

ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЗУСТРІЧНОЇ ТОРГІВЛІ.

Стаття присвячена дослідженню питань відображення в бухгалтерському та податковому обліках господарських операцій, що передбачені бартерними контрактами та операцій, пов'язаних з погашенням заборгованості шляхом заліку. Дослідження викликане тим, що ця проблематика вивчалася відокремлено одна від одної. Окремо висвітлювалися питання класифікації зустрічних угод, до яких відносяться бартерні договори, бухгалтерського обліку бартерних операцій, в тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а питання щодо погашення заборгованості шляхом заліку окремо не досліджувалися.

Вступ. Питання відображення в бухгалтерському та податковому обліках операцій заліку та бартерних операцій були і залишаються актуальними, особливо це стосується операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. В бухгалтерському обліку розрізняють відображення операцій за бартерними контрактами та відображення операцій з погашення заборгованості шляхом заліку [7, 8, 9]. Чинним законодавством визначені правові основи укладання договорів міни (бартеру), а крім того для контрактів у сфері зовнішньоекономічної діяльності передбачені умови, на підставі яких можуть бути віднесені до товарообмінних (бартерних) [2, 3, 6]. Разом з тим, для відображення в податковому обліку операції пов'язані з погашенням заборгованості шляхом заліку прирівняні до бартерних [4, 5].

Постановка задачі. В науковій літературі з бухгалтерського обліку питанню відображення в бухгалтерському та податковому обліках операцій заліку та бартерних операцій не приділялося достатньої уваги. Окремо висвітлювалися питання класифікації зустрічних угод, до яких відносяться бартерні договори, бухгалтерського обліку бартерних операцій, в тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності, питання щодо погашення заборгованості шляхом заліку окремо не досліджувалися [10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18]. Розвиток ринкових відносин в національній

економіці призвів до ускладнення господарських процесів і за таких умов виникла потреба у дослідженні питань відображення в обліку операцій бартерних та операцій заліку у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Розробкою проблеми класифікації зустрічних угод, до яких відносяться бартерні договори, бухгалтерського обліку бартерних операцій, в тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності, займалися Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М., Кузьминський Ю.А., Козак Л.І., Лук'яненко Л.І., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я., Небильцова О.В., Дроздова Г.М. [11, 12, 14, 17].

Результати. В економічній літературі розрізняють поняття “заліку” та “бартеру”.

Під “заліком” розуміють погашення взаємних платіжних зобов'язань. Залік може проводитись стосовно двох чи кількох юридичних або фізичних осіб. Він дає змогу скоротити взаємну заборгованість, прискорити розрахунки і досягти економії у платіжних коштах [19, 20].

Бартер (від англ. barter – обмінювати) – обмін товарами на безгрошовій основі (натуральний обмін), оформлений угодою. Оцінку товарів здійснюють з метою утворення умов для еквівалентного обміну. Умовою еквівалентності є обмін товарами за договірними цінами або з орієнтацією на світові ціни [19, 20].

Правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на

різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності встановлені, відповідно до Конституції України, Господарським кодексом України. Цей Кодекс розроблений з метою забезпечити зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвитку підприємництва і на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальної спрямованості відповідно до вимог Конституції України, утвердження суспільного господарського порядку в економічній системі України, сприяння гармонізації її з іншими економічними системами [1, 2].

Господарським кодексом України визначені особливості правового регулювання господарсько-торгівельної діяльності (гл. 30).

За Кодексом господарсько-торгівельною визначена діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. Залежно від ринку (внутрішнього чи зовнішнього), в межах якого здійснюється товарний обіг, господарсько-торгівельна діяльність виступає як внутрішня торгівля або зовнішня торгівля.

Господарсько-торгівельна діяльність може здійснюватися суб'єктами господарювання в таких формах: матеріально-технічне постачання і збут; енергопостачання; заготівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля і громадське харчування; продаж і передача в оренду засобів виробництва; комерційне посередництво у здійсненні торговельної діяльності та інша допоміжна діяльність по забезпеченню реалізації товарів (послуг) у сфері обігу.

Господарсько-торгівельна діяльність опосередковується господарськими договорами поставки, контракції сільськогосподарської продукції, енергопостачання, купівлі-продажу, оренди, міни (бартеру), лізингу та іншими договорами.

За договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар. Кожна із сторін договору міни є продавцем того товару, який він передає в обмін, і покупцем товару, який він одержує взамін. Договором може бути встановлена доплата за товар більшої вартості, що обмінюється на товар меншої вартості.

Право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами, якщо інше не встановлено договором або законом.

Договором може бути встановлений обмін майна на роботи (послуги). Законом можуть бути передбачені особливості укладення та виконання договору міни.

Господарським Кодексом України у статті 203 "Припинення господарського зобов'язання виконанням або зарахуванням" встановлено, що господарське зобов'язання припиняється виконанням, або зарахуванням зустрічної однорідної вимоги, строк якої настав або строк якої не зазначений чи визначений моментом витребування. Для зарахування достатньо заяви однієї сторони. Не допускається зарахування вимог, щодо яких за заявою другої сторони належить застосувати строк позовної давності і строк цей минув, а також в інших випадках, передбачених законом.

Це положення розширене у статті 204 "Припинення господарського зобов'язання за згодою сторін чи у разі поєднання його сторін в одній особі" Господарського кодексу України, а саме: "Господарське зобов'язання може бути припинено за згодою сторін, зокрема угодою про заміну одного зобов'язання іншим між тими самими сторонами, якщо така заміна не суперечить обов'язковому акту, на підставі якого виникло попереднє зобов'язання. Господарське зобов'язання припиняється у разі поєднання управленої та зобов'язаної сторін в одній особі. Зобов'язання виникає знову, якщо це поєднання припиняється."

У Цивільному Кодексі України також закріплено, що зобов'язання можуть бути

припинені зарахуванням зустрічних однорідних вимог, строк виконання яких настав, а також вимог, строк виконання яких не встановлений або визначений моментом пред'явлення вимоги. Зарахування зустрічних вимог може здійснюватися за заявою однієї із сторін (ст. 601 “Припинення зобов'язання зарахуванням”) [3].

Крім того, Цивільним кодексом у статті 606 “Припинення зобов'язання поєднанням боржника і кредитора в одній особі” встановлено, що зобов'язання можуть бути припинені поєднанням боржника і кредитора в одній особі.

Таким чином, зустрічна поставка товарів може бути проведена в рамках укладеного договору міни (бартеру). Також зустрічна поставка товарів сторонами може бути проведена за різними договорами (контрактами), при чому зобов'язання по цих контрактах можуть бути припинені поєднанням боржника і кредитора в одній особі.

У відповідності з вимогами статті 1 Закону України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” № 351-XIV від 23 грудня 1998 року (із змінами і доповненнями), – “товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі [6].

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют”.

Таким чином, виходячи з визначення бартерної (товарообмінної) операції, що передбачено даним Законом, для визнання взаємовідносин між підприємством-резидентом та нерезидентом України (взаємовідносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності) такими, що є бартерними, необхідна наявність наступних обов'язкових умов:

– взаємовідносини сторін (резидента та нерезидента) мають бути оформлені у рамках одного договору (контракту);

– у товарообмінному (бартерному) договорі має бути зазначено загальну вартість товарів, що імпортуються та загальну вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за даним договором;

– валюта, в якій виражено вартість товарів, що підлягають обміну, має бути віднесена НБУ до першої групи Класифікатора іноземних валют;

– умовами договору (контракту) має бути передбачено повну (часткову) оплату експортних (імпортних) поставок у натуральній формі;

– обмін товарами (роботами, послугами) у будь-якому поєднанні має бути збалансованим за вартістю та не опосередкованим рухом грошових коштів.

Отже, контракти та господарські операції, здійснені Сторонами по їх виконанню, мають відповідати умовам віднесення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності до товарообмінних (бартерних).

Враховуючи те, що здійснення господарських операцій за договорами міни (бартеру) у зовнішньоекономічній діяльності передбачає здійснення експортних та імпортних операцій, в бухгалтерському обліку на ці операції розповсюджуються загальні правила щодо відображення зобов'язань за господарськими операціями, що здійснюються за договорами купівлі-продажу у ЗЕД. Після завершення виконання за контрактом міни (бартеру) здійснюється залік взаємних вимог суб'єктів угоди.

При відображенні бартерних операцій в бухгалтерському обліку слід враховувати деякі особливості їх проведення:

– проведення негрошових розрахунків з іноземним партнером;

– моментом реалізації продукції вважається момент відвантаження продукції на експорт;

– здійснення обліку розрахунків з іноземним партнером проводиться на двох субрахунках: 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками” і 362 “Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками”;

– кредиторська заборгованість перед іноземним партнером за товари, що імпортуються, повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції і має бути визначена у твердій валюті (дол. США).

Відповідно до приписів Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.99 р. № 751/4044, запаси в обліку відображаються за чистою вартістю реалізації запасів, яка визначається за очікуваною ціною реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [7].

Відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів [8].

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Отже, при відображенні в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій необхідно враховувати справедливу вартість активів, робіт, послуг,

що одержані або підлягають одержанню підприємством.

Визначення терміну “справедлива вартість” наведено в Положенні (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” [9].

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [9].

В Додатку до зазначеного Положення визначені об’єкти та порядок визначення справедливої вартості. Щодо запасів справедлива вартість визначається залежно від об’єктів:

- готова продукція і товари,
- незавершене виробництво,
- матеріали.

Справедлива вартість для готової продукції і товарів визначається на підставі ціни реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів.

Стосовно об’єктів “незавершеного виробництва” справедлива вартість визначається за ціною реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції.

Для матеріалів справедлива вартість визначається на підставі даних про відновлювальну вартість (сучасну собівартість придбання).

Слід зазначити, що згідно пункту 9 П(С)БО 15 “Дохід”, дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість [8].

Враховуючи вищевикладене, для відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації товарно-матеріальних цінностей за договорами міні (бартеру) застосовується справедлива вартість, а врахування отриманих запасів проводиться за чистою вартістю реалізації запасів.

Тобто, при проведенні бартерних операцій обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливою вартістю), так і неподібними (різними за призначенням та/або справедливою вартістю) активами. Від визнання активів подібними чи неподібними залежить відображення в обліку бартерних операцій. Згідно з П(С)БО 15 “Дохід” при обміні подібними активами дохід не визнається. А при обміні неподібними активами дохід “визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання підприємством, зменшеним або збільшеним відповідно на суму переданих чи отриманих грошових коштів та їх еквівалентів”.

Отримані запаси за договором міни (бартеру) в бухгалтерському обліку оприбутковуються за первісною вартістю, яка при проведенні подібного бартеру визначається за балансовою вартістю переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів приймається їх справедлива вартість. У разі проведення обміну неподібними активами, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

З метою визначення об'єктів для оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість, термін “бартер” застосовується в наступному значенні, визначеному в статті 1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”: бартер (товарний обмін) – це господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) [4].

Таким чином, проведення заліків та погашення будь-якої заборгованості, в результаті яких не передбачається

зарахування коштів на рахунки продавця, для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) з метою оподаткування вважаються бартером (товарним обміном).

З метою оподаткування в Законі України “Про податок на додану вартість” та Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” (визначено, що продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем операції з надання товарів у межах договорів комісії, схову (відповідального зберігання), доручення, інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу прав власності на такі товари [4, 5].

Як зазначалося вище, відповідно до цивільного законодавства, до договорів купівлі-продажу відносяться договори міни (бартеру), за якими кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар. Кожна із сторін договору міни є продавцем того товару, який він передає в обмін, і покупцем товару, який він одержує взамін. Договором може бути встановлена доплата за товар більшої вартості, що обмінюється на товар меншої вартості.

Отже, операції, які здійснюються за цивільно-правовими договорами міни (бартеру), з метою оподаткування вважаються продажем товарів.

Таким чином, бартерні операції з метою оподаткування податком на прибуток та податку на додану вартість можуть бути визначені і як бартерні операції, і як операції з продажу товарів.

Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (п. 7.1.1 ст. 7) встановлено, що доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни [4].

З 2003 року визначення терміну “звичайна ціна”, наведене в п. 1.20 ст.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-ВР, значно розширене у порівнянні з попередньою редакцією. Відповідно до нової редакції, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Справедлива ринкова ціна – це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг).

Ринок товарів (робіт, послуг) – сфера обігу товарів (робіт, послуг), яка визначається виходячи з можливості покупця (продавця) реально і без значних додаткових витрат придбати (продати) товар (роботу, послугу) на найближчій стосовно будь-якої із сторін договору території.

Ідентичними товарами (роботи, послуги) вважаються товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки. Під час визначення ідентичності товарів беруться до уваги, зокрема, їх фізичні характеристики, які не впливають на їх якісні характеристики і не мають суттєвого значення для визначення ознак товару, якості і репутація на ринку, країна походження та виробник. Незначні відмінності в їх зовнішньому вигляді можуть не враховуватися.

Однорідні товари (роботи, послуги) – це товари (роботи, послуги), які не є ідентичними, мають подібні характеристики і складаються зі схожих компонентів, що дозволяє їм виконувати однакові функції та (або) бути взаємозамінними. Під час визначення однорідності товарів (робіт, послуг) беруться до уваги, зокрема, їх якість,

наявність товарного знака, репутація на ринку, країна походження та виробник.

Таким чином, нормами чинного законодавства встановлено, що звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Для визначення звичайної ціни товару (робіт, послуг) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах. Зокрема, враховуються такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов'язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (у разі їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціну, або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні при укладанні угод між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни. Зокрема, але не виключно, враховуються знижки, пов'язані з сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; маркетинговою політикою, у тому числі при просуванні товарів (робіт, послуг) на ринки; наданням дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів.

Якщо товари (роботи, послуги), ідентичні (за їх відсутності – однорідні) товарам (роботам, послугам), стосовно яких визначається звичайна ціна, прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів, або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни у встановленому в абзаці першому цього

підпункту порядку здійснюється із врахуванням таких факторів.

У разі коли ціни на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена згідно з принципами такого регулювання. Це правило не поширюється на встановлення мінімальної продажної ціни – у цьому випадку звичайною є справедлива ринкова ціна.

Таким чином, у разі якщо ціни на товари (роботи, послуги) не підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайна ціна визначається на рівні цін, визначених сторонами договору з урахуванням факторів, які можуть впливати на її формування: кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов'язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну.

Як свідчить аудиторська практика, при проведенні податкових перевірок мають місце випадки застосування звичайних цін до операцій, які проводяться за зовнішньоекономічними договорами з нерезидентами, так як останні не являються платниками податку на прибуток.

Пунктом 7.4.1 статті 7 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-Вр від 22.05.97 р. (з урахуванням змін і доповнень) передбачено, що доход, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого продажу. [4]

Згідно вимог пункту 7.4.3 статті 7 вищезазначеного Закону, Положення підпунктів 7.4.1, 7.4.2 поширюються також на операції з юридичними особами, які не є платниками податку, встановленого статтею 10 цього Закону, або сплачують податок на прибуток за іншими, ніж платник податку, ставками.

Статтею 10 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” для всіх платників податку встановлена єдина ставка податку на прибуток до об'єкту

оподаткування, а також встановлений порядок оподаткування доходів від грального бізнесу.

Враховуючи вищевикладене, приписи п. 7.4.3 статті 7 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” щодо поширення вимог п. 7.4.1 на операції з юридичними особами, які не є платниками податку відповідно до ст. 10, або сплачують за іншими ніж платники податку ставками, не можливо застосувати, так як зазначений пункт містить посилання на статтю 10 Закону, в якій не має інформації про платників податку, а норми щодо розрахунку цього податку за різними ставками взагалі виключені з 1999 року.

Пунктом 11.2.3 статті 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” встановлено, що датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з особами, які є:

а) нерезидентами;

б) резидентами, які сплачують цей податок за ставкою нижчою, ніж зазначена у статті 10 цього Закону (крім платників податку, зазначених у пункті 7.2 статті 7 цього Закону), або сплачують цей податок у складі єдиного чи фіксованого податку чи є звільненими від сплати цього податку або не є його суб'єктами згідно із законодавством, – дата оприбуткування платником податку товарів (а при їх імпорті – також робіт (послуг), супутніх чи допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг), – дата їх фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності їх оплати (у тому числі часткової або авансової).

Будь-яка особа, визначена абзацом “б” цього підпункту, зобов'язана при укладенні договору з платником податку за його вимогою зазначати у такому договорі про те, що така особа має статус платника цього податку на загальних умовах, передбачених цим Законом. Якщо така особа не зазначає у такому договорі про такий статус або якщо товари (послуги) надаються без укладення письмових договорів, то з метою визначення дати збільшення валових витрат покупця вважається, що такі товари (послуги) були надані особами, звільненими від оподаткування цим податком. Якщо особа, яка

не має статусу платника цього податку на загальних умовах, передбачених цим Законом, зазначає у договорі, що вона є таким платником податку, то вважається, що така особа умисно ухиляється від оподаткування у розмірі отриманого нею авансу (попереднього платежу). При цьому платник податку – покупець товарів (послуг) не несе відповідальності за збільшення валових витрат, здійснених за датою попередньої оплати (авансування) вартості товарів (послуг) на підставі недостовірної інформації про статус платника податку, зазначеної у договорі.

Таким чином, з метою оподаткування тільки до резидентів застосовується класифікація як платників податку, що сплачують податки за загальною ставкою, за нижчою ставкою, у складі єдиного податку, звільнені від сплати цього податку або не є його суб'єктами згідно із законодавством. На нерезидентів зазначена класифікація не розповсюджується, а відповідно і не можуть бути застосовані норми пункту 7.4.3 про застосування звичайних цін до операцій, які проводяться з нерезидентами.

Розглянемо операції стосовно заліку у сфері зовнішньоекономічної діяльності на прикладі застосування податкового законодавства з податку на додану вартість.

Згідно статті 599 (Глава 50 “Припинення зобов'язань”, раніше глава 19, стаття 216) Цивільного кодексу України та вимог Закону України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” № 185/94-ВР від 23 вересня 1994 року (із змінами і доповненнями) припинення зобов'язань передбачено шляхом виконання. Однак, подібне положення не виключає можливості припинення взаємних зобов'язань іншим шляхом, в тому числі і зарахуванням. Статтею 601 Цивільного кодексу України (раніше стаття 217) передбачено, що, – “зобов'язання припиняється зарахуванням зустрічної однорідної вимоги, строк якої настав або строк якої не зазначений чи визначений моментом витребування”.

Однак, з вимог даної статті Цивільного кодексу слідує обов'язкова наявність певних умов, а саме:

Вимоги повинні бути зустрічними, тобто такими, що впливають з різних взаємних зобов'язань між двома особами;

Вимоги повинні бути однорідними. Як правило, це взаємні вимоги грошових сум в одній і тій же валюті;

Повинні настати строки виконання за всіма зустрічними вимогами.

У відповідності з вимогами статті 1 Закону України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” № 351-XIV від 23 грудня 1998 року (із змінами і доповненнями), – “товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі [6].

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют”.

Таким чином, виходячи з визначення бартерної (товарообмінної) операції, що передбачено даним Законом, для визнання взаємовідносин між підприємством-резидентом та нерезидентом України (взаємовідносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності) такими, що є бартерними, необхідна наявність обов'язкових умов.

Згідно п. 6.2. статті 6 даного Закону України при продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України, податок на додану вартість обчислюється за нульовою ставкою.

Однак, пунктом 12 Указу Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” № 857/98 від 07 серпня 1998 року визначено, що, – “дата виникнення податкових зобов’язань, а також дата виникнення права на податковий кредит під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, пов’язаних із вивезенням (експортом) товарів за межі митної території України та ввезенням (імпортом) товарів на митну територію України, визначаються за правилами, встановленими законодавством України для бартерних (товарообмінних) операцій. При цьому право на отримання податкового кредиту під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій виникає у дату здійснення кожної з частин заключної (балансуючої) операції в сумі, пропорційній таким частинам.

Під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій на території України податок справляється за повною ставкою, у тому числі під час обміну товарами (роботами, послугами), операції з продажу яких звільняються від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою. Право на отримання податкового кредиту під час здійснення таких операцій виникає у дату здійснення кожної з частин заключної (балансуючої) операції в сумі, пропорційній таким частинам”.

Виходячи з викладеного вище, справляння податку на додану вартість за повною ставкою під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій (визначених з метою оподаткування за термінологією Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”), які звільнялись від оподаткування або оподатковувались за нульовою ставкою, стосується здійснення бартерних (товарообмінних) операцій на території України.

До бартерних (товарообмінних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, пов’язаних із вивезенням (експортом) товарів за межі митної території України та ввезенням (імпортом) товарів на митну територію

України, застосовуються вимоги, встановлені законодавством України для бартерних (товарообмінних) операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин. Тобто, до них не може бути застосоване визначення “бартеру (товарного обміну)”, що використовується з метою оподаткування податком на додану вартість на митній території України.

Отже, припинення зобов’язань по оплаті товарів за зовнішньоекономічними договорами купівлі-продажу товарів зарахуванням зустрічних однорідних вимог, відповідно до статті 1 Закону України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності”, не є бартерною (товарообмінною) операцією у галузі зовнішньоекономічної діяльності, і тому до неї не може бути застосована повна ставка по податку на додану вартість.

Таким чином, господарська операція по погашенню заборгованості шляхом зарахування взаємних зустрічних вимог за своєю економічною сутністю не має ознак бартеру (товарного обміну), передбаченого вимогами чинного законодавства для операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, з якого виникають зобов’язання останнього по акцизному збору та податку на додану вартість.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи викладене, бартерними операціями у сфері зовнішньоекономічної діяльності вважаються тільки ті операції, які проводять в межах укладених товарообмінних (бартерних) контрактів. Що стосується операцій з погашення заборгованості за договорами експорту (імпорту) товарів шляхом заліку, то вони не відносяться до бартерних операцій, а є різновидом експортних (імпортних) операцій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України від 28.06.1996р.
2. Господарський кодекс України. – К.: Парламентське вид-во, 2003. – 192 с. – (Б-ка офіційних видань).

3. Цивільний кодекс України із змінами і доповненнями внесеними Законом України від 19 червня 2003 року № 980-IV. – К.: Парламентське вид-во, 2003. – 352 с. – (Б-ка офіційних видань).
4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97 із змінами і доповненнями.
5. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. № 168/97-ВР із змінами і доповненнями.
6. Закон України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” від 23.12.1998 р. № 351-XIV зі змінами та доповненнями.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 та зареєстроване Міністерством юстиції України 02.11.99 р. за № 751/4044.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 та зареєстроване Міністерством юстиції України 14.12.99 р. за № 860/4153.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 та зареєстроване Міністерством юстиції України 23.07.99 р. за № 499/3792.
10. Внешнеэкономическая деятельность: Учебник для студ. Учреждений сред. проф. образования / Б.М. Смитиенко, В.К. Постпелов, С.В. Карпова и др.; под ред. Б.М. Смитиенко и В.К. Поспелова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Издательский центр “Академия”, 2004. – 304 с.
11. *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.
12. *Власова В.М.* Первичные документы. В 3-х вып. Вып. 2. Расчетные документы. Договоры. Аналитические справки. 2-е изд. перераб. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 96 с.
13. *Грабова Н.Н., Добровский В.Н.* Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учеб.пособие для студентов вузов/ Под ред. Н.В. Кужельного. –К.: А.С.К., 2000. – 624 с. – (Экономика. Финансы. Право.)
14. *Дроздова Г.М.* Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 247 с.
15. *Завгородний В.П.* Бухгалтерський учет в Украине. (С использ. Нац. стандартов): Учеб.пособие для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с. – (Экономика. Финансы. Право.)
16. *Козик В.В., Панкова Л.А., Карп’як Я.С., Григор’єв, Босак А.О.* Зовнішньоекономічні операції і контракти: Навч. Посіб. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
17. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч.-метод. Посібник для самост. Вивч. Диск. / Ю.А. Кузьминський, В.Г. Козак, Л.І. Лук’яненко та ін.; За ред. Ю.А. Кузьминський. – К.: КНЕУ, 2001. – 179 с.
18. *Пархоменко В.М., Баранцев П.П.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – Луганськ. “Промдрук ДСД “Лугань”, 2000. – 272 с.
19. Русско-украинский финансово-банковский словарь / Сост. В.Н. Копорулина, Л.В. Копорулина. – Х.: Фортуна-Прес, Консум, 1997. – 208 с.
20. *Сухарский В.С.* Економічний словник-довідник. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2002. – 238 с.

ФЕДЬКЕВИЧ Наталія Василівна – здобувач кафедри аудиту Київського національного економічного університету, старший науковий співробітник лабораторії судово-економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз