проходження митниці. Однак така умова може викликати певні проблеми з застосуванням нульової ставки ПДВ.
- З одного боку, умова EXW за ст. 1 Закону про ЗЕД відповідає поняттю експорту, адже ним вважається продаж товару нерезиденту навіть **без його вивезення** самим експортером.
- З іншого боку, для отримання продавцем права на нульову ставку ПДВ потрібно у ВМД у графі 2 «Відправник/Експортер» мати саме продавця. Виходить, що митний брокер має все ж таки оформляти ВМД від імені експортера, що робить умову EXW у чистому вигляді практично неможливою, адже продавець по факту уже займається митною процедурою, чого робити не повинен. Більше того, якщо у ВМД як відправника вказати не його, то тоді йому ще й доведеться нараховувати ПДВ не тільки за ставкою 20%, але й за правилом «першої події» (п. 187.11 ПКУ).

Особливості експорту товарів за умовою EXW

- **Увага:** ВМД обов'язково має бути оформлена від імені продавця (експортера). Інакше, не буде нульової ставки ПДВ.
- Така ситуація типова не тільки для України, тому в Інкотермс 2020 рекомендовано замість EXW застосовувати умову FCA, аби не створювати продавцю-експортеру проблем.

Обмеження строків розрахунків

Зарахування на валютний рахунок резидента виручки за експорт товарів (робіт, послуг)	Ввезення товарів (робіт, послуг) за бартерним договором на митну територію України
не пізніше 180 календарних днів з дати (365)	
митного оформлення експорту товарів або підписання акту виконаних робіт, послуг	митного оформлення експортної операції або підписання акту виконаних робіт, послуг

*(Закон України “Про валюту і валютні операції”, ст. 13;
Постанова № 5 Правління НБУ «ПОЛОЖЕННЯ про заходи захисту та визначення
порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті»)*

Валютний нагляд банку за ЗЕД-контрактом починається з дати оформлення митної декларації (ЕК-10 «Експорт»/ЕК-11 «Реекспорт» або дати підписання акта приймання-передачі або іншого документа, який засвідчує передачу товару нерезиденту за умовами контракту. Нагляд припиняється після надходження грошей на поточний рахунок.

Пеня

Пеня нараховується за кожен день прострочення в розмірі 0,3 % суми недоотриманих грошових коштів за договором або вартості недопоставленого товару

Декларування

заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення

Декларант – особа, яка самостійно здійснює декларування або від імені якої здійснюється декларування.

Уповноважена особа (представник) – особа, яка на підставі договору або належно оформленого доручення, виданого декларантом, наділена правом вчиняти дії, пов'язані з проведенням митних формальностей, щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення від імені декларанта.

Уповноважена особа (представник)

Митний брокер – це підприємство (обов'язково резидент України), що надає послуги з декларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України.

Агент з митного оформлення – це фізична особа – резидент, що перебуває в трудових відносинах з митним брокером і безпосередньо виконує в інтересах особи, яку представляє митний брокер, дії, пов'язані з пред'явленням органу доходів і зборів товарів, транспортних засобів комерційного призначення, а також документів, потрібних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення.



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



**Митною вартістю товарів, що
вивозяться за межі митної території
України, є ціна товару, зазначена у рахунку-
фактурі чи рахунку-проформі.**

Митна декларація

заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

- Експортна митна декларація (літерний код ЕК) охоплює митні режими вивезення, а саме: експорт, реекспорт, тимчасове вивезення, митний склад. Наприклад, **Вантажна митна декларація** з кодом **ЕК10АА** – це звичайна ВМД на вивезення товару в режимі експорту.
- На подачу ВМД відводиться **10 днів** з дати доставки товарів до митного органу. Якщо товар протягом **30 днів** не потрапляє до митного режиму чи на склад тимчасового зберігання, то він переходить у власність Державної митної служби.

Митні платежі

податки, що відповідно до Податкового кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на митні органи

Митні платежі

- Мито
- Податок на додану вартість

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

Види мита

- **ввізне мито** (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);
- **вивізне мито** (встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України);
- **сезонне мито** (може встановлюватися законом на окремі товари на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита);
- **особливі види мита:** спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне (встановлюються на підставі рішень Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів).

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.

Документи, які підтверджують митну вартість експортованих 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) накладні, пов'язані з попереднім придбанням товару; калькуляції, якщо продукція (товари) були вироблені самим постачальником;
- 4) якщо рахунок сплачено, - банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного 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 (CMR, залізнична накладна (Rail Waybill), авіа накладна (Air Waybill), коносамент (Bill of Lading));
- 6) якщо здійснювалося страхування, - страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.
- 7) Carnet TIR – книжка міжнародних дорожніх перевезень (за наявності)

Сертифікати

- Серед документів можуть бути сертифікат якості товару.
- Для сільськогосподарської продукції (групи 1-25 УКТ ЗЕД) це ще й сертифікат походження товару (EUR-1), фітосанітарний сертифікат, карантинний сертифікат, міжнародний ветеринарний сертифікат

Carnet **TIR** (книжка МДП) —

це митний вантажосупровідний документ, який дає право перевозити вантажі через кордон держав в опломбованих митницею кузовах автомобілів чи контейнерах за спрощених митних процедур. Документ покриває автомобільні й залізничні перевезення вантажів (які здійснюються в автофургонах, трейлерах, напівтрейлерах і контейнерах) між державами, які визнають Митну конвенцію про міжнародні перевезення із застосуванням книжки МДП 1959 р. і 1975 р. Всі автомобільні транспортний засіб повинні мати відповідні дозволи компетентних органів на їхнє використання, які видаються вповноваженими органами країни. Оформляються у вигляді книжки з відривними аркушами, які відриваються при проходженні вантажем чергової митниці

Товари, поміщені у митний режим експорту, оподатковуються вивізним митом у випадках, встановлених відповідними законами

- 1) Закон України від 10.09.99 № 1033-XIV „Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур”;
- 2) Закон України від 07.05.96 № 180/96-ВР „Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину”;
- 3) Закон України від 24.10.02 № 216-IV „Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів”;
- 4) Закон України від 13.12.06 № 441-V „Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням”;
- 5) Закон України від 03.06.08 № 309-VI „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” (експортне мито на газ, див. Пункт 9 Прикінцевих положень (розділ II) зазначеного Закону).
- 6) Закон України від 19.02.09 № 1019-VI „Про внесення змін до деяких законів України” зазначеним у Законі України від 03.06.08 № 309-VI „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” вилучені з переліку газів, які оподатковуються експортним митом, скраплені газ (крім природного).

Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ в разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства.

Місце постачання товарів - фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання

Порядок оподаткування експортних операцій ПДВ



Курс валюти для цілей здійснення митних формальностей

Для цілей здійснення митних формальностей щодо товарів і транспортних засобів комерційного призначення застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, або дня здійснення митних формальностей, якщо вони здійснюються без подання митної декларації.

Порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при здійсненні операцій з експорту товарів та продукції

<i>Податкові наслідки</i>	<i>Порядок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ</i>
База оподаткування	Договірна вартість з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)*)
Ставка ПДВ	0 % від бази оподаткування, у тому числі й щодо пільгованих розд. V ПКУ товарів
Дата виникнення податкових зобов'язань	дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, а також повідомлення про фактичне вивезення товарів за межі митної території України

Увага!

При визначенні бази оподаткування за експортною операцією слід враховувати, що вона не може бути нижчою:

- для придбаних товарів – ціни придбання;
- для самостійно виготовлених товарів – звичайних цін;
- для необоротних активів – бухгалтерської балансової (залишкової) вартості на початок періоду операції

Умови визнання доходу від реалізації товару на експорт та дата такого визнання

Умови визнання згідно П(С)БО 15	Дата визнання
Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)	Залежить від обраної умови Інкотермс
Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	момент визначається договором. Це перехід права власності. Як правило, це момент фізичної передачі товару покупцеві чи його представнику (перевізнику). Первинні документи: коносамент, акт приймання-передачі, міжнародна автомобільна накладна (CMR) або будь-який інший аналогічний документ. Часто дата оформлення даних документів збігається з датою ВМД. Якщо у договорі взагалі нічого не зазначено, то застосовуємо ч. 1 ст. 334 ЦКУ, тобто дату передачі майна

Умови визнання доходу від реалізації товару на експорт та дата такого визнання

Умови визнання	Дата визнання
Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена	Дата підписання договору (за умови відсутності валютно-цінових застережень)
Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	

Увага!

Дата визнання доходу не прив'язана до дати оформлення митної декларації (хоча цей підхід люблять податківці, але він не має нічого спільного з вимогами НП(С)БО 15 «Дохід». Так простіше, але не завжди правильно)

Дата визнання доходу при експорті – це найпізніша дата: дата фізичної передачі товару перевізнику або дата передачі ризиків. І ці дати не завжди збігаються з датою оформлення ВМД

Приклад 1. Передача товару з розстроченням платежу

Якщо при цьому у договорі вказано, що права власності переходить після останнього платежу, то ситуація ускладнюється ще більше. Робити датою визнання доходу дату переходу права власності неправильно, адже підприємство вже отримує економічні вигоди у вигляді платежів після передачі товару.

Вважати датою визнання доходу фізичну передачу товару – це також спірно.

У такому разі датою визнання доходу треба вважати дату передачі ризиків і вигод – дату за правилами Інкотермс, які визначені у договорі на поставку. При цьому дата передача ризиків і вигод може бути й після дати фізичної передачі товарів перевізнику. Наприклад, так відбувається в умовах групи D: DAP, DPU (в Інкотермс 2010 це DAP), DDP

Приклад 2

ЗЕД-контракт містить умову, що постачання здійснюється на основі DDP (місцем доставки є безпосередньо склад покупця). Є такі дати:

- 25.02.2024 р. – дата передачі перевізнику (дата втрати контролю);
- 28.02.2024 р. – дата оформлення ВМД;
- 03.03.2024 р. – дата передачі товару покупцю. Підтверджує дата автомобільної CMR.

Дохід треба визнати 03.03.2024 р., так як саме в цей день відбулася передача усіх ризиків, пов'язаних з товаром за умовою DDP. І ця дата відрізняється від дати ВМД.

Правила відображення операцій з експорту товарів та продукції в бухгалтерському обліку

Перша подія	Характер заборгованості	Порядок визначення доходу	Порядок визначення курсових різниць (КР)
Відвантаження товарів	Монетарна	На дату визнання доходу (див. слайд 33) за курсом НБУ на початок дня здійснення операції	На дату: – погашення заборгованості (у розмірі суми погашення або розміру всієї заборгованості на цю дату) за курсом НБУ на початок поточної доби; – балансу (у розмірі всієї заборгованості на цю дату) за курсом НБУ на кінець дня
Отримання передоплати (авансу)	Немонетарна	На дату майбутнього визнання доходу (див. слайд 33) за курсом НБУ на початок дня дати отримання авансу на розподільчий рахунок	Перерахунок курсових різниць не здійснюється

Умова розрахунку	Чи монетарна стаття заборгованості?	Чи є курсова різниця?
перша подія – відвантаження товару	так	так
перша подія – отримання авансу від покупця	ні	ні
	дохід визнається за курсом НБУ, що діяв на момент отримання авансу (п. 7 НП(С)БО 21)	

Приклад 14.1

ТЗОВ «Полісся» 10 березня ц.р. уклало з німецькою фірмою експортний контракт на поставку продукції власного виробництва – насіння соняшнику (код УКТ ЗЕД 120600) – 5 тон за ціною 350 євро за тону. Контракт укладено на умовах 100 % наступної оплати.

Поставка товару здійснена 10 вересня ц.р. в повному обсязі, що підтверджено митною декларацією. Ставка вивізного (експортного) мита відповідно до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» склала 10 %. *Собівартість продукції – 10 000 грн.*

Оплата від німецького контрагента надійшла на рахунок 05 жовтня ц.р.

Курси валюти на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./євро	Дата	Курс НБУ, грн./євро
10.03	10,1	30.09	10,25
10.09	10,15	05.10	10,18

Пригадаємо!

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються 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)

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

№ оп.	Дата	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1	10.09	Платіжне доручення Сплачено на митниці мито 350 x 5 x 10,15 x 10 %/100% = 1776,25	377	311	1776,25
2	10.09	Инвойс, митна декларація, CMR Відвантажено товари на експорт та проведене митне оформлення товарів 350 x 5 x 10,15 = 17762,5	362	701	<u>1750</u> 17762,5
3	10.09	Митна декларація Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	0
4	10.09	Митна декларація Відображено суму сплаченого мита	93 641	641 377	1776,25
5	10.09	Калькуляційна картка, довідка бухгалтерії Списано купівельну вартість реалізованих товарів	901	26	10000

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
6	30.09	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на останній день звітного періоду $1750 \times (10,15 - 10,25) = 175$	362	714	175

Додержання 180 (365) днів, якщо сума більша 400 тис. грн.!!!

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
7	05.10	Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати $1750 \times (10,18 - 10,25) = 122,5$	945	362	122,5
8	05.10	На розподільний валютний рахунок надійшла виручка від іноземного покупця та зарахована на поточний рахунок $1750 \times 10,18 = 17815$	316	362	<u>1750</u> 17815

Пригадаємо!

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу

Пригадаємо!

У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансових платежів

Приклад 14.2

ТзОВ «Полісся» 10 березня ц.р. уклало з німецькою фірмою експортний контракт на поставку продукції власного виробництва – насіння соняшнику (код УКТ ЗЕД 120600) – 5 тон за ціною 350євро за тону. Контракт укладено на умовах 100 % попередньої оплати.

Оплата від німецького контрагента надійшла на рахунок 10 вересня ц.р. в повному обсязі.

Поставка товару здійснена 05 жовтня ц.р. в повному обсязі, що підтверджено митною декларацією. Ставка вивізного (експортного) мита відповідно до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» склала 10 %. Собівартість продукції – 10 000 грн.

Курси валюти на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./євро	Дата	Курс НБУ, грн./євро
10.03	10,1	30.09	10,25
10.09	10,15	05.10	10,18

Увага!

**Датою отримання авансу вважається
дата надходження коштів на
розподільчий рахунок в банку**

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

№ оп.	Дата	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
1	10.09	На розподільний валютний рахунок надійшла передоплата від іноземного покупця та зарахована на поточний рахунок $1750 \times 10,15 = 17762,5$	316	681	<u>1750</u> 17762,5
	10.09	Зараховано кошти з розподільчого на поточний валютний рахунок	312	316	<u>1750</u> 17762,5

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
2	05.10	Платіжне доручення Сплачено на митниці мито 350 x 5 x 10,18 x 10 %/100% = 1781,5	377	311	1781,5
3	05.10	Інвойс, митна декларація, CMR Відвантажено товари на експорт та проведене митне оформлення товарів 350 x 5 x 10,15	362	701	<u>1750</u> 17762,5
4	05.10	Митна декларація Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	0
5	05.10	Митна декларація Відображено суму сплаченого мита	93 641	64 3771	1781,5
6	05.10	Калькуляційна картка, довідка бухгалтерії Списано купівельну вартість реалізованих товарів	901	26	10000
7	05.10	Довідка бухгалтерії Закрито розрахунки за авансами	681	362	<u>1750</u> 17762,5

Приклад 4.3

ТзОВ «Полісся» 10 березня ц.р. уклало з німецькою фірмою експортний контракт на поставку продукції власного виробництва – насіння соняшнику (код УКТ ЗЕД 120600) – 5 тон за ціною 350 євро за тону. Контракт укладено на умовах 70 % попередньої оплати та 30 % - наступної.

Оплата від німецького контрагента в розмірі 70 % вартості контракту надійшла на рахунок 10 вересня ц.р.

Поставка товару здійснена 05 жовтня ц.р. в повному обсязі, що підтверджено митною декларацією. Ставка вивізного (експортного) мита відповідно до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» склала 10 %. *Собівартість продукції – 10 000 грн.*

Залишок коштів в розмірі 30 % вартості контракту одержано 13 жовтня ц.р.

Курси валюти на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./євро	Дата	Курс НБУ, грн./євро
10.03	10,1	05.10	10,18
10.09	10,15	13.10	10,20
30.09	10,25		

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Полісся”

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
1	10.09	На розподільний валютний рахунок надійшла передоплата від іноземного покупця та зарахована на поточний рахунок 1750 x 0,7 x 10,15 = 12433,75			<u>1225</u> 12433,75
			316	681	12433,75

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
2	05.10	Платіжне доручення Сплачено на митниці мито 350 x 5 x 10,18 x 10 %/100% = 1781,5	641	311	1781,5
3	05.10	Інвойс, митна декларація, CMR Відвантажено товари на експорт та проведене митне оформлення товарів 1225 x 10,15 + 525 x 10,18 = 17778,25	362	701	<u>1750</u> 17778,25
4	05.10	Митна декларація Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	0
5	05.10	Митна декларація Відображено суму сплаченого мита	93	641	1781,5
6	05.10	Калькуляційна картка, довідка бухгалтерії Списано купівельну вартість реалізованих товарів	901	26	10000
7	05.10	Довідка бухгалтерії Закрито розрахунки за авансами	681	361	<u>1225</u> 12433,75

Додержання 180 (365) днів, якщо сума більша 400 тис. грн.!!!

<i>№ оп.</i>	<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	<i>Сума</i>
8	13.10	Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати $525 \times (10,18 - 10,20) = 10,5$	362	714	10,5
9	13.10	На розподільний валютний рахунок надійшла виручка від іноземного покупця та зарахована на поточний рахунок $525 \times 10,2 = 5355$	316	362	<u>525</u> 5355

Нормативна база з документування ПДВ

- Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної” від 31.12.2015 № 1307
- Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21

Особливості заповнення податкової накладної з експорту товару

- Податкову накладну при експорті товарів оформляють на дату виникнення податкових зобов'язань, а саме – на дату оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України
- Реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних має бути здійснена: 1) для податкових накладних, складених з 1 по 15 день (включно) календарного місяця – до останнього дня (включно) місяця, в якому вони були складені; 2) для податкових накладних, складених з 16 по останній день (включно) календарного місяця – до 15 числа (включно) місяця, наступного за місяцем, в якому вони були складені.
- Обидва примірники податкової накладної при експортному постачанні залишаються в постачальника, тому у верхній лівій частині оригіналу такої податкової накладної робиться відповідна помітка «Х» та зазначається тип причини: 07 – складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України.

- обов'язковим реквізитом податкової накладної є код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг - код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду;
- У графі "Вид цивільно-правового договору" податкової накладної зазначається вид цивільно-правового договору згідно з видом договірних зобов'язань, визначених Цивільним кодексом України. Наприклад договір про надання послуг, договір купівлі-продажу
- У разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України у графі "Отримувач (покупець)" зазначаються найменування (прізвище, ім'я, по-батькові) нерезидента та через кому - країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент), а у рядку "Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)" проставляється умовний ІПН «300000000000»
- Оскільки операції з експорту товарів, якщо їх експорт підтверджений МД, оформленою відповідно до вимог митного законодавства, оподатковуються за нульовою ставкою, то у розділі III графі 10 податкової накладної проставляється нуль.



14.2. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з експорту послуг

Нормативне регулювання операцій з експорту робіт, послуг

- Податковий кодекс України
- Закон України “Про ЗЕД”
- П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”
- Закон України від 03.11.2016 р. № 1724-VIII “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг”

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)

ЗЕД-договір

У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у тому числі в електронному вигляді, за надані послуги

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 операціями з експорту та імпорту товарів, 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.
- На операції з експорту послуг (крім страхових і транспортних), об'єктів права інтелектуальної власності граничні строки валютного контролю не поширюються (з 01.03.2017 року). **Проте варто пам'ятати, що це не стосується робіт!**

Ідентифікація валютної виручки

Для ідентифікації валютної виручки як такої, що отримана від експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності, банки мають право вимагати від резидентів надання виставленого нерезиденту рахунку (інвойсу). При цьому банки не будуть вимагати від резидентів перекладу на українську мову документів, у тому числі рахунку (інвойсу), складених **англійською** мовою.

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)

№	Вид послуг	Місце постачання послуг
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

Юридична особа надає послуги з перекладу підприємствам – нерезидентам з Європи.

Чи будуть у підприємства виникати зобов'язання із сплати ПДВ при укладанні відповідного контракту з нерезидентом?

Оскільки в п.п.186.2 – 186.3 послуги з перекладу не зазначені, згідно п. 186.4. місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, а саме – митна територія України.

Отже, такі послуги є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %.

Приклад 2

Юридична особа-резидент є співорганізатором платної виставки на замовлення нерезидента, яка проводиться в м. Дрезден (Німеччина).

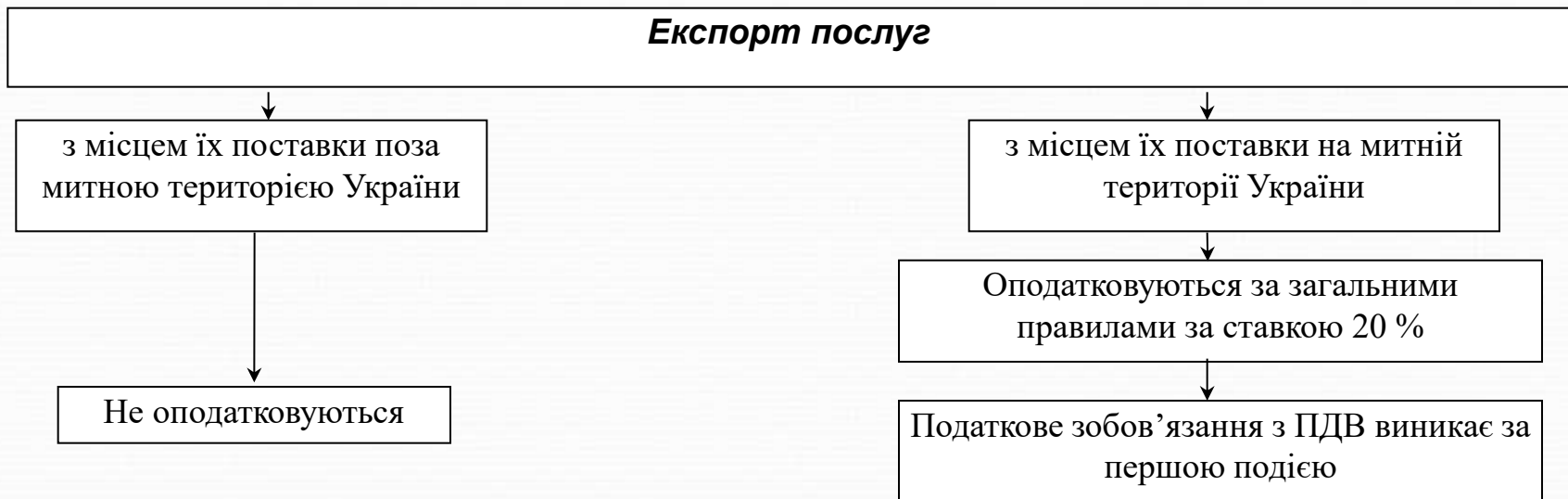
Чи будуть у підприємства виникати зобов'язання із сплати ПДВ?

Оскільки місцем постачання послуг у сфері культури та мистецтва, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, є місце фактичного надання послуг (Німеччина), то такі операції не будуть об'єктом оподаткування ПДВ.

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

- а) дата зарахування коштів від замовника на банківський рахунок платника податку як оплата послуг, що підлягають постачанню,**
- б) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.**

Порядок оподаткування ПДВ послуг, що надаються нерезиденту



Податкова накладна

- На **послуги** нерезиденту з місцем постачання в Україні слід оформлювати ПН, яка підлягає реєстрації і в ЄРПН ([п. 201.10 ПКУ](#)).

Типова кореспонденція рахунків та податкові наслідки експорту робіт, послуг за умов наступної оплати

№ оп.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Дата надання послуг, виконання робіт (підписання акту)			
1	Акт виконаних робіт Підписано акт виконаних робіт	362	703
2	Податкова накладна. Нараховано ПДВ	703	641
3	Довідка бухгалтерії Списано собівартість наданих послуг	903	231
Дата одержання виручки			
4	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати	362 або 945	714 362
5	Виписка банку. Отримано на розподільчий валютний рахунок оплату за надані послуги	316	362
6	Виписка банку. Перераховано з розподільчого на поточний валютний рахунок виручку від іноземного покупця	312	316

Типова кореспонденція рахунків та податкові наслідки експорту робіт, послуг за умов попередньої оплати

<i>№ оп.</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
Дата одержання авансу			
1	<i>Виписка банку. Зараховано на розподільчий валютний рахунок аванс від іноземного покупця</i>	316	681
2	<i>Виписка банку. Перераховано з розподільчого на поточний валютний рахунок аванс від іноземного покупця</i>	312	316
3	<i>Податкова накладна. Нараховано ПДВ</i>	643	641
Дата надання послуг			
4	<i>Акт виконаних робіт. Підписано акт виконаних робіт</i>	362	703
5	<i>Податкова накладна. Відображено ПДВ</i>	703	643
6	<i>Довідка бухгалтерії. Списано собівартість наданих послуг</i>	903	231
7	<i>Довідка бухгалтерії. Закрито розрахунки за авансами</i>	681	362

Приклад 1

Юридична особа надає послуги з перекладу підприємствам – нерезидентам з Європи. Вартість таких послуг згідно договору – 1000 дол. США.

Акт виконаних робіт на суму 1000 дол. США було підписано 10.04 ц.р. (курс НБУ 8,5 грн./дол. США). Собівартість послуг склала 5000 грн.

Кошти від нерезидента одержано 15.04 ц.р. (курс НБУ 8,7 грн./дол. США).

Журнал реєстрації господарських операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
10.04 ц.р.				
1	Акт виконаних робіт Підписано акт виконаних робіт	362	703	<u>1000</u> 8500
2	Податкова накладна. Нараховано ПДВ (8500 x 20 % / 120 % = 1416,67)	703	641	1416,67
3	Довідка бухгалтерії Списано собівартість наданих послуг	903	231	5000
15.04 ц.р.				
4	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати	362	714	200
5	Виписка банку Отримано на транзитний валютний рахунок оплати за надані послуги	316	362	<u>1000</u> 8700
6	Виписка банку. Перераховано з розподільчого на поточний валютний рахунок аванс від іноземного покупця	312	316	<u>1000</u> 8700

Приклад 2

Юридична особа надає послуги з перекладу підприємствам – нерезидентам з Європи. Вартість таких послуг згідно договору – 1000 дол. США.

Кошти від нерезидента одержано 07.04 ц.р. (курс НБУ 8,7 грн./дол. США).

Акт виконаних робіт на суму 1000 дол. США було підписано 10.04 ц.р. (курс НБУ 8,5 грн./дол. США). Собівартість послуг склала 5000 грн.

Журнал реєстрації господарських операцій

№ оп.	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума
07.04 ц.р.				
1	Виписка банку. Зараховано на валютний рахунок аванс від іноземного покупця	316	681	<u>1000</u> 8700
2	Виписка банку. Перераховано з розподільчого на поточний валютний рахунок аванс від іноземного покупця	312	316	<u>1000</u> 8700
3	Податкова накладна Нараховано ПДВ (8700 x 20 % / 120 % = 1450)	643	641	1450
10.04. ц.р.				
4	Акт виконаних робіт Підписано акт виконаних робіт	362	703	<u>1000</u> 8700
5	Податкова накладна Відображено ПДВ	703	643	1450
6	Довідка бухгалтерії Списано собівартість наданих послуг	903	231	5000
7	Довідка бухгалтерії Закрито розрахунки за авансами	681	362	<u>1000</u> 8700

Приклад 3

Юридична особа-резидент є співорганізатором платної виставки, яка проводиться в м. Дрезден (Німеччина).

На його рахунок 07.04 ц.р. одержано 2000 дол. США як внесок учасників виставки (курс НБУ 8,7 грн./дол. США).

Акт виконаних робіт підписано 27.04 ц.р. (курс НБУ 8,5 грн./дол. США). Собівартість послуг склала 8000 грн.

Журнал реєстрації господарських операцій

<i>№ оп.</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>	
<i>Дата надходження коштів на рахунок</i>				
1	<i>Виписка банку. Зараховано на валютний рахунок аванс від іноземного покупця</i>	316	681	<u>2000</u> 17400
2	<i>Виписка банку. Перераховано з розподільчого на поточний валютний рахунок аванс від іноземного покупця</i>	312	316	<u>2000</u> 17400
<i>Дата надання послуг, виконання робіт (підписання акту)</i>				
3	<i>Акт виконаних робіт</i> <i>Підписано акт виконаних робіт</i>	362	703	<u>2000</u> 17400
4	<i>Довідка бухгалтерії</i> <i>Списано собівартість наданих послуг</i>	903	231	8000
5	<i>Довідка бухгалтерії</i> <i>Закрито розрахунки за авансами</i>	681	362	<u>2000</u> 17400