

УДК 339.565:[336.221+657](477)

Тенюх З.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

**ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРУ ВІД НЕРЕЗИДЕНТА
У МИТНОМУ РЕЖИМІ РЕІМПОРТУ: ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ****RETURNING OF COMMODITY FROM NONRESIDENT
IN CUSTOM MODE OF RE-IMPORT: ACCOUNTING AND TAXATION****АНОТАЦІЯ**

У статті розкрито сутність митного режиму реімпорту та висвітлено особливості його застосування. З'ясовано порядок оподаткування реімпортних операцій та виявлено суперечності та неузгодженості норм вітчизняного законодавства стосовно оподаткування таких операцій ПДВ. Розглянуто механізм відображення в обліку повернення товарів від нерезидента у митному режимі реімпорту.

Ключові слова: облік, оподаткування, митний режим, імпорт, експорт, реімпорт, митні платежі, курсова різниця, монетарна заборгованість.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыта сущность таможенного режима реимпорта и освещены особенности его применения. Выяснен порядок налогообложения реимпортных операций и выявлены противоречия и несогласованности норм отечественного законодательства в отношении налогообложения таких операций НДС. Рассмотрен механизм отражения в учете возвращения товаров от нерезидента в таможенном режиме реимпорта.

Ключевые слова: учет, налогообложение, таможенный режим, импорт, экспорт, реимпорт, таможенные платежи, курсовая разница, монетарная задолженность.

ANNOTATION

In the article essence of the custom mode of re-import is exposed and the features of his application are reflected. It was found the taxation of re-import operations and found out contradictions and inconsistencies of norms of national legislation concerning the taxation of such transactions to VAT. The mechanism of reflection is considered in the accounting of returning of commodities from nonresident in the custom mode of re-import.

Keywords: accounting, taxation, custom mode, import, export, re-import, custom payments, exchange rate difference, monetary debt.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання важливого значення набуває зовнішньоекономічна діяльність (далі – ЗЕД) підприємств, адже її результати забезпечують національну економіку валютними надходженнями, які, своєю чергою, значною мірою впливають на курс національної валюти. Однак здійснюючи ЗЕД, може виникати необхідність повернення товарів. Зокрема, якщо іноземного покупця не влаштовують якісні показники поставлених товарів чи їх асортимент тощо, відбувається повернення товарів та, відповідно, й експортної виручки в іноземній валюті. Вивезені в режимі експорту товари можуть бути повернені в Україну з використанням митних режимів реімпорту або імпорту. У такому разі вивезений раніше товар підлягає ввезенню на митну територію України, що створює низку труднощів та додаткових витрат, пов'язаних

із перетином товарів кордону. Зокрема, під час повернення товарів від нерезидента резидент зобов'язаний виконати всі вимоги митних органів щодо митного оформлення ввезення товарів та сплатити відповідні митні платежі. Крім того, необхідно здійснити певні коригування в обліку, адже товари, що повертають резиденту, було продано та визнано доходи та витрати. Всі ці аспекти зумовлюють актуальність обраного напряму дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку зовнішньоекономічної діяльності ґрунтовно досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, І.А. Волкова, Г.М. Воляник, Н.І. Гордієнко, І.В. Жиглей, Л.О. Кадуріна, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко, О.О. Маслак, О.В. Небильцова, В.М. Пархоменко, М.В. Реслер, М.С. Стрельнікова та ін. Однак питання обліку реімпортних операцій у науковій літературі детально не розглянуто, оскільки здебільшого цікавлять бухгалтерів-практиків, а тому висвітлюються переважно у фахових виданнях. Зокрема, проблеми обліку та оподаткування реімпортних операцій досліджували: Т. Войтенко, Н. Курган, О. Коружинець, Т. Любимова, І. Муратов, І. Месеча, Л. Солошенко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи напруження науковців та експертів, слід зауважити, що подальшого дослідження вимагає низка питань, пов'язаних із мінімізацією витрат, пов'язаних із поверненням товарів резиденту, а також вирішення наявних проблемних питань в оподаткуванні таких операцій, що викликано відсутністю у вітчизняному податковому законодавстві прямих норм щодо правомірності включення суми податку на додану вартість (далі – ПДВ) до складу податкового кредиту.

Мета статті полягає у дослідженні проблемних аспектів та обмежень у застосуванні митного режиму реімпорту під час повернення товарів резиденту від нерезидента, висвітленні порядку відображення в обліку та оподаткування реімпортних операцій для розробки практичних рекомендацій щодо усунення існуючих прогалин у системі оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні поняття реімпорту не є новим у сфері ЗЕД. Ф.Ф. Бутинець, Л.О. Кадурина, М.С. Стрельнікова під реїмпортом товарів розуміють такий митний режим, коли товари українського походження, вивезені за кордон з митної території України, відповідно до митного режиму експорту, ввозяться назад протягом часу, встановленого законодавством, із моменту їх вивезення без стягнення імпортного мита, акцизу та податку на додану вартість [1, с. 279; 2, с. 372]. Однак Ф.Ф. Бутинець деталізує «час встановлений законодавством» як 10 років, що є не зовсім доречним, адже такий строк законодавством не передбачений. У чинному на той час Митному кодексі України (далі – МКУ) від 11.07.2002 № 92 зазначено, що товари ма-

ють увозитися на митну територію України не пізніше ніж через один рік після їх вивезення (експорту) за межі митної території України [3, ст. 191]. Окрім цього, Ф.Ф. Бутинець розглядає реїмпортну операцію як експортну операцію, яка не відбулась. Основна ознака такої операції – перетин товаром кордону своєї держави двічі [1, с. 279].

Інші науковці у своїх працях, опублікованих упродовж 2000–2011 рр., подають визначення, наведене у чинному на той час МКУ № 92, згідно з яким реїмпорт – митний режим, відповідно до якого товари, що походять з України та вивезені за межі митної території України згідно з митним режимом експорту не пізніше ніж у встановлений законодавством строк, увозяться на митну територію України для вільного обігу

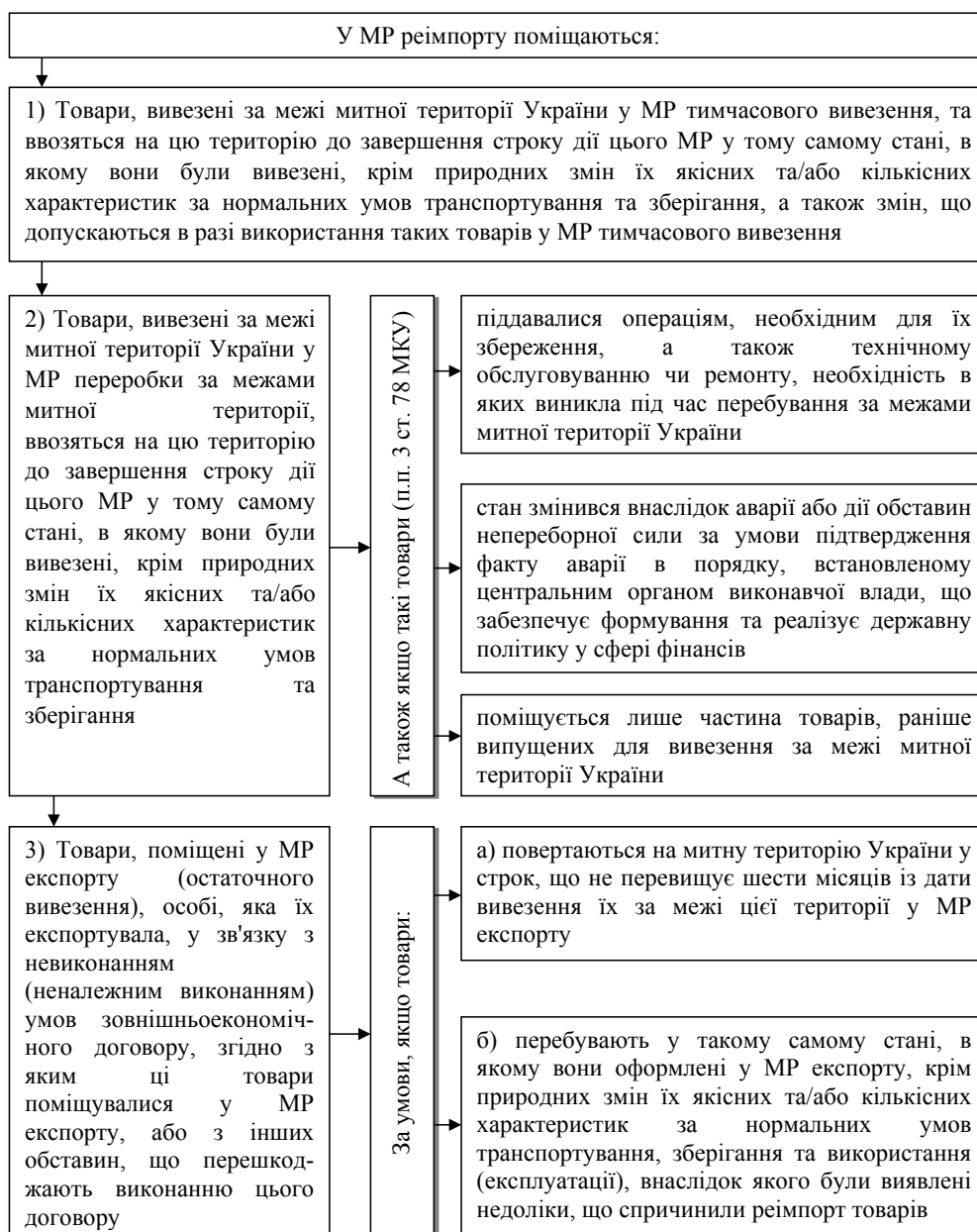


Рис. 1. Товари, що можуть бути поміщені в МР реїмпорту

Джерело: розроблено автором на підставі [4, ст. 78]

на цій території [3, ст. 190]. Як бачимо, визначення згідно з МКУ № 92 є вужчим, ніж запропоноване науковцями, адже не містить інформації щодо заходів тарифного регулювання.

Згідно з чинним на сьогодні МКУ від 13.03.2012 № 4495, реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [4, ст. 77].

Таке визначення значно відрізняється від попереднього, оскільки чітко визначає, що заходи нетарифного регулювання ЗЕД не застосовуються і митні платежі не сплачуються. Нагадаємо, що, згідно зі ст. 4 МКУ, до митних платежів належать: а) мито; б) акцизний податок із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); в) ПДВ із увезених на митну територію України товарів (продукції) [4, ст. 4]. Також варто зазначити, що існують певні особливості оподаткування реімпортних операцій митними платежами, що буде розглянуто нижче.

Порядок застосування митного режиму реімпорту регламентовано главою 14 МКУ. Згідно зі ст. 78 МКУ, у митний режим (далі – МР) реімпорту можуть бути поміщені товари, зазначені на рис. 1.

Таким чином, митним кодексом передбачено низку обмежень щодо поміщення товарів у МР реімпорту, зокрема щодо незмінності їх стану, а щодо товарів, які повертаються внаслідок невиконання умов договору, ще й обмеження щодо терміну їх вивезення, зокрема протягом шести місяців. Окрім цього, повернення товарів унаслідок невиконання умов договору (п. 3 ст. 78 МКУ) у МР реімпорту може бути здійснено винятково експортером цих товарів або його правонаступником. В інших випадках (п. 1, 2 ст. 78 МКУ) реімпорт товарів може здійснюватися іншою особою, ніж та, що їх вивезла, якщо це виправдано обставинами.

Застосування МР реімпорту можливе за умови можливості ідентифікації митним органом товарів як раніше випущених за межі митної території України. Засоби ідентифікації наведено у ст. 326 МКУ, наприклад: маркування, пломбування, печатки, ідентифікаційні знаки, проставлення штампів, взяття проб і зразків, складання опису товарів, виготовлення фотографій, використання товаросупровідної документації тощо.

Для поміщення товарів у МР реімпорту особа, на яку покладається обов'язок щодо дотримання вимог МР, повинна: 1) ввезти товари на митну територію України не пізніше, ніж у встановлений законодавством строк після їх вивезення за межі митної території України; 2) подати митному органу, що здійснює випуск

товарів у МР реімпорту, документи на такі товари; 3) надати митному органу документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів, що реімпортуються [4, ст. 78].

Українські товари, поміщені у МР реімпорту, зберігають статус українських товарів. Іноземні товари, що реімпортуються (повертаються резиденту) через невиконання умов договору (п. 3 ст. 78 МКУ) набувають статусу українських товарів. Підтвердженням українського статусу товарів є митна декларація.

З'ясувавши сутність митного режиму реімпорту та умови його застосування, зупинимось саме на поверненні товарів унаслідок невиконання умов договору (п. 3 ст. 78 МКУ), що обумовлено темою дослідження.

Проаналізувавши норми МКУ та ПКУ, можемо стверджувати, що до товарів, що реімпортуються внаслідок невиконання умов договору, застосовується особливий порядок оподаткування митними платежами. Зокрема, під час повернення товарів від нерезидента у МР реімпорту такі товари:

1. Звільняються від увізного мита (п. 1 ст. 283 та п. 3 ст. 286 МКУ). Після поміщення у МР реімпорту товарів суми вивізного мита, сплачені під час експорту цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам (ст. 81 та п. 3 ст. 286 МКУ).

2. На загальних підставах обкладаються акцизним податком та ПДВ згідно з ПКУ. Відповідно, сплачуються акцизний податок (ст. 213.3.3 ПКУ) і ПДВ (ст. 206.3 ПКУ) за ставкою 20% або 7% (ст. 194.1.1 ПКУ).

Варто зазначити, що всі інші реімпортні операції (п. 1, 2 ст. 78 МКУ) звільнено від сплати митних платежів та від заходів нетарифного регулювання.

Якщо умови реімпорту не дотримуються, то повернення товару відбувається в режимі звичайного імпорту з оподаткуванням у встановленому порядку. Зокрема, сплачується ввізне мито, а сума сплаченого за ці товари вивізного мита не повертається особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам. При цьому ввезення товарів обкладається ПДВ та акцизним податком.

Таким чином, можна сказати, що реімпорт – більш дешевий митний режим під час повернення товарів, оскільки ввізне мито не сплачується, а вивізне мито підлягає поверненню. Проте щоб увезти товари в цьому режимі, треба дотримати всі умови, передбачені МКУ. Однак незалежно від того, чи повертаються товари в МР реімпорту чи імпорту, можуть виникнути додаткові витрати, пов'язані зі сплатою митного збору чи оплатою послуг митного брокера. Тому в будь-якому разі повернення товару призведе до виникнення додаткових витрат.

Перейдемо до практичних аспектів повернення товарів від нерезидента, а саме правил бухгалтерського обліку, а також порядку оподаткування ПДВ та податком на прибуток.

Вивіз (експорт) товарів за межі митної території України є об'єктом обкладення ПДВ згідно з п.п. «г» п. 185.1 ПКУ за ставкою 0% (п. 195.1.1 ПКУ). У разі повернення експортованого товару слід відкоригувати раніше відображені податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 0%.

Під час увезення товарів, що повертаються нерезидентом у МР реімпорту (або імпорту), сплачується ПДВ за ставкою 20% або 7%. Податкові зобов'язання з ПДВ під час увезення виникають на дату подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ПКУ). При цьому з метою нарахування ПДВ базу оподаткування перераховують у гривні за курсом НБУ на дату подання митної декларації. Датою виникнення права віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту є дата сплати таких зобов'язань (п. 198.2 ПКУ).

Однак право на податковий кредит із ПДВ під час повернення товарів у ЗЕД чітко не врегульоване, адже податкове законодавство не містить прямої норми з цього питання, що викликає труднощі, які в подальшому можуть призвести до виникнення штрафних санкцій із боку органів Державної фіскальної служби (далі – ДФС). Так, згідно з пп. «а» п. 198.1 ПКУ, право на податковий кредит із ПДВ виникає під час придбання або виготовлення товарів та послуг. Однак під час повернення товарів у МР реімпорту придбання товарів не відбувається. Відповідно, вимога пп. «а» п. 198.1 ПКУ не виконується, а тому в резидента відсутнє право на формування податкового кредиту (ухвала Харківського апеляційного суду від 12.02.13). Своєю чергою, право на податковий кредит залежить від напряму використання товарів. Такої думки притримуються і представники ДФС у Листі від 13.02.12 № 4123/7/15-3417-05: право на податковий кредит залежить від напряму використання повернутих товарів.

Отже, якщо повернутий товар буде використаний в оподатковуваних операціях (тобто проданий на митній території України або використаний у виробництві) у межах господарської діяльності, то платник податків має право суму сплаченого ПДВ включити до податкового кредиту на підставі митної декларації. Цим же підходом, вважаємо, потрібно керуватися і щодо податкового кредиту, відображеного у минулому, під час придбання таких товарів. Якщо товар не буде використано в господарській діяльності платника, рекомендуємо платникам звертатись до ДФС на місцях за консультацією. Якщо ДФС дасть відповідь про відсутність права на податковий кредит, варто оскаржити таку податкову консультацію в судовому порядку, керуючись роз'ясненнями, наданими у вищезгаданому Листі ДФС. Такої ж думки дотримуються і фахівці в галузі обліку й оподаткування [6, с. 13–14; 7; 8, с. 243; 9, с. 60–61].

Починаючи з 01.01.2015 об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, відо-

бражений у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО або МСФЗ, що коригується на різниці, що виникають згідно з розділом III ПКУ (підприємства з річним доходом до 20 млн. грн. такі коригування можуть не здійснювати). Тобто коригування фінансового результату внаслідок повернення товарів від нерезидента в податковому обліку буде здійснюватися за правилами бухгалтерського обліку.

Оскільки під час переходу права власності на раніше експортовані товари нерезиденту в податковому обліку експортера виникали доходи і витрати, то під час повернення таких товарів сума доходів і витрат повинна бути відкоригована відповідно до вимог ст. 140.2 ПКУ. Проводити перерахунок продавцю потрібно на дату фактичного повернення товару. Отже, отримавши товар від нерезидента, продавець проводить коригування раніше відображеного під час експорту доходу від реалізації і витрат у вигляді собівартості реалізованих товарів.

Дохід продавець коригує за курсом НБУ, за яким він визнавався на момент його виникнення, тобто у розмірі, відображеному під час експорту, а витрати – у розмірі собівартості реалізованих товарів, що були віднесені на фінансовий результат. Здійснені під час експорту товарів витрати, що не включалися до собівартості (вивізні мито, платежі під час митного оформлення, вартість транспортування), є витратами періоду, а тому, згідно з п. 7 П(С)БО 16 «Витрати», відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, та коригуванню в подальшому не підлягають. Платежі під час митного оформлення, які сплачуються під час повернення товару (плата за митне оформлення, послуги митного брокера) включаються до складу витрат, якщо ці товари в подальшому будуть використані в господарській діяльності резидента. Повернене резиденту вивізні мито відображається у складі доходів, оскільки раніше було списане на витрати.

Під час повернення курсові різниці, віднесені на доходи/витрати під час здійснення експорту, коригувати не потрібно, оскільки вони пов'язані з розрахунками в іноземній валюті та відношення до товару не мають. Також резиденту не потрібно коригувати доходи/витрати від обов'язкового продажу іноземної валюти, що надійшла, оскільки вони із товаром не пов'язані.

У бухгалтерському обліку операції з виробництва та реалізації продукції, товарів, послуг регулюються низкою П(С)БО, зокрема П(С)БО 9 «Запаси», 10 «Дебіторська заборгованість», 15 «Дохід», 16 «Витрати» та ін., а також П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», що регулює порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті.

Для відображення розрахунків з іноземними покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані

послуги застосовують субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». За дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» відображають продажну вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає ПДВ, акцизний податок та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації; за кредитом – суми платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, до каси, та інші види розрахунків. Сальдо субрахунку відображає заборгованість іноземних покупців за одержані продукцію (роботи, послуги). Якщо першою подією є відвантаження активів іноземному покупцю, то виникає монетарна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка, відповідно до п. 8 П(С)БО 21, підлягає перерахунку на офіційним курсом НБУ на дату балансу і на дату здійснення розрахунків, тобто визначається курсова різниця, яка відноситься до доходів (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці») або витрат (субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці») підприємства. Нагадаємо, що курсові різниці розраховують або в межах господарської операції (табл. 1), або щодо всієї монетарної статті – за вибором підприємства.

Якщо від покупців та замовників отримано передоплату, то, відповідно до пп. 6.3 і 6.4 П(С)БО 15 «Дохід», суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) і суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) доходами не визнають. Для обліку такої заборгованості застосовують субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними», за кредитом якого відображають суму отриманих авансів (передоплат), а за дебетом – їх погашення шляхом отримання продукції (това-

рів, робіт, послуг). Оскільки кошти від покупців надійшли, то кредиторська заборгованість, відображена на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», є немонетарною, а тому курсові різниці щодо неї не розраховують (п. 7 П(С)БО 21).

Після повернення вже оплаченого товару від нерезидента в підприємства-резидента (експортера) виникає перед ним борг – необхідність повернення сплачених грошових коштів. Така кредиторська заборгованість перетворюється в монетарну заборгованість, а отже, підлягатиме перерахунку на дату балансу та/або на момент її погашення. Отриману курсову різницю підприємство відображає у складі доходів або витрат операційної діяльності. Якщо ж відбувається повернення ще неоплаченого товару, відбувається перекваліфікація монетарної дебіторської заборгованості перед експортером на немонетарну (оскільки заборгованість погашається товаром, який повертається). Якщо за такою дебіторською заборгованістю розраховувалася курсова різниця на дату балансу, її необхідно відкоригувати методом «червоне сторно». Таким чином, коригуванню підлягає тільки та курсова різниця, що була розрахована на дату балансу та в подальшому змінила свій статус з монетарної заборгованості на немонетарну.

Для обліку коригування доходу під час повернення товарів продавець використовує субрахунок 704 «Вирахування з доходу». За дебетом цього субрахунку відображаються, крім іншого, вартість продукції і товарів, повернених покупцем, та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, за кредитом – списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Зауважимо, що обороти субрахунків рахунка 70 «Доходи від реалізації», на яких відображався дохід від реалізації, не сторнують, адже коригування фінансового результату від реалізації

Таблиця 1

Облік повернення товару від нерезидента у митному режимі реімпорту

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, \$/грн.
		Дт	Кт	
22.03 Експорт товару на умовах післяоплати (курс НБУ – 25,87 грн./\$)				
1	Нараховано і сплачено мито $10\,000 \$ \cdot 25,87 \text{ грн./\$} \cdot 0,1 = 25\,870$	93 642	642 311	25 870
2	Отримано послуги митного брокера з декларування товару	93	685	600
3	Відображено податковий кредит із ПДВ із послуг брокера	641	685	120
4	Оплачено послуги митного брокера	685	311	720
5	Перераховано плату за митне оформлення товару поза місцем розташування митного органу (митний збір)	377	311	500
6	Віднесено плату за митне оформлення на витрати періоду	93	377	500
7	Відвантажено товар на експорт	362	702	\$10 000 258 700
8	Списано собівартість реалізованого товару	902	281	105 000
9	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 0%	702	641/ПДВ	0

Закінчення таблиці 1

10	Віднесено на фінансовий результат:			
	– дохід від реалізації товару	702	791	258 700
	– собівартість реалізованого товару	791	902	105 000
	– мито	791	93	25 870
	– вартість послуг митного брокера	791	93	600
	– плату за митне оформлення товару	791	93	500
31. 03. Дата балансу (курс НБУ – 25,76 грн./\$) :				
11	Відображено курсову різницю за дебіторською заборгованістю $\$10000 (25,76 \text{ грн./\$} - 25,87 \text{ грн./\$}) = 1 100$	945	362	1100
		791	945	1100
12	4.04. Надійшли кошти від нерезидента в оплату товару на розподільчий рахунок (курс НБУ – 25,80 грн./\$)	316*	362	$\frac{\$10000}{258 000}$
<i>* Не будемо розглядати порядок зарахування іноземної валюти на розподільчий рахунок та її обов'язковий продаж на наступний день в обсязі 65 %</i>				
13	Відображено курсову різницю по дебіторській заборгованості: $\$10000 (25,80 \text{ грн./\$} - 25,76 \text{ грн./\$}) = 400$	362	714	400
14	Віднесено на фінансовий результат курсову різницю під час надходження від нерезидента коштів в оплату товару	714	791	400
18.04. Повернуто товар нерезидентом у МР реімпорту (курс НБУ – 26,0 грн./\$)				
15	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	644	641	52 000
16	Сплачено нарахований ПДВ	641	311	52 000
17	Віднесено до складу податкового кредиту сплачений ПДВ	641	644	52 000
18	Сплачено плату за митне оформлення (митний збір)	377	311	200
19	Віднесено плату за митне оформлення на витрати періоду	949	377	200
20	Повернуто сплачене при експорті вивізне мито	311	377	25 870
21	Включено до доходу суму повернутого вивізного мита	377	719	25 870
22	Списано на фінансовий результат доходи і витрати	719 791	791 949	25 870 200
18.04. Відкориговано доходи і витрати				
23	Повернуто товар нерезидентом і відкориговано раніше відображений дохід (курс НБУ на 22.03 – 25,87 грн./\$)	704	362	$\frac{\$10 000}{258 700^*}$
<i>* за курсом НБУ на дату експорту, незалежно від курсу НБУ на дату повернення</i>				
25	Відкориговано податкові зобов'язання з ПДВ методом «червоного сторно»	704	641	0
26	Відображено курсову різницю по монетарній заборгованості, що виникла на дату повернення товару $\$10 000 (26,0 \text{ грн./\$} - 25,87 \text{ грн./\$}) = + 1300$	945	362	1300
27	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	1300
28	Оприбутковано повернений товар методом «червоного сторно» (відкориговано списану раніше собівартість)	902	281	105 000
29	Відкориговано фінансовий результат методом «червоного сторно»	791	902	105 000
30	Віднесено на фінансовий результат вирахування з доходу	791	704	258 700
24.04. Повернено нерезиденту оплату за повернений товар (курс НБУ – 26,20 грн./\$)				
31	Повернено нерезиденту оплату за товар	362	312	$\frac{\$10 000}{262 000}$
32	Відображено курсову різницю по заборгованості експортера $\$10 000 (26,2 \text{ грн./\$} - 26,0 \text{ грн./\$}) = + 2000$	945 791	362 945	2 000 2 000
	Відображено курсову різницю по валюті, що вибула $\$10 000 (26,2 \text{ грн./\$} - 25,8 \text{ грн./\$}) = + 4000$	312 714	714 791	4 000 4 000

здійснюється шляхом списання на фінансовий результат дебетових оборотів субрахунку 704 «Вирахування з доходу». Коригування податкових зобов'язань із ПДВ, а також собівартості товарів та їх списання на фінансовий результат здійснюється методом «червоне сторно».

Бухгалтерський облік реімпортних операцій розглянемо на умовному прикладі (табл. 1). Підприємство-резидент 22.03 відвантажило на експорт покупцю-нерезиденту товар на суму \$10 000 (курс НБУ на 0 год. поточної доби – 25,87 грн./\$). Митна декларація була оформлена цього ж дня. Балансова вартість відвантаженого товару – 105 000 грн. Плата за митне оформлення товару поза місцем розташування митних органів (митний збір) становить 500 грн. Вартість послуг митного брокера – 720 грн. (у т. ч. ПДВ). Мито сплачено у розмірі 10%. Курс НБУ на 31.03 – 25,76 грн./\$. Оплата товару в сумі \$10 000 надійшла на розподільчий рахунок підприємства 4.04 (курс НБУ – 25,80 грн./\$).

Нерезидент повернув товар експортеру 18.04. унаслідок невиконання умов договору в режимі реімпорту (курс НБУ – 26,00 грн./\$). Під час реімпорту сплачено митний збір 200 грн. Експортер повернув грошові кошти нерезиденту 24.04. (курс НБУ – 26,20 грн./\$).

Висновки. Отже, повернення товарів експортеру від нерезидента може здійснюватися у митному режимі імпорту чи реімпорту. Проаналізувавши норми митного і податкового законодавства, з'ясовано, що реімпорт – більш дешевий митний режим повернення товарів від нерезидента, оскільки сплачене під час експорту вивізні мито підлягає поверненню. Проте щоб повернути товари в цьому режимі, треба дотримати всі умови, передбачені МКУ, зокрема щодо незмінності стану товарів, що ввозяться, та терміну їх увезення, що не має перевищувати шести місяців. Однак незалежно від обраного митного режиму повернення товару нерезиденту призведе до виникнення додаткових витрат.

Із метою врегулювання неоднозначного трактування норм вітчизняного законодавства з приводу податкового кредиту з ПДВ необхідно внести зміни до ПКУ та законодавчо закріпити право експортера на податковий кредит із ПДВ в разі повернення товару від нерезидента. Це дасть змогу уникнути в майбутньому штрафних

санкцій через неоднозначне трактування норм податкового законодавства або ж витрат на провадження судових спорів із цього приводу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця ; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2001. – 544 с.
2. Кадуріна Л. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації : [навч. посіб.] / Л.О. Кадуріна, М.С. Стрельникова. – К. : ЦУЛ, 2007. – 606 с.
3. Митний кодекс : Закон України від 11.07.2002 № 92-IV [Втрапив чинність від 01.06.2012] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/mitnij_kodeks_ukraini.htm.
4. Митний кодекс : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Податковий Кодекс : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
6. Солошенко Л. Повернення товарів у ЗЕД: облікові особливості / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 32(1738). – С. 12–21.
7. Коружинець О. Як відобразити в обліку повернення експортного товару / О. Коружинець // Утека, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Kak-otrazit-v-uchete-vozvrat-eksportnogo-tovara-2>.
8. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський та податковий облік у подорожцях / Т. Войтенко, Н. Курган ; вид. 4-те, перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2013. – 448 с.
9. Любимова Т. Реімпорт: облікові особливості / Т. Любимова // Баланс. – 2015. – № 4. – С. 60–62.
10. Муратов І. Митний режим реімпорту / І. Муратов, І. Месеча // Вісник ДФС «Право знати все про податки і збори». – 2013. – № 40 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6097>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів від 10.08.2000 № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.