

НОРМАТИВНО-ПРАВОВА ОСНОВА ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

В даній статті досліджуються законодавчі та нормативні акти, в яких викладені правові основи регулювання, контролю та оподаткування експортних операцій українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Особливу увагу автор статті сконцентрував на детальному представленні нормативно-правової системи, що визначає здійснення експортної діяльності в Україні. Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, експорт, валюта, валютний контроль.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Актуальність даної теми дослідження обумовлюється такими факторами. По-перше, активізацією та лібералізацією зовнішньоекономічної політики держави, оскільки позитивна економічна динаміка останніх років скоріше була наслідком дії зовнішніх факторів і тимчасових переваг на світових ринках, а не послідовної та осмисленої державної політики. Зокрема, заходами Уряду в даному напрямку є скасування невинуватених тарифних та нетарифних обмежень в зовнішньоекономічній діяльності, підтримка освоєння українськими підприємцями нових ринків за кордоном, а також заохочення іноземних інвестицій в Україну. По-друге, відбувається постійне зростання обсягів зовнішньоекономічних операцій українських підприємств, що підтверджується динамікою показників платіжного балансу України. І це відбувається на тлі зростання зовнішньоторговельного обороту нашої держави та припливу іноземної валюти. Отже, розвиток міжнародних економічних відносин України вимагає всебічного дослідження інфраструктури проведення зовнішньоекономічних операцій підприємствами, зокрема її законодавчо-нормативного забезпечення.

Аналіз публікацій з досліджуваного питання. Зважаючи на актуальність цієї теми, на сьогодні проводяться дослідження в напрямку вивчення і висвітлення основ нормативно-правового регулювання експортних операцій в Україні. Деякими авторами дана проблема досліджується в комплексному вигляді. Серед них слід виділити наступних вчених-дослідників: *Кузнєцова Н.В.* «Регулирование внешнеэкономической деятельности в Украине: (Практическое пособие)» [21], *Бутинця Ф.Ф., Жиглея І.В., Пархоменка В.М.* «Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності» [18], *Іванова С.* „Зовнішньоекономічний контракт” [20] та інших.

Постановка завдання. В даній статті автори досліджують нормативно правову базу для проведення експортних операцій українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. З урахуванням викладеного вище, сформульовані наступні завдання дослідження:

1. Дослідження законодавчо-нормативних актів, які регулюють та контролюють експортні операції в Україні. Цей нормативно-правовий блок спрямований на висвітлення основних засад, принципів, пріоритетів, обмежень та контрольних заходів стосовно експортної діяльності українських підприємств.
2. Дослідження законодавчо-нормативних актів, які визначають оподаткування експортних операцій. В цьому нормативно-правовому блоці головна увага сконцентрована на нарахуванні таких податків і зборів, як експортне мито та митний збір, податок на додану вартість, податок на прибуток підприємства.

Виклад основного матеріала.

Регулювання та контроль експортних операцій

Відповідно до ст. 18 *Конституції України* [1] «зовнішньополітична діяльність України спрямована на забезпечення її національних інтересів і безпеки шляхом підтримання мирного і взаємовигідного співробітництва з членами міжнародного

співтовариства за загальновизнаними принципами і нормами міжнародного права». В той же час статтею 17 цієї **Конституції** на державу покладається така функція, як забезпечення економічної безпеки України. Отже, найвищий Закон України акцентує увагу на першочерговості відстоювання національних інтересів у зовнішньоекономічній діяльності. Тобто цей принцип повинен поширюватися на законодавчо-нормативні акти, що регулюють зовнішньоекономічні операції, зокрема експортні, українських суб'єктів господарської діяльності.

Основними законодавчими актами, що визначають правові засади зовнішньоекономічної діяльності, зокрема експорту, є **Господарський кодекс України** [3] та **Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»** [4]. У статті 1 **Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»** наводиться визначення експорту товарів:

Експорт товарів – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін **реекспорт** (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

Укладання договорів на експорт товарів проводиться у письмовій формі. При складанні тексту зовнішньоекономічного договору (контракту) суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації міжнародних органів та організацій [4, ст. 6].

Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічних договорів (контрактів) визначаються правом країни, обраної сторонами при укладенні договору (контракту) або в результаті подальшого погодження. При відсутності погодження між сторонами відносно права, яке має застосовуватись до експортних договорів (контрактів), повинне застосовуватись право країни, де заснована, має своє місце проживання або основне місце діяльності сторона, яка є продавцем у договорі купівлі-продажу (тобто, український експортер) [20].

Відповідно до статті 16 **Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»** експорт товарів може підлягати ліцензуванню. Тобто, експортна операція у визначених законодавством випадках повинна здійснюватися на підставі дозволу (ліцензії). При цьому під **експортною ліцензією** розуміють належним чином оформлене право на експорт протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування.

Ліцензії видаються суб'єктам підприємницької діяльності на підставі отриманих ними квот або гарантування сплати вивізного (експортного) мита при перетинанні товаром митного кордону України [10].

Окрім ліцензування законодавством встановлено обмеження в товарах, які можуть експортуватися за кордон. Це предмети, які становлять національне, історичне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України та товари, експорт яких здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності.

Необхідною умовою вивезення товару через митний кордон є виконання процедур з декларування товару на митниці, які встановлені **Митним кодексом України**. Так, згідно зі статтею 85 цього кодексу митному органу, який здійснює митне оформлення, протягом 10 днів з дати доставки товарів і транспортних засобів у митний орган призначення подається митна декларація. Порядок подання вантажної митної декларації та її заповнення визначаються **Положенням про вантажну митну декларацію** [13] та **наказом Державної митної служби України «Про затвердження Порядку заповнення граф вантажної митної декларації відповідно до митних**

режимів експорту, імпорту, транзиту, тимчасового ввезення (вивезення), митного складу, магазину безмитної торгівлі» [16]. Декларантами можуть бути підприємства або громадяни, яким належать товари і транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, або уповноважені ними митні брокери (посередники).

При експорті товарів за кордон державою регламентується порядок розрахунків з нерезидентами. Він встановлений *Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»* [7]. Виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Перевищення зазначеного терміну потребує індивідуальної ліцензії Національного банку України, яка видається відповідно до *Інструкції про порядок здійснення контролю і отримання ліцензій за експортними, імпортними та лізинговими операціями* [14].

Порушення резидентами термінів, передбачених цим законом, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми неoderжаної виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості.

Здійснення розрахунків в експортній діяльності відбувається з використанням іноземної валюти і регулюється *Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю»* [12]. Згідно з ним у розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту використовується як засіб платежу іноземна валюта. Такі розрахунки здійснюються лише через уповноважені банки з використанням рахунків в іноземній валюті відповідно до *Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах* [15]. Здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту у валюті України допускається за умови одержання індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Оподаткування експортних операцій

Згідно з статтею 14 *Закону України «Про систему оподаткування»* [5] при експорті товарів справляється мито та податок на додану вартість (ПДВ).

Відповідно до статті 6 *Закону України «Про Єдиний митний тариф»* [6] «**мито**, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України». При експорті застосовується вивізне мито, яке поділяється на наступні види:

- **адвалерне**, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом (прикладом застосування даного виду мита є Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур»);
- **специфічне**, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- **комбіноване**, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

Вивізне мито нараховується на митну вартість товару, яка визначається відповідно до розділу XI *Митного кодексу України*. **Митна вартість товарів** – це заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетинання товарами митного кордону України відповідно до положень Митного кодексу.

Митна вартість товарів, що вивозяться (експортуються) з України на підставі договору купівлі-продажу або міни, визначається на основі ціни, яку було фактично сплачено або яка підлягає сплаті за ці товари на момент перетинання митного кордону України. До митної вартості товарів, що вивозяться (експортуються), також включаються фактичні витрати, якщо вони не були раніше до неї включені:

- на навантаження, вивантаження, перевантаження, транспортування та страхування до пункту перетинання митного кордону України;
- комісійні та брокерські винагороди;
- ліцензійні та інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо чи побічно здійснити як умову продажу (експорту) товарів, які оцінюються.

Згідно з *Декретом Кабінету Міністрів України «Про Єдиний митний тариф України»* [10] мито сплачується лише у національній валюті. Датою сплати мита є дата перетину товару митного кордону України. Однак, відповідно до *Декрету Кабінету Міністрів України «Про квотування і ліцензування експорту товарів (робіт, послуг)»* [11] сплата вивізного (експортного) мита може здійснюватися суб'єктами підприємницької діяльності шляхом видачі простого векселя з відстроченням платежу на термін виконання експортного контракту, але не більш як на 90 календарних днів з моменту заповнення вантажних митних декларацій.

Статтею 3 *Закону України «Про податок на додану вартість»* [9] визначено, що до об'єктів оподаткування ПДВ належить вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту.

З метою оподаткування до експорту товарів також прирівнюється:

- 1) вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта фінансового лізингу лізингодавцю-нерезиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке вивезення пов'язане із припиненням дії зазначених договорів;
- 2) поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів;
- 3) передача товарів, оформлених у митному режимі експорту, під митний режим митного складу, для подальшого вивезення таких товарів з митної території України;
- 4) в інших випадках, визначених Митним кодексом України.

Хоча експортні операції є об'єктом оподаткування ПДВ, вони оподатковуються за пільговою ставкою, яка становить «0» відсотків до бази оподаткування [9, ст. 6]. База оподаткування ПДВ визначається згідно з п. 4.1 ст.4 *Закону України «Про податок на додану вартість»*:

«База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (послуг), згідно із законами України з питань оподаткування. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг)».

При експорті існують особливості в даті виникнення податкових зобов'язань (нульових). Так, як випливає з пп.7.3.8 *Закону України «Про податок на додану вартість»*, податкові зобов'язання не виникають в експортера на дату отримання передоплати від покупця-нерезидента.

Відповідно до *наказу ДПАУ «Про затвердження податкового роз'яснення щодо порядку застосування нульової ставки податку на додану вартість по операціях з вивезення (експортування) товарів за межі митної території України»* [17] у разі якщо за експортним контрактом з нерезидентом продукція у звітному періоді не вивозиться за межі митних кордонів України, а відвантажується до місця формування експортних вантажів для наступної відправки за кордон, податкові зобов'язання у платника податку – експортера за нульовою ставкою у цьому звітному періоді не виникають. Лише після фактичного перетину товарами митного кордону України (завершення оформлення вивізної вантажної митної декларації) платником податку – експортером визначаються податкові зобов'язання за нульовою ставкою податку на додану вартість. Причому нульова ставка ПДВ застосовується платниками, які здійснюють операції з продажу товарів, що були вивезені за межі митної території України незалежно від умов поставки згідно з правилами «ІНКОТЕРМС».

Існують особливості в нарахуванні валового доходу від експортних операцій при для розрахунку суми податку на прибуток підприємства. Відповідно до пп.7.3.1. *Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»* [8] доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду. Балансова вартість іноземної валюти, отриманої платником податку у зв'язку з таким продажем (виручка в іноземній валюті), визначається за цим же курсом.

Висновки

На основі наведеного вище матеріалу можна зробити наступні висновки стосовно нормативно-правового забезпечення експортних операцій.

По-перше, законодавчо-нормативна система, що забезпечує здійснення експортної діяльності, характеризується декількома напрямками експортного регулювання:

- 1) *регулювання проведення експортних операцій* – це визначення засад, принципів та порядку проведення експортних операцій (Конституція України, Господарський та Митний кодекси, Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність» і «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності» та ін.);
- 2) *контроль експортних операцій* – це встановлення контрольних заходів експортних операцій з метою захисту національних інтересів (Укази Президента України «Про Положення про державний експортний контроль в Україні» і «Про облік окремих видів зовнішньоекономічних договорів (контрактів) в Україні» та ін.);
- 3) *оподаткування експортних операцій* – це встановлення спеціальних податкових навантажень на операції з експорту продукції, робіт та послуг (Закони України «Про систему оподаткування», «Про Єдиний митний тариф», «Про податок на додану вартість» та ін.).

По-друге, можна виділити два напрямки спеціалізації норм вищенаведених законодавчо-нормативних актів, що регулюють проведення експортних операцій:

- регулювання товарного руху в межах експортних операцій (наприклад, Митний кодекс України, Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»);

- регулювання грошового руху в межах експортних операцій (Наприклад, Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю»).

Слід зазначити, що нормативно-правова основа регулювання експортних операцій характеризується динамізмом – постійним оновленням. Ця її особливість спричиняє і перманентний характер досліджень цієї теми, що робить її постійно актуальною.

Список літератури

1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.96 р. **2.** Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV. **3.** Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. **4.** Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959-XII. **5.** Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. № 1251-XII. **6.** Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.92 р. № 2097-XII. **7.** Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94-ВР. **8.** Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР. **9.** Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР. **10.** Декрет Кабінету Міністрів України «Про єдиний митний тариф» від 11.01.93 р. № 4-93. **11.** Декрет Кабінету Міністрів України «Про квотування і ліцензування експорту товарів (робіт, послуг)» від 12.01.93 р. № 6-93. **12.** Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19.02.93 р. № 15-93. **13.** Положення про вантажну митну декларацію, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 9.06.97 р. № 574. **14.** Постанова Правління Національного Банку України «Про затвердження Інструкції про порядок здійснення контролю і отримання ліцензій за експортними, імпортерними та лізинговими операціями» від 24.03.99 р. № 136. **15.** Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492. **16.** Наказ Державної митної служби України «Про затвердження Порядку заповнення граф вантажної митної декларації відповідно до митних режимів експорту, імпорту, транзиту, тимчасового ввезення (вивезення), митного складу, магазину безмитної торгівлі» від 30.06.98 р. № 380. **17.** Наказ ДПАУ «Про затвердження податкового роз'яснення щодо порядку застосування нульової ставки податку на додану вартість по операціях з вивезення (експортування) товарів за межі митної території України» від 05.09.2002 р. № 418. **18.** Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. «Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності». – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 542 с. **19.** Валентинова Т. Основні правила використання готівкової іноземної валюти. // Все про бухгалтерський облік. 2005. - №48. – С.3-6. **20.** Іванов С. Зовнішньоекономічний контракт. // Все про бухгалтерський облік. 2005. - №90. – С.59-61. **21.** Кузнецова Н.В. Регулирование внешнеэкономической деятельности в Украине: (Практическое пособие) / Ред. Кривенко А.А. – К.: СПЛАЙН, 1998. – 220 с. **22.** Лобза І. Розрахунок балансової вартості іноземної валюти. // Все про бухгалтерський облік. 2004. - №93. – С.25-27.

В даній статті досліджуються законодавчі та нормативні акти, в яких викладені правові основи регулювання, контролю та оподаткування експортних операцій українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Особливу увагу автор статті сконцентрував на детальному представленні нормативно-правової системи, що визначає здійснення експортної діяльності в Україні.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, експорт, валюта, валютний контроль.

In this article legislative and standard acts are examined. They characterize legal principles of the regulation, control and taxing export operations of the foreign-economic activity Ukrainian subjects. The main attention the author of the article is concentrated on detail exposition of the Ukrainian normative-legal system which determines the realization of the export business in Ukraine.