

ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ВЕКСЕЛІВ ПРИ МИТНОМУ ОФОРМЛЕННІ ТОВАРІВ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Резюме. Розглянуто теоретичні аспекти використання податкових векселів при митному оформленні товару. Висвітлено основні недоліки припинення прийняття митними органами податкових векселів та обґрунтовано основні перспективи їх застосування.

The summary. The theoretical aspects of using tax anticipation bills during customs processing was studied. The basic limitations of acceptance termination tax anticipation bills by custom authorities and main perspectives of their using were justified.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, експортно-імпортні операції, вексельні операції, податковий вексель, податок на додану вартість, податковий кредит, податкові зобов'язання.

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність відіграє значну роль у розвитку економіки України, не зважаючи на зміни в політичній ситуації, економічній кон'юктурі та правовому середовищі країни. Проте недоліки податкового законодавства з питань зовнішньоекономічних відносин ведуть до значного розміру тінізації економіки у цій сфері, негативно впливають на інвестиційний клімат в країні та провокують ряд економічних проблем. Це, насамперед, стосується припинення прийняття митними органами податкових векселів та заборону їх використання при погашенні податку на додану вартість (далі – ПДВ) на митному кордоні України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні питання розвитку зовнішньоекономічних відносин обговорюються в економічній літературі. Проте проблеми регулювання оподаткування імпортних операцій залишаються недостатньо вивченими.

Вчені-економісти досліджують теоретичний аспект зовнішньоекономічних відносин, не приділяючи при цьому належної уваги практичним проблемам. Тому залишається багато дискусійних і невирішених питань, пов'язаних, насамперед, із використанням податкового векселя при митному оформленні товару, які вимагають проведення подальших наукових досліджень та їх практичної апробації.

Виклад основного матеріалу. Останнім часом спостерігається значне падіння обсягів імпорту та експорту продукції. В умовах фінансової кризи ситуація погіршується ще й у зв'язку з тим, що митними органами безпідставно припинено прийняття податкових векселів від суб'єктів господарювання при митному оформленні товарів за умов, передбачених законом України (право платників передбачено нормами Закону України „Про податок на додану вартість”). Наслідком таких дій, як правило, є брак обігових коштів, що призводить до погіршення фінансового становища підприємств, зокрема виробників-експортерів, які використовують у виробничому процесі імпортну сировину та комплектуючі.

Вирішення проблем, пов'язаних із використанням податкових векселів у рахунок сплати ПДВ при митному оформленні товарів дозволить покращити фінансовий стан підприємств, збільшити фонд обігових коштів та відновити законні права суб'єктів господарювання. Враховуючи викладене вище, в сучасних умовах особлива увага повинна приділятися удосконаленню порядку погашення податкових векселів, виданих у рахунок сплати ПДВ під час імпорту товарів, як шляхом їх грошової оплати, так і шляхом заліку підтверджених органами державної податкової служби сум ПДВ, що підлягають відшкодуванню з Державного бюджету України.

Розглянемо деякі положення, обумовлені законодавчими та нормативно-правовими актами, які стосуються специфіки використання податкових векселів при митному оформленні товару.

Зазначимо, що процедуру контролю за справлянням ПДВ при митному оформленні товарів, імпортованих на митну територію України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності – юридичними особами та громадянами – суб'єктами підприємницької діяльності (далі – суб'єкти ЗЕД) при застосуванні податкових векселів визначено Постановою Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які

видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України” [5].

Платники ПДВ, імпортуючи товари через митну територію України за умови оформлення вантажно-митної декларації (далі – ВМД) донедавна могли за власним бажанням надавати митним органам податковий вексель на суму податкового зобов'язання у порядку та в терміни, визначені п. 11.5 Закону України „Про податок на додану вартість” [9] та постановою Кабміну „Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України” [5]. Податковий вексель складався на суму ПДВ, яка нарахована і має бути сплачена при імпорті товарів на митну територію України. Такий вексель, як правило, видавався на повну суму податкового зобов'язання, нарахованого за ВМД, і окремо для кожної ВМД.

Слід зазначити, що при митному оформленні імпортованого на митну територію України товару сума податкового зобов'язання за однією ВМД не могла бути частково оплачена векселем, а частково – коштами. Лише у випадку, коли митна вартість однієї партії товарів перевищувала 80 млн. грн., видавалося кілька податкових векселів.

Термін, на який видавався податковий вексель, не міг перевищувати 30 днів, включаючи дату його видачі. Лише в окремих випадках (у разі імпорту товарів для окремих видів діяльності, які мають сезонний характер або здійснюються з використанням довготермінових договорів) податковий вексель міг видаватися на суму ПДВ з тривалішим терміном його погашення.

Податкові векселі розподілялись на три категорії. До першої категорії належали векселі, термін сплати зобов'язань за якими виникає до закінчення терміну подання декларації до податкового органу за звітний (податковий) період, у якому відбулася його поставка органу митного контролю. Тобто всі податкові векселі, які видаються платниками, для яких звітним (податковим) періодом визначено квартал, та податкові векселі, термін погашення яких припадає на період з 1-го по 20-те число включно наступного за звітним місяця, видані платниками, для яких звітним (податковим) періодом визначено місяць. У такому випадку в рядку 12.2 декларації вже в місяці оплати податкового векселя у підприємства буде право на відображення цієї суми у складі податкового кредиту. Всі векселі з терміном погашення до 20 числа оплачувались коштами. Податковий вексель першої категорії вважався погашеним після нарахування його в картці особового рахунка платника та надходження грошових коштів для його оплати.

До податкових векселів другої категорії належали векселі, термін сплати зобов'язань яких виникав після закінчення терміну подання декларації до податкового органу за звітний (податковий) період, в якому відбулася його поставка органу митного контролю. Термін сплати за такими векселями, як правило, припадав на період з 21-го і до останнього числа наступного за звітним місяця. Платник податку, якому було видано вексель другої категорії, включав суму зобов'язань по такому векселю до складу своїх податкових зобов'язань у звітному (податковому) періоді, в якому відбулася його поставка органу митного контролю.

Третя категорія (або нульова) включала векселі, на дату поставки яких органу митного контролю платник податку має підтверджену суму бюджетного відшкодування, яка дорівнювала, або була більша, ніж сума зобов'язання по векселю.

Податковий вексель подавався у трьох примірниках. Під час оформлення ВМД на зворотному боці всіх трьох примірників податкового векселя посадова особа відділу митних платежів або посадова особа підрозділу митного оформлення проставляла дату й довідковий номер цієї ВМД, засвідчені особистим підписом цієї посадової особи із зазначенням посади, ініціалів і прізвища, а після завершення оформлення – особистою печаткою посадової особи підрозділу митного оформлення, яка здійснювала випуск товару у вільний обіг.

У разі проведення митного оформлення товарів одноосібно посадовою особою підрозділу митного оформлення за принципом „єдиного вікна” відповідно до Порядку здійснення митного контролю й митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації, затвердженого наказом Держмитслужби від 20.04.2005 р. № 314, після завершення оформлення ВМД на зворотному боці всіх 3 примірників податкового векселя проставляються дата й довідковий номер декларації, що засвідчуються особистою номерною

печаткою посадової особи підрозділу митного оформлення, яка здійснювала випуск товару у вільний обіг [6].

Перші примірники податкових векселів не пізніше третього дня від дати їх видачі надсилаються до податкового органу, в якому особа, яка видала такий вексель, зареєстрована як платник ПДВ, листом з повідомленням про вручення засобами поштового зв'язку, разом із реєстром податкових векселів.

Зазначимо, що обов'язки з погашення податкового векселя не можуть передаватися іншим особам незалежно від їх взаємовідносин із векселедавцем. Особа, яка видає податковий вексель, обов'язково повинна бути платником ПДВ (підтвердженням є свідоцтво платника ПДВ). При цьому вона має бути зареєстрована як платник цього податку не менше ніж за 12 календарних місяців до місяця, у якому здійснюється таке імпортування; не повинна бути суб'єктом оподаткування за правилами, установленими законодавством з питань спрощених систем оподаткування, що передбачають сплату ПДВ за ставками, іншими, ніж установлені пунктами Закону про ПДВ [9].

Отже, вексель погашають коштами, проте вексель вважається погашеним, якщо він включається до декларації. У випадку, якщо вексель включається до декларації і на той час є частково податковий кредит, зобов'язання може бути погашене у меншій сумі. Якщо ж податковий кредит значний, то вексель взагалі може бути погашений шляхом включення до декларації, хоча сплати зобов'язання коштами не відбувається. Якщо до 30-го числа наступного місяця відсутні кошти для оплати, маємо право на податковий кредит, що виникатиме у періоді, наступному після фактичної сплати зобов'язання.

Таким чином, платник податку, в картці особового рахунка якого обліковується сума бюджетного відшкодування, яка до настання дати, визначеної у полі „Термін платежу за податковим векселем”, йому не відшкодована, або не включена до висновку на проведення бюджетного відшкодування, в будь-який день до настання терміну платежу за векселем може подати до органу Державної податкової адміністрації (далі – ДПА) заяву довільної форми про намір зарахувати в рахунок оплати податкового векселя суму бюджетного відшкодування. ДПА протягом трьох днів з дня отримання заяви повинна дати письмову відповідь про своє рішення. При достроковій оплаті векселя платник податків має право включити до складу податкового кредиту суму у тому звітному періоді, в якому проведена оплата за векселем.

Підсумовуючи вищезазначене, можна стверджувати, що донедавна існувала чітка схема розрахунків підприємства з державою, яка не потребувала тривалого вилучення оборотних коштів підприємства та не породжувала корупційного беззаконня. Проте після набуття чинності постанови „Про доповнення Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України” №1344 від 21.11.2007 р. Державною податковою адміністрацією України було надано роз'яснення (лист № 26189/7/16-1517 від 24.12.2007 р.), в якому зазначено, що перелік пов'язаних осіб відносно платників – імпортерів органами ДПІ наразі не може бути визначений, оскільки коло пов'язаних осіб не передбачено і непрогнозовано може змінюватися (внаслідок зміни керівництва, складу засновників тощо) [7]. Посилаючись на дані роз'яснення, 16 січня 2008 року Державна митна служба України направила регіональним митницям лист № 11/1-15/352-ЕП „Про вексельні розрахунки по ПДВ” [3], яким заборонила приймати у сплату ПДВ податкові векселі під час здійснення митного оформлення товарів (ці вимоги не поширюються на порядок застосування векселів, визначеного Законом України „Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах”).

Незважаючи на те, що використання податкових векселів передбачено нормативно-правовими актами, сьогодні склалися обставини, за яких працівники митної служби відмовляються офіційно приймати податкові векселі при митному оформленні імпорту товарів.

Заборона використання податкових векселів при імпорті продукції та послуг має негативні наслідки як для підприємств-імпортерів, так і з точки зору інвестиційної привабливості країни.

Для прикладу, ТОВ «ТІСО» в 2007 році в погашення ПДВ на митному кордоні України видало вексель на суму 61793,96 при імпортуванні промислового обладнання з електричним нагріванням вартістю 308969,81 грн. У цьому ж році ТОВ «ТІСО» використовувало податкові векселі при імпортуванні промислового обладнання для переміщення сипких матеріалів та

обладнання для пакування пластмасових виробів. Податкові векселі використовувалися також і ВАТ «СКФ Україна».

За даними Державної митної служби України [2] обсяги розрахунків з ПДВ при імпорті товарів із застосуванням вексельної форми були значними (табл. 1).

Таблиця 1

Застосування форм розрахунків з ПДВ при митному оформленні імпортованих товарів

Рік	Сплачено ПДВ у грошовій формі, млрд. грн.	Прийнято векселів, млрд. грн.	Питома вага векселів, % до загальної суми ПДВ
2004	12,0	6,5	35,0
2005	23,0	7,1	23,6
2006	31,9	10,3	32,4
2007	33,6	12,1	26,5

Вищенаведені дані свідчать про необхідність використання податкових векселів при розмитненні товару, а відтак і про удосконалення нормативно-правового регулювання та механізму їх застосування. Адже, протягом тривалого періоду застосування податкових векселів неодноразово змінювалися правила й обмеження цієї форми розрахунків. Певний період часу право на видачу векселя надавалося лише суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, які задекларували ПДВ до відшкодування з бюджету. У 2003–2005 рр. закони про Державний бюджет дозволяли оформляти векселі лише на товари, що ввозяться для власних виробничих потреб. Часті зміни “правил гри” не вирішували питань, що виникали у зв'язку із застосуванням вексельної форми розрахунків, а лише ускладнювали її.

Підприємці нарікають, що вони зазнали значних фінансових збитків в ході зовнішньоекономічної діяльності. Дії митних органів завдали нищівного удару по виробниках-експортерах, які використовують у виробничому процесі імпортовану сировину, комплектуючі та обладнання. На окремих підприємствах, де частка експорту перевищує 80–90 %, за цей час практично „вимито” всі оборотні кошти, підприємства втрачають можливість нормально розраховуватися з постачальниками, бюджетом, соціальними фондами, виплачувати заробітну плату тощо. Для прикладу, на ВАТ «СКФ Україна», починаючи з січня 2008 р., „вимивається” близько 3 млн. грн. щомісячно, при цьому заборгованість держави з відшкодування ПДВ становить понад 8 млн. грн. і продовжує зростати. Це, в свою чергу, може призвести до банкрутства, а відтак і до зниження рівня конкурентоспроможності вітчизняної економіки.

Висновки. Використання податкових векселів при митному оформленні товару в сучасних умовах господарювання дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Сучасні тенденції розвитку економіки України характеризуються значним падінням обсягів імпорту та експорту продукції, яке пояснюється безпідставним припиненням прийняття податкових векселів від суб'єктів господарювання при митному оформленні товарів. Наслідком таких дій, як правило, є брак обігових коштів, що призводить до погіршення фінансового становища підприємств, зокрема виробників-експортерів, які використовують у виробничому процесі імпортовану сировину та комплектуючі.

2. Заборона використання податкових векселів влада намагається змусити бізнес сплачувати додаткові кошти до державного бюджету для реалізації масштабних соціальних ініціатив, які не відповідають можливостям економіки та створюють загрозу макроекономічній стабільності. Тому для підтримання вітчизняних підприємств необхідно терміново дозволити використання податкових векселів при розмитненні товарів, для підтримання їх в період економічної кризи.

3. Аналіз механізму вексельних розрахунків свідчить про необхідність його удосконалення в такому напрямку: вексельна схема розрахунків доцільна і прийнятна для звуженої сфери діяльності, коли підприємство працює на імпортованій сировині, виготовлену продукцію постачає на експорт, здійснює залік зустрічних вимог з ПДВ. Масове ж застосування вексельних схем на практиці дозволяє уникнути сплати в бюджет мільярдів гривень, надає конкурентні переваги імпортерам і дискредитує податковий вексель як форму розрахунків узагалі.

4. Вирішення проблем, пов'язаних із використанням податкових векселів у рахунок сплати податку на додану вартість при митному оформленні товарів дозволить покращити фінансовий стан підприємств, збільшити обігові кошти та відновити законні права суб'єктів господарювання. Тому в сучасних умовах особлива увага повинна приділятися удосконаленню порядку погашення податкових векселів, виданих у рахунок сплати ПДВ під час імпорту товарів як шляхом їх грошової оплати, так і шляхом заліку підтверджених органами державної податкової служби сум ПДВ, що підлягають відшкодуванню з Державного бюджету України.

Використана література

1. Митний кодекс України: № 92-IV від 11.07.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Основні підсумки діяльності Державної митної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua>.
3. Про вексельні розрахунки по ПДВ: №11/1-15/352-ЕП від 16.01.2008 (Лист Державної податкової адміністрації України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Про доповнення Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України: № 1344 від 21.11.2007 р. (Постанова Кабінету Міністрів України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України: № 1104 від 01.10.97 (Постанова Кабінету Міністрів України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Про затвердження Порядку здійснення митного контролю й митного оформлення товарів із застосуванням вантажної митної декларації: № 314 від 20.04.2005 (Наказ Державної митної служби України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Про надання роз'яснення щодо застосування постанови КМУ від 21.11.2007 №1344: №26189/7/16-1517 від 24.12.2007 (Лист Державної податкової адміністрації України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: № 327/95-ВР від 15.09.95 р. (Закон України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Про податок на додану вартість: № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. (Закону України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Рева, Т.М. Про регулювання обігу векселів з податку на додану вартість [Текст] / Т.М. Рева // Митна політика та актуальні проблеми економічної та митної безпеки України на сучасному етапі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 23.11.2007 р. – Дніпропетровськ: АМСУ, 2008. – С. 86–89.
11. Чередниченко, О.М. Ефективність використання ПДВ в Україні [Текст] / О.М. Чередниченко // Фінанси України. – 2004. – № 7. – С. 27–35.