

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-40>

УДК 657.446

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ ТОВАРІВ З ВИКОРИСТАННЯМ СЕРТИФІКАТУ EUR.1

OPTIMIZATION OF TAXATION OF OPERATIONS ON IMPORTS OF GOODS USING THE EUR.1 CERTIFICATE

Прохар Наталія Вікторівна

кандидат економічних наук, доцент,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3087-1793>

Мілька Алла Іванівна

кандидат економічних наук, доцент,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1394-6746>

Орищенко Марина Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Полтавський науково-дослідний експертно-криміналістичний центр
Міністерства внутрішніх справ України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8271-3335>

Prokhar Nataliia, Milka Alla

Higher Educational Establishment of Ukoopspilka
"Poltava University of Economics and Trade"

Oryshchenko Maryna

Poltava Research Forensic Center
of Ministry of Internal Affairs of Ukraine

У статті досліджено особливості документального оформлення й оподаткування операцій з імпорту товарів. Розкрито нормативно-правове регулювання імпортних операцій. Розглянуто обов'язкові реквізити первинних товаросупроводжуючих документів та порядок їх складання й оформлення. Наведено порядок обчислення митної вартості товарів та розрахунку митних платежів, а саме ПДВ й мита. Виокремлено базовий та додатковий перелік первинних документів. Розглянуто особливості формування показників вантажної митної декларації та контролю бухгалтером сум податків, що підлягають сплаті. З метою оптимізації оподаткування імпортних операцій обґрунтовано необхідність отримання від іноземного контрагента сертифікату EUR.1, який підтверджує походження товарів і дає право провести митне очищення вантажу з використанням преференційної ставки мита. Доведено зниження митних платежів третини вартості товарів.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, імпорт, митна вартість, оптимізація оподаткування, преференція, товари.

В статье исследованы особенности документального оформления и налогообложения операций по импорту товаров. Раскрыто нормативно-правовое регулирование импортных операций. Рассмотрены обязательные реквизиты первичных товаросопровождающих документов, порядок их составления и оформления. Приведен порядок расчета таможенной стоимости товаров, таможенных платежей, а именно НДС и пошлины. Выделены базовый и дополнительный перечень первичных документов. Рассмотрены особенности формирования показателей грузовой таможенной декларации и контроля бухгалтером сумм налогов, подлежащих уплате. С целью оптимизации налогообложения импортных операций обоснована необходимость

получения от иностранного контрагента сертификата EUR.1, подтверждающего происхождение товаров и дающего право провести таможенную очистку груза с использованием преференциальной ставки пошлины. Доказано снижение таможенных платежей на треть стоимости товаров.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, импорт, таможенная стоимость, оптимизация налогообложения, преференция, товары.

The relevance of the study of legal aspects of state regulation of the movement of goods across the customs border of Ukraine, the mechanism of taxation of such transactions and optimization of their taxation is due to the imperfection of current legislation of Ukraine. Foreign economic activity, namely the import of goods, is the main source of revenue of the state budget of Ukraine, the most important factor in solving key economic and social problems. However, such transactions require clear regulation, documentation and proper accounting. The purpose of the article is to substantiate the importance of issuing a EUR.1 certificate by a non-resident supplier to optimize the taxation of import operations. The article analyzes the rules of current regulations that determine the features of documentation of import transactions, considered the mandatory details of primary documents: contract, additional agreement to the contract, specification to the contract, invoice, payment order to pay the supplier, price list for goods, export declaration, CMR (international consignment note), quality certificate for goods. The order of drawing up and registration of documents is revealed. The algorithm of calculation of customs value of goods and calculation of customs payments, namely VAT and duties is considered. At import in calculation of the sum of the VAT not only customs value of the goods, but also the sum of the duty, the excise tax are considered. The document that allows the goods to pass customs control is a properly executed cargo-customs declaration. The customs declaration is the main document used to declare (declare) to the customs authority information about the goods that are the subject of a foreign trade agreement. The basic and additional list of primary documents is singled out. Commercial and customs documents are basic for customs clearance of goods, and all others – additional (shipping, transport and insurance, technical, warehousing documentation). Features of formation of indicators of the cargo customs declaration and control by the accountant of the sums of the taxes which are subject to payment are considered. In order to optimize the taxation of import transactions, it is necessary to obtain from a foreign counterparty a certificate EUR.1, which confirms the origin of goods and gives the right to carry out customs clearance of goods using the preferential duty rate. The practical value of the study lies in the possibility of reducing customs duties to one third of the value of goods.

Keywords: foreign economic activity, import, customs value, tax optimization, preference, goods.

Постановка проблеми. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності в сучасній Україні є та залишається пріоритетним напрямом політики держави, що створює основи для розвитку вигідної торгівлі і сприятливого інвестиційного клімату. З одного боку, зовнішньоекономічна діяльність, а саме операції з імпорту товарів, є головним джерелом доходів державного бюджету України, а значить – найважливішим чинником вирішення ключових економічних і соціальних завдань. З іншого боку, такі операції потребують чіткого нормативного регулювання й належного відображення в обліку. Під час митного оформлення вантажу до державного бюджету сплачуються ПДВ й мито, що потребує ґрунтовних розрахунків з метою оптимізації оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Облікові та контрольні аспекти здійснення операцій з імпорту підприємств та оптимізації їх оподаткування знайшли відображення у працях відомих науковців, серед яких Беляков О.О., Гуцаленко Л.В., Жиглей І.В., Жидєєва Л.І., Кабиткіна А.С., Коблянська Г.Ю., Корягін М.В., Крутова А.С., Кулик В.А., Лукашова І.О., Парасоцька Н.Н., Рура О.В., Степаненко О.І., Ульянова Н.В. та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Численні дослідження

вітчизняних науковців підтверджують недосконалість чинної нормативно-правової бази та недорозвиненість механізму регулювання зовнішньоекономічних відносин, переважання імпорту над експортом, що призводить до виникнення низки проблем, пов'язаних з отриманням преференцій при митному оформленні вантажів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування важливості оформлення нерезидентом-постачальником сертифікату EUR.1 з метою оптимізації оподаткування операцій з імпорту товарів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII, імпорт товарів – це купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [4].

На думку Н.В. Оляднічук, О.Д. Підлубної, підставою для обліку імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні,

дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи» [1, с. 51].

З власного практичного досвіду, для здійснення імпорту товарів юридичним особам-резидентам України для митного контролю необхідно надати такі документи: контракт (іноземною мовою та українською або російською мовою), додаткову угоду до контракту (при зміні умов контракту), специфікацію до контракту (іноземною мовою та українською або російською мовою), інвойс та його переклад, завірений печаткою та підписом директора підприємства, платіжне доручення про оплату постачальнику, прайс-лист на товари, що підлягають імпорту (за вимогою митниці), експортну декларацію (при замитненні товару в іноземній країні), СМР (міжнародну товарно-транспортну накладну), сертифікат якості на товари [5, с. 123]. Сертифікат EUR.1 не є обов'язковим при митному оформленні вантажу, але є важливим для отримання преференції з митних платежів.

Чирка Д.М. у своїх наукових дослідженнях систематизує види первинних документів та представляє перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій у вигляді таких груп:

- транспортна та страхова (коносамент, залізнична вантажна накладна, автодорожна і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, страховий поліс, страховий сертифікат);
- комерційна (розрахункова) (акт наданих послуг, рахунок-фактура (інвойс), рахунок-специфікація, попередній рахунок, проформа рахунок, консульська рахунок-фактура, податкова накладна, документи, за якими здійснюються експортно-імпорتنі розрахунки (вексель, платіжне доручення, акредитив тощо);
- товаросупровідна (сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії);
- технічна (технічні паспорти машин та обладнання, формуляри і описи виробів, креслення, інструкції по встановленню, монтажу, налагодженню, управлінню і ремонту);
- складська (акт приймання товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з вантажами в порту прибуття, додаткова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу);
- митна (вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів) [6, с. 395].

Вважаємо, що при здійсненні імпорту товарів доцільно виокремити базовий перелік первинних документів та додатковий (з метою обґрунтованого обчислення ПДВ і мита). Тому на підставі вище перерахованих груп документів для здійснення операцій з імпорту товарів комерційні та митні документи необхідно віднести до базового переліку документів, а всі інші – до додаткового переліку документів (товаросупровідна, транспортна та страхова, технічна, складська документація).

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ, договори (контракти) є підставою для формування економічних відносин між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Зовнішньоекономічний договір (контракт) – це домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [4].

Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом. Підприємства в Україні можуть укладати зовнішньоекономічний договір (контракт) після акредитації на митниці. Результатом пройденної акредитації в митному органі є отримана суб'єктом господарювання облікова карточка суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Контракт містить інформацію про: предмет контракту; суму контракту та умови здійснення розрахунків; терміни оплати та умови постачання товару; якість і комплектність товару; пакування і маркування товару; порядок реклаमाцій; відповідальність сторін; форс-мажор; додаткові умови; термін дії контракту; реквізити і підписи сторін.

Додаткова угода до контракту підписується за умови зміни істотних умов контракту або платіжних реквізитів двох сторін.

Специфікація є додатком до контракту і містить інформацію про конкретне найменування товару, його кількість, якість, вагу, об'єм, країну походження тощо.

Інвойс (англ. – invoice) – це документ в міжнародній комерційній діяльності, що надається продавцем іноземному покупцеві. В інвойсі наводиться інформація про товари, їх кількість, ціну та умови поставки, характеристики товару (колір, вага і т.п.),

відомості про постачальника і покупця. Факт виписки інвойсу свідчить про те, що покупець зобов'язаний оплатити товар відповідно до вказаних умов (звичайно, якщо товар постачається не за фактом передоплати). Його використовують тільки при міжнародних поставках товарів. Інвойс виписується і направляється іноземному покупцеві одночасно з відвантаженням товару. Якщо контракт передбачає авансовий платіж, то експортер повинен виписати проформу-інвойс (proforma invoice). Цей документ містить практично ті ж дані, що і комерційний інвойс. Відмінність його в тому, що деякі дані в проформі-інвойсі – попередні. Реквізити інвойсу наступні: найменування та юридична адреса експортера; найменування та юридична адреса імпортера; найменування, кількість, ціна та вартість товару; умови поставки товару; код товару; номер і дата контракту, якщо він укладався; країна походження товару.

Основні умови поставки товару визначаються міжнародними правилами Інкотермс 2020 [2]. Загальна сума до оплати вказується в валюті, вказаній у контракті. Якщо ж в контракті ціна вказана в одній валюті, а іноземний покупець буде платити в іншій валюті, то необхідно вказати за яким курсом і на яку дату буде здійснюватися перерахунок.

Прайс-лист на товари містить перелік товарів та їхні ціни, що важливо для обчислення первісної вартості товарів.

Експортна декларація – це документ, який підтверджує проходження вантажу митного оформлення в країні відправлення. На підставі цього документа відправник вантажу отримує відшкодування ПДВ і некоректне «закриття експортної декларації» призводить до виникнення проблем у відправника. У кожній країні цей документ має свій зовнішній вигляд і особливості в процедурі оформлення. Цей документ може оформлятися або самим відправником, або компанією-перевізником на підставі документів на вантаж (інвойс, packing list) в одному з численних митних агентств на шляху перевезення товару. Експортну декларацію необхідно спочатку «відкрити», тобто оформити її в електронній митній системі ЄС, а потім «закрити» в той момент, коли вантаж залишає територію Європейського Союзу, що відбувається також в електронній системі.

Якщо вантаж проведений в одній країні ЄС, то експортна декларація EX-1 може бути «відкрита» в будь-якому митному агентстві цієї конкретної країни, або в іншій країні ЄС, але тільки в тому випадку, якщо митне агент-

ство в іншій країні ЄС має довіреність від відправника на проведення операцій з митними деклараціями цього відправника.

Експортна декларація може оформлятися англійською, німецькою, польською мовами, а також на будь-якою іншою європейською мовою країни, де вона оформлялася. Загалом, цей документ є важливим для оптимізації оподаткування експортера-нерезидента.

Транспортна накладна CMR – це транспортний документ, найбільш широко використовуваний при міжнародних вантажних перевезеннях автомобільним транспортом. CMR виписується для підтвердження укладення договору перевезення, який визначає відповідальність відправника, перевізника та одержувача товару. Вона підтверджує, що вантаж в момент прийняття знаходився в належному стані, в цілій упаковці, маркування і число місць відповідає зазначеним у накладній.

Транспортна накладна містить загальні дані про вид, зміст, і правила заповнення накладної. CMR складається як мінімум в трьох примірниках, і підписується відправником і перевізником. Перший примірник накладної передається відправнику, другий – супроводжує вантаж, третій – залишається у перевізника. Кількість інших примірників залежить від кількості країн транзиту, через які перевозиться вантаж. У CMR відображаються основні відомості про транспортний маршрут, товар і про перевізника.

Дані завіряються відправником підписом (з розшифровкою) і штампом (печаткою), оскільки кожна CMR накладна повинна містити кілька обов'язкових печаток, без яких документ буде вважатися недійсним. В першу чергу, це стосується друку вантажоодержувача, яка ставиться після закінчення поставки вантажу. Також в документі повинна стояти печатка, яка підтверджує проходження вантажем митниці. Крім цього, в накладній є місце для друку контролю транспортування, яка ставиться в тому випадку, якщо вантаж проходить кілька пунктів митного контролю.

Надзвичайно важливим з метою зменшення платежів під час розмитнення імпортованого товару є оформлення сертифікату з перевезення товару EUR.1. Він оформлюється нерезидентом-постачальником або брокером безпосередньо при оформленні експортної декларації при замитненні вантажу. Сертифікат EUR.1. – це документ, який підтверджує європейське або українське походження товарів і дає право провести митне очищення вантажу з використанням преференційної ставки

мита, тим самим знижуючи його вартість для одержувача.

В Україні сертифікат EUR.1 видається безкоштовно, на одну партію товарів, яка експортується, на письмову заяву експортера або під відповідальність експортера, виключно уповноваженою на це посадовою особою органів ДПС України. Порядок заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення товару EUR.1 затверджений Наказом Міністерства фінансів України «Порядок заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення (походження) товару EUR.1» від 20.11.2017 р. № 950 [3].

Однією із особливостей оподаткування імпортованих операцій є ставка ПДВ, який як і інші платежі, сплачується на рахунок митниці. При імпорті в розрахунок суми ПДВ враховуються не тільки митна вартість товару, а й сума мита, акцизного податку.

Митне оформлення товару здійснюється митними органами. Документом, що дає змогу товару проходити митний контроль, враховувати імпортовані товари як актив, є належним чином оформлена вантажно-митна декларація (ВМД). Митна декларація або вантажна митна декларація (англ. cargo declaration), скорочено МД, ВМД, є основним документом, за допомогою якого здійснюється декларування (заявлення) митному органу відомостей про товари, що є предметом зовнішньоекономічної угоди.

Митна декларація складається митним брокером або декларантом з допомогою відповідного програмного забезпечення, разом з декларацією для митного оформлення надається її електронна копія. Порядок заповнення митної декларації, а також особливостей тих чи інших її граф, в залежності від обраного митного режиму, регламентується чинним законодавством України. Один екземпляр митної декларації призначено для декларування однієї партії товару.

Оформлення електронної митної декларації вважається завершеним при наявності в ній відмітки про завершення оформлення, засвідченої електронним цифровим підписом

уповноваженої особи митниці. Інформація про митне оформлення електронної митної декларації передається митному брокерові за допомогою електронного повідомлення, підписаного цифровим підписом уповноваженої особи митниці. Оформлена митна декларація є підтвердженням права на розміщення товарів у заявлений митний режим і зобов'язань осіб, зазначених у декларації, відносно здійснення ними відповідних фінансових, господарських і інших операцій. Суми ПДВ та мита, нараховані до сплати, показуються у графі митної декларації – 49.

Проведення митного контролю при оформленні вантажу у митній декларації відмічається позначкою – ПМК, під митним контролем. На підставі цієї декларації бухгалтер здійснює оприбуткування товару та розрахунки з бюджетом, випишує прибуткову накладну.

Висновки. Митне оформлення вантажу передбачає подання митному органу пакету належним чином оформлених документів. При здійсненні імпорту товарів доцільно виділити базовий перелік первинних документів та додатковий (з метою обґрунтованого обчислення ПДВ і мита). Вважаємо доцільним комерційні та митні документи вважати базовими при розмитненні вантажу, а всі інші – додатковими (товаросупровідна, транспортна та страхова, технічна, складська документація).

Оскільки до первісної вартості імпортованого товару включається сума мита, ПДВ, вартість послуг митного брокера, витрати на експертне дослідження, витрати на перебування у місці доставки та транспортні витрати на міжнародні перевезення вантажу тощо, то ПДВ нараховується не тільки на вартість товарів, зазначену в інвойсі, а й на сукупність інших витрат, включаючи й мито. При цьому Сертифікат EUR.1 дає можливість провести митне очищення вантажу з використанням преференційної ставки мита, а тому й сплачений ПДВ буде значно меншим. Це дозволить оптимізувати оподаткування імпортованих операцій та знизити платежі при митному оформленні вантажу, приблизно, до 30 % його вартості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Оляднічук Н.В. Облік експортно-імпортованих операцій. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 48–56.
2. Правила Інкотермс 2020. URL: <https://www.dhl.com/ua-ru/home/our-divisions/freight/customer-service/incoterms2020.html>
3. Порядок заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення (походження) товару EUR.1 : Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2017 р. № 950. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1563-17#Text>
4. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

5. Прохар Н.В. Оподаткування імпорتنих операцій юридичних осіб: проблеми та напрями вирішення. *Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми теорії та практики* : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Полтава, 21–22 трав. 2018 р.). Полтава : ПУЕТ, 2018. С. 122–125.

6. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 1(19). С. 393–400.

REFERENCES:

1. Oliadnichuk N.V. (2017) Oblik eksportno-smpornykh operatsii. *Accounting and finance*, no. 1(75), pp. 48–56.
2. Pravyla Inkoterms 2020. URL: <https://www.dhl.com/ua-ru/home/our-divisions/freight/customer-service/inco-terms2020.html>
3. Poriadok zapovnennia ta vydachi mytnytseiu sertyfikata z perevezennia (pokhodzhennia) tovaru EUR.1: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 20.11.2017 № 950. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1563-17#Text>
4. Pro zovnishnoekonomichnu diialnist: Law of Ukraine dated 16.04.1991 № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
5. Prokhar N.V. (2018) Opodatkovannia importnykh operatsii yurydychnykh osib: problemy ta napriamy vyrishennia. *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom: problemy teorii ta praktyky*: materialy Mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf. (Poltava, 21-22 May 2018). Poltava: PUET, pp. 122–125.
6. Chyrka D.M. (2011). Dokumentuvannia na pidpriemstvakh zovnishnoekonomichnoi diialnosti. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu: *International collection of scientific papers*, no. 1(19), pp. 393–400.