

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РЕЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Рязанова Н.О.

SOME ASPECTS OF ACCOUNT OF RE-EXPORT OPERATIONS

Ryazanova N.A.

Проаналізовано поняття реекспорту та реекспортних операцій з точки зору нормативних документів, визначено особливості оподаткування реекспортних операцій, приведено практичні схеми їх реалізації, розглянуто здійснення реекспортних операцій в межах вільної економічної зони з метою мінімізації податків, розкрито особливості використання посередницьких договорів, договорів комісії та доручення при здійсненні реекспортних операцій, з'ясовано сприятливі особливості реекспорту, означено та сформульовано обмеження щодо реекспортних операцій.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, облік, експорт, реекспорт, реекспортні операції, вільна економічна зона.

Постановка проблеми. Міжнародні економічні відносини підприємств України приймають усе більш глобальний аспект. В зв'язку з цим українські контрагенти поступово розширюють область своєї діяльності, працюючи на нових іноземних ринках збуту, збільшуючи мережу своїх іноземних партнерів. У цій ситуації не завжди є можливість прогнозувати усі події і передбачити їх в зовнішньоекономічному контракті. Важливе питання, яке виникає при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) - реекспортні операції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку експортно-імпортних операцій на сьогодні досліджуються рядом вітчизняних учених-економістів, серед них: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С. Ф. Голов, Н.В. Кузнєцова і інші. Незважаючи на наявність наукових досліджень з обліку експортно-імпортних операцій, поглиблених досліджень в області обліку реекспортних операцій не проводилося.

Недостатня кількість теоретичних розробок і відсутність детальних практичних досліджень в цій області обумовлюють актуальність теми дослідження і цільову спрямованість статті.

Метою цієї статті є проведення теоретичних досліджень і вирішення існуючої методологічної проблеми обліку реекспортних операцій.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні реекспортні операції не користуються великою популярністю у суб'єктів господарської діяльності України. Це викликано рядом причин. З одного боку, неврегульованістю окремих аспектів їх здійснення в українському законодавстві, а з іншої - перестрашуванням фіскальних органів в боротьбі з помилковим транзитом і ухиленням деяких імпортерів від сплати митних платежів при здійсненні нелегального імпорту. В результаті цього товари, призначені для реекспорту, при їх ввезенні на митну територію України обкладаються податками і ввізним митом, як і при оформленні товарів в режимі імпорту, що робить реекспортні операції нерентабельними.

Для детального розгляду методології вказаних операцій, в першу чергу, необхідно звернутися до загальних норм законодавства і проаналізувати трактування деяких термінів.

Поняття «реекспорт» зафіксовано в українському законодавстві декількома нормативними документами. Реекспорт - це:

- продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності і вивезення за межі України товарів, раніше імпортованих на територію України [2];
- експорт будь-якого раніше імпортованого зразка [3].

Останнє визначення дає більш широке трактування поняття «реекспорт», оскільки поняття «експорт» є продаж без фактичного вивезення товару за межі митної території України, а поняття «імпорт» - придбання товару без його фактичного ввезення. Тобто, під це визначення підходить так званий різновид реекспорту, коли товар, придбаний в одній країні, перепродається в третю країну без ввезення на територію країни, де зареєстрована особа, що здійснює такий перепродаж.

Приведені визначення відрізняються від даного в Єдиній методології митної статистики зовнішньої торгівлі держав - учасників Співдружності Незалежних Держав. Реекспорт товарів - митний режим, при якому іноземні товари вивозяться з митної території держави без стягування або з поверненням ввізних митних зборів і податків і без застосування заходів економічної політики відповідно до митного законодавства [1].

Згідно з Митним кодексом України «реекспорт - це митний режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше чим у встановлений законодавством термін з моменту їх ввезення на митну територію України вивозяться з цієї території в режимі експорту» [6].

Відповідно до останнього визначення реекспорт придбав статус митного режиму.

В той же час, згідно із Законом про зовнішньоекономічну діяльність термін «реекспорт» означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності і вивезення за межі України товарів, які були раніше імпортовані на територію України [2].

У цих двох визначення присутні протиріччя. Якщо в Митному кодексі України акцент робиться на походженні товарів, і відсутні обмеження по суб'єктному складу реекспортних операцій, то в Законі про ЗЕД обмежено коло осіб, якими може бути вивезений, або проданий ввезений в Україну товар - іноземними суб'єктами господарської діяльності.

Отже, фізичні особи (нерезиденти) і вітчизняні суб'єкти господарювання не можуть придбавати реекспортований з України товар.

Незважаючи на невизначеність відносно реекспорту, можна запропонувати різні схеми його здійснення.

Необхідно відмітити, що ввезення в Україну товарів може здійснюватися з однієї іноземної держави, а вивезення з України цих же товарів - в іншу іноземну державу. Завдяки цьому великі торговельні компанії дістають можливість розміщувати на території України перевалочні бази для подальшої відправки товарів за кордон. Такий вид операцій придбає особливу

актуальність для іноземних контрагентів, в торгівлі між якими існують обмеження та заборони, за умови, що Україна вільно торгує з обома країнами. Митний режим реекспорту може бути застосований також для здійснення вивезення помилково ввезених товарів. Товари вважаються помилково ввезеними на територію України, якщо перевізником або одержувачем доведено, що ввезення цих товарів не є результатом умисних дій або грубої недбалості. Але якщо помилково ввезені товари є готовою продукцією, то навіть відсутність провини одержувача стане основою для застосування санкцій [6].

Розглянемо особливості сплати податків при здійсненні реекспортних операцій на наступному прикладі. Згідно з укладеною угодою українське підприємство на території Болгарії через фірму, зареєстровану в Німеччині, придбаває устаткування з метою його подальшого перепродажу в Росію.

При ввезенні устаткування в Україну, подальшому його продажі і вивезенні в Росію (реекспорті) слід врахувати, що:

1) ввізний митний збір сплачується в повному розмірі на загальних підставах;

2) імпортний податок на додану вартість (ПДВ) сплачується грошовими коштами, а не векселем, оскільки устаткування ввозиться в Україну не для власних виробничих потреб, а для перепродажу. Сума ПДВ, сплачена на митниці як погашення податкових зобов'язань на момент оформлення імпортової вантажної митної декларації, при перерахунку зобов'язань по ПДВ потрапляє в податковий кредит, а експорт здійснюється із застосуванням нульової ставки ПДВ, отримати ж ці кошти у якості відшкодування буде дуже важко. Відвернення засобів з обороту принесе підприємству значні збитки.

За умови дотримання правил, встановлених законодавством України для мінімізації податків, операцію реекспорту можна здійснювати через вільну економічну зону (ВЕЗ). При ввезенні товарів на територію ВЕЗ для використання в межах цієї зони ввізний митний збір і ПДВ можуть не сплачуватися. При подальшому вивезенні устаткування з території ВЕЗ за межі

митної території України мито і ПДВ також може не сплачуватися. Але в цьому випадку підприємство, що здійснює реекспорт, повинне проводити свою діяльність в межах ВЕЗ і мати достатні аргументи, щоб довести, що устаткування використовується саме в межах цієї ВЕЗ. Тобто резидент України, здійснюючий реекспорт, спочатку купує устаткування для використання у своїй господарській діяльності, а потім з певних причин приймає рішення про його продаж.

Продаж продукції за посередницьким договором є ще одним варіантом вирішення цієї проблеми. У вказаному прикладі сторони можуть використовувати як договір комісії, так і договір доручення, згідно з яким посередник (повірений) діє від імені і за рахунок довірителя. Але договір доручення є прийнятнішим з наступних причин [5]:

- преамбула договору купівлі-продажу устаткування на кінцевого покупця (довірителя) і повноваження повіреного підтверджуватиме замкнутість схеми, що, у свою чергу, доводитиме взаємозв'язок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності трьох держав і обґрунтованість взаєморозрахунків, що проводяться ними;

- дохід нерезидента-продавця отриманий не з джерел в Україні. У зв'язку з цим не виникатимуть проблеми з оподаткуванням прибутків нерезидентів.

В цьому випадку повірений - резидент України, діючи від імені, за рахунок і за дорученням довірителя - резидента Росії, заключає з продавцем - резидентом Німеччини договір на постачання продавцем устаткування довірителю. Устаткування з території Болгарії на адресу довірителя - резидента Росії рухається на територію Росії через митну територію України в режимі транзиту. Валютні засоби поступають на валютний рахунок повіреного від довірителя для подальших розрахунків з продавцем і як плата за послуги повіреного.

При укладенні посередницького договору необхідно відмітити, що в договорі комісії в обов'язковому порядку має бути обумовлений розмір комісійної винагороди комісiонера, а за договором доручення повірений може

здійснювати свою діяльність як за винагороду, так і без нього [8]. На відміну від посередницьких договорів, що укладаються між резидентами України, в аналогічних зовнішньоекономічних договорах допускається визначення винагороди посередника не у відсотках від суми угоди, а як різниця між ціною, встановленою власником або визначеною покупцем, і вигіднішою ціною продажу. У разі значної різниці між фактичною ціною продажу продукції, встановленої продавцем, і передбачуваною закупівельною ціною, визначеною довірителем, винагорода повіреного може бути досить великою.

На відміну від режиму реекспорту, при транзиті відсутній факт ввезення продукції на митну територію в режимі імпорту, що дозволяє уникнути витрат по сплаті ввізного митного збору і ПДВ. Не порушуються і положення валютного контролю, оскільки право власності на продукцію до повіреного не переходить, відсутній факт здійснення експортної та імпоротної операції. Повернення валютної виручки контролюється тільки відносно винагороди, що поступає повіреному за послуги, які надаються. Ці послуги надаються довірителеві-нерезиденту для використання і споживання за межами митної території України (продукція, що придбалася, буде використана на території Російської Федерації), отже, не виникає об'єкт для нарахування ПДВ.

Серед сприятливих особливостей реекспорту, можна виділити наступні:

- 1) товари при їх ввезенні на територію України можуть бути відразу оформлені в режимі реекспорту, а можуть бути оформлені по окремих Вантажних митних деклараціях (наприклад, в режимі імпорту, а потім - експорту);
- 2) можливість переміщення товарів в цьому режимі іншою особою, на відміну від той, яке ввозило їх на митну територію України. Для цього режиму допустиме відчуження права власності на товари, що імпортуються в Україну;
- 3) відсутність обмеження на митний режим, в якому повинне здійснюватися вивезення товарів, тобто це може бути не обов'язково імпорт, а, наприклад, переробка на митній території України;

4) заборона на використання реекспортованих товарів на території України тільки в цілях отримання прибутку, а не в інших цілях, наприклад, досягнення соціального ефекту;

5) вимога про незмінний стан товарів, в якому вони знаходилися на момент ввезення, окрім змін внаслідок природного зносу або втрат за нормальних умов транспортування і зберігання;

6) звільнення від оподаткування реекспортованих товарів регулюється податковим кодексом України [7]. З урахуванням того, що реекспортна операція має експортну складову, необхідно відмітити, що продаж товарів, які були експортовані платником податків за межі митної території України, обкладається ПДВ по нульовій ставці. Товари вважаються вивезеними платником податків за межі митної території України, у разі, якщо їх експорт засвідчено належним чином оформленою вантажною митною декларацією;

7) суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, що реекспортує товари звільняється від сплати акцизного збору, а експортний митний збір сплачується на загальних підставах;

8) до реекспортних операцій не застосовуватимуться механізми нетарифного регулювання (квотування, ліцензування, сертифікація та ін.), окрім випадків, визначених законом.

На підставі приведених сприятливих особливостей реекспорту [4] можна означити, що режим реекспорту дозволить суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності уникнути зайвого втручання держави в їх діяльність. Але існує і ряд обмежень реекспорту:

- забороняється реекспорт товарів, імпортованих за рахунок Державного валютного фонду і валютних фондів місцевих Рад народних депутатів України. Але і з цього правила є виключення - неможливість використання імпортованого товару на території України по його призначенню;

- реекспорт деяких видів живої худоби і шкіряної сировини, насіння деяких видів олійних культур, відходів і металобрухту чорних металів, на які законодавством України встановлені ставки вивізного (експортною) митного

збору і реекспорт яких вимагає дозволу Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України;

- реекспорт товарів, здійснюваний у рамках Угод про вільну торгівлю, які контролюються Урядом України з Урядами іноземних держав.

Висновки. В результаті ґрунтовного аналізу податкового значення і економічного змісту господарських операцій при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності відповідно до податкового законодавства можна зробити висновок, що митний режим реекспорту скриває в собі потенційні можливості, тому суб'єктам ЗЕД варто пробувати цей режим. Діючий же порядок оподаткування реекспортних операцій являється досить вигідним платникам, оскільки дає можливість не залучати оборотні кошти на сплату податку на додану вартість.

Література

1. Единая методология таможенной статистики внешней торговли государств - участников Содружества Независимых Государств, принятой Решением Совета глав правительств СНГ от 9 декабря 1994 года.

2. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959-ХІІ, із змінами і доповненнями.

3. Наказ «Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму» від 31.05.2012 № 657, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 02 жовтня 2012 р. № 1669/21981.

4. Матвеева О.П. Организация и технология внешнеторговых операций / О.П. Матвеева. – М.: Маркетинг, 2000. – 160 с.

5. Медведев П.М. Факторы эффективности экспорта российских предприятий / П.М. Медведев // Маркетинг в России и за рубежом. – 2001. – №5. – С. 82-96.

6. Митний кодекс України // ВР України Кодекс Митний від 13.03.2012 № 4495-VI.

7. Податковий кодекс України // ВР України Кодекс Податковий від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами і доповненнями.

8. Цивільний кодекс України // ВР України Кодекс Цивільний від 16.01.2003 № 435-IV, із змінами і доповненнями.

References

1. Edinaja metodologija tamozhennoj statistiki vneshnej trgovli gosudarstv - uchastnikov Sodruzhestva Nezavisimyh Gosudarstv, prinjatoj Resheniem Soveta glav pravitel'stv SNG ot 9 dekabrja 1994 goda.

2. Zakon Ukraïni «Pro zovnishn'oekonomichnu dijalnist'» vid 16.04.91 r. № 959-III, iz zminami i dopovnennjami.

3. Nakaz «Pro vikonannja mitnih formal'nostej vidpovidno do zajavlenogo mitnogo rezhimu» vid 31.05.2012 № 657, zareestrovaniy v Ministerstvi justicii Ukraïni 02 zhovtnja 2012 r. № 1669/21981.

4. Matveeva O.P. Organizacija i tehnologija vneshnetorgovyh operacij / O.P. Matveeva. – M.: Marketing, 2000. – 160 s.

5. Medvedev P.M. Faktory jeffektivnosti jeksporta rossijskih predpriyatij / P.M. Medvedev // Marketing v Rossii i za rubezhom. – 2001. – №5. – S. 82-96.

6. Mitnij kodeks Ukraïni // VR Ukraïni Kodeks Mitnij vid 13.03.2012 № 4495-VI.

7. Podatkovij kodeks Ukraïni // VR Ukraïni Kodeks Podatkovij vid 02.12.2010 № 2755-VI, iz zminami i dopovnennjami.

8. Civil'nij kodeks Ukraïni // VR Ukraïni Kodeks Civil'nij vid 16.01.2003 № 435-IV, iz zminami i dopovnennjami.

Рязанова Н.А. Некоторые аспекты учета реэкспортных операций

Проанализировано понятие реэкспорта и реэкспортных операций с точки зрения нормативных документов, определены особенности налогообложения реэкспортных операций, приведены практические схемы их реализации, рассмотрено осуществление реэкспортных операций в пределах свободной экономической зоны с целью минимизации налогов, раскрыты особенности использования посреднических договоров, договоров комиссии и поручения при осуществлении реэкспортных операций, выяснены благоприятные

особенности реэкспорта, отмечены и сформулированы ограничения относительно реэкспортных операций.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, учет, экспорт, реэкспорт, реэкспортные операции, свободная экономическая зона.

Ryazanova N. Some aspects of account of reexport operations

The general norms of legislation give different interpretation of concepts of reexport and reexport operations. In the article the concept of reexport and re-export operations is analysed from the point of view of normative documents. In these interpretations present contradictions. In the Custom code of Ukraine an accent is done on the origin of commodities, and absent limitations on subject composition of reexport operations, and in Law on foreign economic activity the circle of persons which can be taken out is limited, or the commodity brought in to Ukraine is sold - by the foreign subjects of economic activity. Practical charts over of realization of export operations are brought, by realization of reexport operations within the limits of economic clearzone with the purpose of minimization of taxes. The features of taxation of reexport operations are certain. An order of taxation of reexport operations is to the advantageous payers, as enables not to attract circulating assets in satisfaction of tax value-added. In the article the features of the use of intermediary agreements, agreements of commission and commission are exposed during realization of reexport operations. The favourable features of reexport are found out, on their foundation marked and limitation is formulated in relation to reexport operations.

Keywords: foreign economic activity, account, export, reexport, reexport operations, economic clearzone.

Рязанова Наталія Олексіївна к.е.н., старший викладач кафедри фінансів, обліку і банківської справи ДЗ «Луганський національний університет ім. Т.Г. Шевченка»

Рецензент д.е.н., проф.. Третяк В.В.

Стаття подана