

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу

Кафедра фінансів та банківської справи

КРАСНЮК Володимир Олександрович

Митне регулювання операцій з давальницькою сировиною в ЗЕД

Спеціальність 8.03050801 – фінанси і кредит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”

Студент групи ФМОВм-51
В.О. Краснюк

Науковий керівник
к.е.н., доцент Бугель Ю.В.

Дипломну роботу допущено до захисту

„_____” _____ 2013р.

В.о. зав. кафедри,

д-р екон. наук, професор О.М. Десятнюк

„_____” _____ 2013р.

Чортків – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ.....	6
1.1. Сутність та значення регулювання операцій з давальницькою сировиною.....	6
1.2. Організація і ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною.....	25
Висновок до розділу 1.....	36
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ, ПРОВЕДЕНИХ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА 2010-2012 РОКИ.....	37
2.1. Аналіз проведених операцій з давальницькою сировиною.....	37
2.2. Аналіз операцій з давальницькою сировиною Чернівецької митниці.....	50
Висновок до розділу 2.....	60
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В УКРАЇНІ.....	61
3.1. Проблеми та перспективи розвитку оподаткування операцій з давальницькою сировиною податком на додану вартість, а також дій з відходами від переробки давальницької сировини.....	61
3.2. Напрями вирішення проблем, які виникають при проведенні операцій з давальницькою сировиною.....	73
Висновок до розділу 3.....	83
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	88
Додатки.....	92

ВСТУП

В умовах світової фінансової кризи багато підприємств України опинились у кризовому становищі, у зв'язку з чим вимушені шукати альтернативні способи управління господарською діяльністю. Однією з причин такої ситуації є недостатня забезпеченість промислових підприємств предметами праці, які є уречевленою основою виробництва. Поширеним шляхом виходу із кризового стану є здійснення операцій з давальницькою сировиною. Активне застосування даних операцій у галузях вітчизняної економіки обумовлює актуальність вибраної теми дослідження.

Актуальність теми полягає у тому, що пряма проекція зарубіжного досвіду на вітчизняні механізми обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною неможлива й потребує створення національних регулювальних систем. Однією з основних умов ефективного впровадження ліберальної моделі зовнішньоекономічної політики є вдосконалення системи й методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням національних інтересів, гармонійно поєднаних з вимогами інтеграції у світову спільноту.

На особливу увагу в цьому контексті заслуговують дослідження економічних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, які функціонально виявляються через оподаткування експортно-імпортних операцій, в цілому, та операцій з давальницькою сировиною, зокрема, оскільки саме в податках відображається вся гама економічних, політичних і соціальних інтересів держави й суспільства.

Мета дипломної роботи виходить із поставлених завдань. Завданнями даної роботи є:

- дослідження особливостей проведення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності;
- характеристика системи оподаткування операцій з давальницькою

сировиною;

- визначення особливостей обліку таких операцій;
- аналіз проведених операцій з давальницькою сировиною суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;
- виявлення основних проблем, які виникають при проведенні операцій з давальницькою сировиною;
- накреслення перспектив розвитку операцій з давальницькою сировиною.

Об'єктом дослідження є сукупність економічних відносин, що виникають у процесі митного регулювання операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічної діяльності.

Предметом дослідження є формування системи оподаткування експортно-імпортних операцій з давальницькою сировиною в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності.

Дипломна робота складається з трьох розділів. В першому розділі проведено дослідження теоретико-методологічних засад митного регулювання операцій з давальницькою сировиною, а також їх обліку та оподаткування. В другому розділі здійснено аналіз проведених операцій з давальницькою сировиною на сучасному етапі розвитку. В третьому розділі розглянуто основні напрямки покращення операцій з давальницькою сировиною в умовах лібералізації зовнішньої торгівлі.

В основу методології дослідження покладено системний підхід до вивчення митного регулювання операцій з давальницькою сировиною, в межах якого у роботі використовується порівняльний метод, методи наукової абстракції, статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, а також методи графічного зображення та узагальнення.

Дослідженню даної теми присвятили свої праці такі науковці, як С. Голов, Б. Губський, В. Альошин, І. Белоусова, М. Захарко, Д. Онишко, О. Папаїка, Ю. Смеян та інші.

Дипломна робота ґрунтується на положеннях Митного кодексу України,

податкового й фінансового законодавства, нормативно-правових актів в інших галузях економіки. У ній також розглядається практика застосування митного та податкового законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Апробація дослідження. Основні положення роботи оговорювалися на науково-практичній студентській конференції присвяченій Дням науки в ЧПБ 9-10- квітня 2013 «Сучасні проблеми та тенденції розвитку фінансово-банківського сектору України» випуск 3.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

1.1. Сутність та значення регулювання операцій з давальницькою сировиною

Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах - це операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Винятком з цього правила є конкретний перелік видів давальницької сировини, що врегульований відповідними постановами Кабміну. КМУ має право регулювати розміри питомої ваги сировини у продукті переробки згідно зі ст. 7 ЗУ 327/95-ВР. Як видно з таблиці 2, урядом поставлено обмеження питомого вмісту сировини у готовій продукції тільки щодо сировини українського походження, що направляється на переробку за кордон. До сировини закордонного замовника застосовується загальна норма у 20%.

Давальницька сировина — це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції з подальшим поверненням усієї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця

замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни.

Готова продукція може бути реалізована в Україні, якщо давальницька сировина, з використанням якої вироблено цю продукцію, ввезена іноземним замовником на митну територію України чи закуплена іноземним замовником за іноземну валюту в Україні. Право власності на імпортовану давальницьку сировину та вироблену з неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

Законодавством визначено, що замовник — це суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину, а виконавець — це суб'єкт господарської діяльності, який здійснює переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини.

Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності — це операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини, незалежно від кількості замовників та виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Винятком з цього правила є конкретний перелік видів давальницької сировини, що врегульований відповідними постановами. Кабінет міністрів України (КМУ) має право регулювати розміри питомої ваги сировини у продукті. До сировини закордонного замовника застосовується загальна норма у 20% [3].

У практиці застосування законодавства часто виникають питання кваліфікації окремих операцій як операцій з давальницькою сировиною. У разі потреби за запитом митних органів або органів державної податкової служби визначення операцій як таких, що належать до операцій з давальницькою сировиною здійснюється Міністерством економіки та з питань європейської

інтеграції України або уповноваженими ним органами на підставі акта експертизи, виданого Торгово-промисловою палатою України або регіональними торгово-промисловими палатами.

Реєстрація та облік контрактів на переробку давальницької сировини, а також їх ліцензування (індивідуальне ліцензування) та квотування відповідно останніх змін в законодавстві не здійснюється. В разі необхідності дані процедури можуть застосовуватися до суб'єктів ЗЕД на вимогу Кабінету міністрів України [13].

Також можуть застосовуватися тимчасові обмеження щодо переробки, ввезення та вивезення давальницької сировини.

Згідно чинного законодавства діють наступні обмеження:

- тимчасове обмеження вивезення давальницької сировини для вироблення окремих видів готової продукції;

- призупинення приймання та переробки давальницької сировини для виробництва спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів;

- тимчасове обмеження вивезення брухту та відходів чорних і кольорових металів, які використовуються в операціях з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах (табл. 1.1) [10,11,12].

Таблиця 1.1

Перелік готової продукції, що підлягає ввезенню на митну територію України для забезпечення потреб електротехнічної промисловості після переробки брухту та відходів кольорових металів, вивезених з країни як давальницька сировина

Код товару згідно Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності	Назва товару згідно Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності
7403 11 00 00	Катооди і секції катодів з рафінованої міді
7403 12 00 00	Вайєрбарси з рафінованої міді
7408	Дріт мідний

7605	Дріт алюмінієвий
7606	Плити, листи та стрічки алюмінієві, товщина яких перевищує 0,2 мм
7607	Фольга алюмінієва (тиснена або нетиснена, на основі або без основи з паперу, картону, пластмаси або подібних матеріалів) завтовшки (без урахування основи) не більш як 0,2 мм
7608	Труби і трубки алюмінієві

При ввезенні на митну територію України давальницької сировини іноземного замовника ввізне мито, податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний збір (на підакцизні товари) сплачуються видачею простого авальованого векселя, авізованого (взятого на облік) державною податковою адміністрацією, терміном на 90 календарних днів з моменту оформлення ввізної митної декларації. Вексель погашається у разі вивезення готової продукції в повному обсязі, а також у разі часткового вивезення готової продукції, якщо український виконавець документально підтверджує оплату ввізного мита, податку на додану вартість та акцизного податку (на підакцизні товари) на частину сировини чи невивезеної з України готової продукції. При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі.

Продукція, що вироблена з давальницької сировини іноземного замовника і вивозиться за межі України, не обкладається вивізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком. При невивезенні готової продукції стягується пеня за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка митної вартості давальницької сировини, але не більше контрактної вартості невивезеної готової продукції. Митні збори сплачуються на загальних підставах (з 2008 року митні збори стягується лише у випадку проведення митного оформлення поза місцем розташування митного органу чи в позаробочий час).

Порядок роботи з вексями затверджується Державною податковою адміністрацією України (ДПАУ) за погодженням з Міністерством фінансів України (МФУ) [14].

Даний порядок, який розроблено відповідно до вимог чинного законодавства, визначає єдиний порядок видачі, обліку, погашення та відстрочення оплати (погашення) векся (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності України при здійсненні операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. Його дія поширюється на всіх суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності та організаційної форми.

Оформлення векся суб'єктом підприємницької діяльності здійснюється виключно на вексельному бланку. Застосовується простий авальований вексель із обов'язковим виділенням окремими рядками найменування і сум мита, податків та зборів, на сплату яких видано вексель. Вексель виписується у валюті контракту на переробку давальницької сировини.

Векселі не підлягають передачі шляхом індосаменту. Векселедержателем виступає державна податкова інспекція (ДПІ) за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності. Письмове зобов'язання оформляється у трьох примірниках. Відповідальність за правильність зазначення у векселі терміну платежу та своєчасність його оплати несе векселедавець, яким виступає суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності.

Реєстрацію та облік векселів провадить податкова інспекція за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності. Взяття письмового зобов'язання на облік провадиться в день його подання до державної податкової адміністрації. У державній податковій адміністрації на звороті такого векся робиться напис "Взято на облік" із зазначенням дати взяття на облік і облікового номера та засвідченням підписом начальника державної податкової адміністрації (заступника начальника) і печаткою державної податкової адміністрації. До облікового номера через дефіс додається літера "Г" у разі видачі векся українським виконавцем при здійсненні операції з

давальницькою сировиною іноземного замовника, або літера “Е” — у разі його видачі українським замовником при вивезенні давальницької сировини з митної території України.

Перший примірник письмового зобов'язання залишається у державній податковій адміністрації. Другий та третій примірники, взяті на облік податковою адміністрацією, повертаються суб'єкту підприємницької діяльності для пред'явлення митним органам та власного обліку.

При митному оформленні давальницької сировини чи готової продукції, виготовленої з неї, на звороті векселя зазначається дата і номер вантажної митної декларації (ВМД), згідно з якою ввезено (вивезено) давальницьку сировину (готову продукцію), із засвідченням підписом та особистою печаткою інспектора митниці, що оформив декларацію. Коли вантажна митна декларація на давальницьку сировину оформлюється після дня складання письмового зобов'язання, за бажанням суб'єкта підприємницької діяльності складається нове. При цьому датою складання нового векселя визначається дата оформлення вантажної митної декларації на давальницьку сировину.

Новий та первинний (попередній) векселі разом з копією вантажної митної декларації на давальницьку сировину подаються для взяття на облік до державної податкової адміністрації, яка взяла на облік первинний вексель.

Перший примірник нового векселя та погашений первинний вексель залишаються в державній податковій адміністрації. Другий та третій примірники нового векселя повертаються векселедавцю для пред'явлення митним органам та власного обліку. Для його погашення векселедавець подає до державної податкової адміністрації заяву із зазначенням дати взяття на облік та облікового номера векселя [3].

Погашення векселя здійснюється шляхом проставлення його на лицьовому боці напису “Погашено”, засвідченого підписом начальника (заступника начальника) державної податкової адміністрації та печаткою державної податкової адміністрації.

Підставою для погашення векселя є подання українським виконавцем

органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням копії вивізної вантажної митної декларації з відміткою митниці, яка здійснила митне оформлення готової продукції, про фактичне перетинання готовою продукцією митного кордону України.

Якщо відбувається часткове вивезення готової продукції за межі митної території України, її продаж на території України або ввезення готової продукції чи отримання валютної виручки від її реалізації українським замовникомна відповідну частку здійснюється погашення зобов'язання, за бажанням векселедавця.

У такому випадку в заяві про часткове погашення векселя обов'язково мають виділятися окремими рядками найменування та суми мита, податків та зборів, які підлягають погашенню.

У разі непогашення векселя чи його частки у визначені чинним законодавством терміни векселедавець зобов'язаний його оплатити. При цьому на кожний вид мита, податків та зборів виписується окреме платіжне доручення. Після оплати векселя він подається до державної податкової адміністрації для погашення. Сплата за векселем провадиться у валюті України за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діє на день платежу (день виконання банком розпоряджень про сплату).

Якщо оплата векселя векселедавцем або безспірне стягнення з нього непогашених вексельних сум відбувається після настання терміну сплати векселя, державна податкова адміністрація на нестягнуті суми нараховує пеню у розмірах, що передбачені чинним законодавством для відповідних платежів. Пеня нараховується з дня, наступного за закінченням терміну сплати векселя [14].

Державна податкова адміністрація є уповноваженим органом Міністерства фінансів України, що відповідно може давати суб'єкту підприємницької діяльності дозвіл на відстрочення оплати чи погашення векселя. Такий дозвіл дається на термін не більше ніж 90 днів. У разі подальшої необхідності відстрочення оплати векселя державна податкова адміністрація може давати

суб'єкту підприємницької діяльності новий дозвіл на відстрочення його оплати. Загальний термін відстрочення оплати векселя не може перевищувати 270 днів.

Для відстрочення оплати або погашення письмового зобов'язання векселедавець не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення терміну, на який видано вексель, має звернутись до державної податкової адміністрації за його місцезнаходженням з письмовою заявою про таке відстрочення та з зобов'язанням про подальше погашення векселя.

У заяві зазначається термін, на який векселедавець просить відстрочення, та обгрунтовується його необхідність (у разі потреби додаються підтверджуючі документи). Начальник (заступник начальника) державної податкової адміністрації зобов'язаний протягом п'яти робочих днів розглянути заяву і прийняти рішення про відстрочення оплати (погашення) векселів (або про відмову у відстроченні). Заявника повідомляють про прийняте рішення. При прийнятті рішення про відмову у відстроченні оплати у заяві про це робиться позначка з обгрунтуванням причин відмови. Про ознайомлення з причинами відмови представник векселедавця розписується у заяві.

За період відстрочення оплати векселя з векселедавця стягується плата за користування кредитом у розмірі 0,5 облікової ставки Національного банку України (НБУ), що застосовується на день прийняття рішення про відстрочення оплати.

Плата за користування податковим кредитом суб'єктом підприємницької діяльності відноситься за рахунок прибутку, що залишається у його розпорядженні після оподаткування.

Плата за користування податковим кредитом має бути сплачена протягом трьох робочих днів з дати оформлення дозволу на відстрочення. У разі невнесення суб'єктом підприємницької діяльності у зазначений термін плати за користування податковим кредитом державна податкова інспекція в односторонньому порядку скасовує дозвіл на відстрочення і стягує вексельні суми.

При погашенні векселя раніше терміну, на який видавалось відстрочення,

державна податкова адміністрація проводить на день погашення перерахунок раніше внесеної плати за користування податковим кредитом. Різниця між перерахованою та раніше сплаченою сумою підлягає зарахуванню по відповідних платежах або поверненню суб'єкту підприємницької діяльності на підставі його письмової заяви у 5-денний термін з дня подачі заяви.

Готова продукція, що вироблена із давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником у порядку та на умовах, передбачених чинним законодавством, може реалізуватися на митній території України лише через зареєстроване ним в Україні постійне представництво, яке оформляє ввізну вантажну митну декларацію на готову продукцію (без фактичного її ввезення на митну територію України) і сплачує ввізне мито, інші податки та збори, передбачені законодавством для аналогічних імпортованих товарів. Ввізне мито сплачується за пільговими ставками Єдиного митного тарифу України.

Підставою для погашення векселя є подання українським виконавцем органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням копії ввізної вантажної митної декларації на готову продукцію (без фактичного ввезення її в Україну), копії контракту, укладеного іноземним замовником з покупцем готової продукції, акта приймання-передачі готової продукції постійним представництвом іноземного замовника, довідки про сплату ввізного мита, інших податків та зборів, виданої органом державної митної служби за місцезнаходженням постійного представництва іноземного замовника.

Постійне представництво іноземного замовника зобов'язане передати зазначені документи українському виконавцеві протягом десяти робочих днів після оформлення акта приймання-передачі готової продукції [3].

Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником на митну територію України у порядку та на умовах, передбачених статтею 2 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" (327/95-ВР), може реалізуватися на митній території України лише через зареєстроване цим замовником в Україні постійне представництво, яке оформляє ввізну

вантажну митну декларацію на готову продукцію (без фактичного ввезення її на митну територію України) і сплачує ввізне мито, інші податки та збори, передбачені законодавством щодо аналогічних імпортованих товарів. При цьому ввізне мито за готову продукцію сплачується за пільговими ставками Єдиного митного тарифу України, а нафтопродукти, вироблені з давальницької сировини, звільнюються від обкладення ввізним митом.

Підставою для погашення передбаченого статтею 2 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" векселя (письмового зобов'язання) є подання українським виконавцем до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням копії ввізної вантажної митної декларації на готову продукцію (без фактичного ввезення її в Україну), акта здачі-приймання готової продукції постійним представництвом іноземного замовника, довідки про сплату ввізного мита, інших податків та зборів, виданої органом державної митної служби за місцезнаходженням постійного представництва іноземного замовника.

Зазначені документи постійне представництво іноземного замовника зобов'язане передати українському виконавцеві протягом десяти робочих днів після оформлення акта здачі-приймання готової продукції.

Розрахунки між українським покупцем готової продукції та постійним представництвом іноземного замовника здійснюються у валюті України через рахунки постійних представництв у банках в порядку, що встановлюється Національним банком України.

У разі коли це може завдати шкоди економіці держави, Кабінет Міністрів України може тимчасово обмежувати або забороняти: реалізацію іноземним замовником на митній території України окремих видів готової продукції, виробленої з його давальницької сировини; закупівлю іноземним замовником окремих видів давальницької сировини або реалізацію ним готової продукції на митній території України; вивезення українським замовником окремих видів давальницької сировини або

ввезення ним окремих видів готової продукції, виробленої з використанням цієї сировини; ввезення іноземним замовником окремих видів давальницької сировини на митну територію України або здійснення операцій, пов'язаних з її переробкою на території України. Не може бути запроваджено обмеження або заборона на ввезення давальницької сировини на митну територію України на підставі того, що сировина походить або відправлена з тієї чи іншої держави або іноземний замовник бажає відвантажити готову продукцію до певної держави.

В разі втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції іноземного замовника на митній території України внаслідок форс-мажорних обставин, засвідчених у встановленому порядку, вексель (письмове зобов'язання) погашається і ввізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються. За необхідності рівень зіпсуття давальницької сировини або готової продукції та можливість їх використання визначаються Торгово-промисловою палатою України або регіональними торгово-промисловими палатами.

Відходи чи брухт, що залишилися після зіпсуття давальницької сировини або готової продукції, в разі їх реалізації на митній території України підлягають митному оформленню та обкладенню ввізним митом, іншими податками та зборами, які справляються у разі ввезення на митну територію України аналогічних відходів або брухту відповідно до законодавства.

Сплата зазначених податків та зборів провадиться покупцем відходів чи брухту, який оформляє ввізну вантажну митну декларацію (без фактичного їх ввезення в Україну).

За письмовою заявою іноземного замовника органам державної митної служби давальницька сировина, що ввезена ним і не перероблена на митній території України, або відходи чи брухт, що залишилися після повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції внаслідок форс-

мажорних обставин на митній території України, можуть бути вивезені у порядку, встановленому Державною митною службою України.

У разі втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції вітчизняного замовника за межами митної території України внаслідок форс-мажорних обставин, засвідчених у встановленому порядку, вексель (письмове зобов'язання) погашається і вивізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються і штрафні санкції не застосовуються. Валютна виручка від реалізації відходів чи брухту, що залишилися після втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції на митній території держави іноземного виконавця або іншої держави, підлягає перерахуванню на рахунок замовника в банку України протягом 120 календарних днів з дати оформлення вивізної вантажної митної декларації на давальницьку сировину.

За письмовою заявою українського замовника органам державної митної служби давальницька сировина, що була вивезена з митної території України і не перероблена, або відходи чи брухт, що залишилися після повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції внаслідок форс-мажорних обставин за межами митної території України, можуть бути ввезені на митну територію України у порядку, встановленому Державною митною службою України.

Готова продукція, вироблена з давальницької сировини українського замовника з урахуванням вимог Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", яка ввозиться на митну територію України, обкладається ввізним митом, податками та зборами, які передбачені законодавством щодо аналогічних імпортованих товарів, і до неї застосовуються заходи нетарифного регулювання відповідно до законодавства.

Обмеження або заборона використання природних ресурсів під час здійснення операцій з давальницькою сировиною, а також перелік цих ресурсів встановлюються Кабінетом Міністрів України. Давальницька сировина може

закуповуватись іноземним замовником на митній території України у суб'єкта підприємницької діяльності України за іноземну валюту. Давальницька сировина не може бути придбана іноземним замовником на митній території України за національну валюту України або отримана ним внаслідок проведення інших операцій, у тому числі товарообмінних.

У разі проведення розрахунків за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини у грошовій формі з українським виконавцем виручка підлягає зарахуванню на його рахунок в банку України у 90-денний строк з дати оформлення вивізної вантажної митної декларації на готову продукцію або з дати погашення векселя (письмового зобов'язання) залежно від того, яка з цих операцій була проведена раніше.

У разі коли це може завдати шкоди економіці держави Кабінет Міністрів України може обмежувати або забороняти використання тих чи інших форм розрахунків, передбачених Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" за переробку давальницької сировини за окремими видами операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах.

Порушення українським виконавцем (замовником) строків, передбачених статтями 2 та 5 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" і статтею 3 цього Указу, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми недержаної виручки (вартості неповерненої готової продукції) в іноземній валюті, перерахованої у національну валюту України за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на день нарахування пені.

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму заборгованості.

У разі прийняття судом або арбітражним судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви українського виконавця

(замовника) про стягнення з іноземного замовника (виконавця) заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання строків, передбачених контрактами, а також на період дії форс-мажорних обставин, засвідчених в установленому порядку, строки, передбачені статтями 2 та 5 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" і статтею 3 цього Указу, зупиняються і пеня за їх порушення в цей період не нараховується.

У разі прийняття судом або арбітражним судом рішення про відмову в позові повністю чи частково або припинення (закриття) провадження у справі чи залишення позову без розгляду строки, передбачені статтями 2 та 5 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" і статтею 3 цього Указу, поновлюються і пеня за їх порушення нараховується за кожний день прострочення, виключаючи період, на який ці строки було зупинено.

У разі прийняття судом або арбітражним судом рішення про задоволення позову про порушення строків, передбачених статтями 2 та 5 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" і статтею 3 цього Указу, пеня не сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом або арбітражним судом.

Після закінчення дії форс-мажорних обставин строки, передбачені статтями 2 та 5 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" і статтею 3 цього Указу, поновлюються і пеня за їх порушення сплачується за кожний день прострочення, за винятком періоду, на який ці строки було зупинено. Пеня, передбачена цією статтею, стягується органами державної податкової служби і спрямовується до Державного бюджету України відповідно до законодавства.

Розрахунки між українським покупцем готової продукції та постійним представництвом іноземного замовника провадяться у національній валюті України через рахунки постійного представництва в установах банків України в

порядку, що встановлюється Національним банком України.

Кабінет міністрів України може тимчасово обмежувати або забороняти реалізацію на митній території України окремих видів готової продукції, виробленої з давальницької сировини іноземного замовника, якщо це може завдати шкоди економіці країни.

Давальницька сировина, що не обкладається вивізним (експортним) митом, податками та зборами, вивозиться з митної території України на підставі подання українським замовником митному органу письмового зобов'язання щодо повернення в Україну готової продукції, виробленої з цієї сировини, не пізніше ніж через 90 календарних днів з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

Виходячи з технологічних особливостей виробництва Кабінет Міністрів України за поданням відповідного міністерства або іншого центрального органу виконавчої влади може встановлювати більші строки здійснення операцій з окремими видами давальницької сировини.

Контрактна вартість готової продукції, що підлягає ввезенню на митну територію України, має бути не менше суми митної вартості вивезеної давальницької сировини та суми коштів, що сплачені за переробку цієї сировини.

У разі потреби Торгово-промислова палата України або регіональні торгово-промислові палати на підставі документів, поданих українським замовником, підтверджують у відсотках обсяг виходу готової продукції за окремими операціями з давальницькою сировиною.

У разі ввезення готової продукції або повернення в Україну коштів від реалізації готової продукції за межами України в повному обсязі у період, передбачений чинним законодавством, письмове зобов'язання погашається.

Якщо давальницька сировина, що вивозиться за межі митної території України українським замовником, підлягає обкладенню експортним митом, податками та зборами, їх сплата (крім митних зборів) провадиться українським замовником шляхом видачі простого авальованого векселя з відстроченням

платежу на період здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більш як на 90 календарних днів з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

Вивезення за межі митної території України деяких товарів як давальницької сировини здійснюється виключно за умови попередньої сплати до бюджету суми вивізного експортного мита грошима (при цьому вексельна або інша форма розрахунків не допускається) [8].

У разі ввезення в Україну готової продукції у повному обсязі у період, на який надається відстрочення платежу, вексель погашається і вивізне мито, податки та збори не справляються.

Якщо готова продукція в обумовленому контрактом обсязі не ввозиться у визначений строк або в Україну повертаються кошти від реалізації готової продукції, український замовник зобов'язаний оплатити вексель. У разі непогашення векселедавцем у визначений строк такого векселя векселедержатель може опротестувати його в неплатежі згідно із законодавством та протягом одного робочого дня з моменту опротестування звернутися до банку, який здійснив аваль векселя, з вимогою про його оплату. Банк зобов'язаний не пізніше операційного дня, що настає за днем звернення векселедержателя, переказати йому зазначену у векселі суму. Сума, зазначена у простому авальованому векселі, визначається у валюті контракту на здійснення операцій з давальницькою сировиною.

У разі ввезення на митну територію України у строк, обумовлений чинним законодавством, готової продукції не в повному обсязі вексель погашається частково — відповідно до обсягу ввезеної готової продукції.

Для визначення суми платежу мита, податків та зборів вартість давальницької сировини перераховується у національну валюту України за курсом Національного банку України, що діяв на день платежу.

Якщо зовнішньоекономічним контрактом передбачено, що готова продукція не повертається в Україну, мито, податки та збори справляються на момент митного оформлення давальницької сировини, яка вивозиться за межі

території України.

Органи державної податкової служби за місцезнаходженням замовника можуть давати дозвіл на відстрочення оплати векселів або погашення письмових зобов'язань окремим суб'єктам підприємницької діяльності, які здійснюють операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах на умовах податкового кредиту. За користування кредитом суб'єкт підприємницької діяльності вносить до бюджету, до якого він сплачує податок на прибуток підприємств, щомісячну плату виходячи з облікової ставки Національного банку України від суми, визначеної у векселі. Розмір облікової ставки визначається на останній день періоду, за який вноситься зазначена плата.

Готова продукція повинна бути ввезена в обумовленому зовнішньоекономічним контрактом обсязі у чітко встановлений період.

Підставою для митного оформлення давальницької сировини, що вивозиться за межі митної території України, є подання українським замовником митному органу копії авальованого векселя, авізованого органом державної податкової служби за місцезнаходженням замовника, та копії зовнішньоекономічного контракту на переробку давальницької сировини.

Підставою для митного оформлення готової продукції, що вироблена з використанням давальницької сировини українського замовника і ввозиться на митну територію України, є подання українським замовником митному органу копії зазначеного векселя та копії вивізної вантажної митної декларації, а у разі потреби — і висновку Торгово-промислової палати України або регіональних торгово-промислових палат про те, що готова продукція виготовлена в результаті переробки давальницької сировини, вартість якої становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

У процесі митного оформлення готової продукції митні органи зобов'язані використовувати для ідентифікації готової продукції сертифікати походження товарів.

Підставою для погашення векселя є подання українським замовником

органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням копії ввізної вантажної митної декларації на готову продукцію. Повернення в Україну коштів від реалізації готової продукції за межами України не звільняє українського замовника від сплати вивізного мита, податків та зборів, на сплату яких видано вексель. Підставою для погашення письмового зобов'язання є подання українським замовником органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням копії ввізної вантажної митної декларації на готову продукцію або довідки уповноваженого банку України про зарахування коштів.

Вивезення за межі митної території України давальницької сировини (крім тієї її частини, що використовується українським замовником для розрахунків з іноземним виконавцем) не підлягає квотуванню і ліцензуванню. У разі поширення на товари, що вивозяться як давальницька сировина, режиму квотування і ліцензування, спеціального режиму експорту, а також якщо контрактом передбачено вивезення давальницької сировини у вигляді товарів, експорт яких підлягає реєстрації, за умови подальшої реалізації готової продукції в країні виконавця або в іншій країні, вивезення давальницької сировини здійснюється за умови реєстрації зовнішньоекономічного контракту в Міністерстві економіки та з питань європейської інтеграції України. Вивезення за межі митної території України як давальницької сировини дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, їх відходів та брухту здійснюється за погодженням з Міністерством фінансів України[12].

Кабінет Міністрів України може тимчасово обмежувати або забороняти вивезення окремих видів давальницької сировини, реалізацію за межами України окремих видів готової продукції, виготовленої з давальницької сировини українських замовників, або ввезення окремих видів готової продукції, виробленої з використанням цієї сировини українськими замовниками, якщо це може завдати шкоди економіці країни.

За частину давальницької сировини або готової продукції, що використовується для оплати виконаної роботи, український замовник сплачує вивізне експортне мито, податки та збори, що справляються при вивезенні

товарів, робіт, послуг.

Готова продукція, вироблена з давальницької сировини українського замовника з урахуванням вимог законодавства України, яка ввозиться на митну територію України, обкладається ввізним митом, податками та зборами, які справляються у разі імпорту товарів, і до неї застосовуються заходи нетарифного регулювання.

У разі втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції внаслідок форс-мажорних обставин, факт настання яких засвідчується Торгово-промисловою палатою України або торгово-промисловою палатою країни, де сталася втрата чи повне зіпсуття давальницької сировини або готової продукції, вексель погашається і вивізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються, а штрафні санкції не застосовуються.

Кошти від реалізації відходів чи брухту, що залишилися після втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції чи після переробки давальницької сировини на митній території країни іноземного виконавця або іншої країни, підлягають перерахуванню на рахунок замовника в уповноваженому банку України не пізніше ніж протягом 90 календарних днів з дати оформлення вивізної вантажної митної декларації на давальницьку сировину.

За письмовою заявою українського замовника давальницька сировина, вивезена ним з митної території України і не перероблена, або відходи чи брухт, що залишилися після повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції внаслідок форс-мажорних обставин чи після переробки давальницької сировини, можуть бути ввезені на митну територію України у порядку, встановленому Державною митною службою України.

До державного регулювання проведення операцій з давальницькою сировиною відносяться:

- запровадження обліку та реєстрації окремих контрактів;
- ліцензування та квотування;

- застосування до порушників законодавства про зовнішньоекономічну діяльність режиму індивідуального ліцензування;
- встановлення нормативів терміну переробки сировини;
- обмеження мінімальної питомої ваги сировини у загальній вартості продукту після переробки;
- тимчасові обмеження на вивезення (ввезення) окремих видів сировини.

Розглянувши сутність давальницької сировини, операцій, що проводяться з нею, а також особливостей застосування митних режимів до них, перейдемо до розгляду їх обліку та оподаткування.

1.2. Організація і ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною.

Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземними замовниками (чи закуплені іноземними замовниками за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції з наступним поверненням усієї готової продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни. Готова продукція може бути реалізована в Україні, якщо давальницька сировина, з використанням якої виготовлено цю продукцію, ввезена іноземним замовником на митну територію України чи закуплена іноземним замовником за іноземну валюту в Україні.

Право власності на імпортовану давальницьку сировину та вироблену з неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

Операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах – це операція з переробки, збагачення чи використання (давальницької

сировини) незалежно від кількості замовників та виконавців, а також етапів (операцій з переробки цієї сировини), вивезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах належать операції, у яких сировина замовника, на конкретному етапі її переробки, становить не менше 20% загальної вартості готової продукції.

Замовник – це суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину.

Виконавець – це суб'єкт господарської діяльності, який здійснює переробку, збагачення, використання давальницької сировини.

Готова продукція – це продукція (товар), вироблена з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, що використовується для проведення розрахунків з її переробку) і визначена як кінцева у контракті між замовником і виконавцем.

Давальницька сировина, що ввозиться на митну територію України іноземним замовником, обкладається ввізним митом за ставками єдиного митного тарифу України, податками та зборами, що справляються у разі ввезення товарів.

Сплата ввізного мита, податків та зборів (крім митних зборів) проводиться українським виконавцем шляхом видачі простого векселя державної податкової інспекції за місцезнаходженням виконавця з терміном платежу, що дорівнює терміну здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більше як на 90 календарних днів з моменту оформлення ввізної вантажної митної декларації. Сума, обумовлена векселем, визначається у валюті контракту на переробку давальницької сировини.

У разі вивезення готової продукції в повному обсязі, передбаченому у контракті, за межі митної території України у період, що не перевищує 90 календарних днів або в інші офіційно дозволені терміни, вексель погашається і ввізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються. Вексель

погашається також у разі часткового вивезення готової продукції, передбаченого умовами контракту, за межі митної території України, якщо український виконавець документально підтвердить оплату ввізного мита, податків та зборів, які мали бути сплачені при ввезенні в Україну частини сировини, з якої вироблено не вивезену з України готову продукцію.

Для визначення суми платежу мита, податків та зборів вартості давальницької сировини перераховується у валюті України за офіційним валютним курсом Національного банку України на день платежу за векселем.

Готова продукція, що виготовлена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником на територію України, і вивозиться з митної території України, не обкладається вивізним (експортним) митом та іншими податками і зборами (крім митних зборів), які справляються при експорті товарів, і не підпадає під режим ліцензування та квотування.

За частину давальницької сировини або готової продукції, отриманої як оплату за виконану роботу, український виконавець сплачує ввізне мито, податки та збори, що справляються при бартерних операціях.

Давальницька сировина може закуповуватися іноземним замовником на митній території України у суб'єктів підприємницької діяльності України за іноземну валюту.

Контрактна вартість готової продукції, яка підлягає ввезенню на митну територію України, має бути не меншою від митної вартості давальницької сировини.

У разі, коли давальницька сировина, яка вивозиться за межі митної території України українським замовником, підлягає обкладанню вивізним (експортним) митом, податками та зборами. Їх сплата (крім митних зборів) проводиться українським замовником шляхом видачі простого векселя з відстроченням платежу на період здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більше як на 90 календарних днів з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

У разі ввезення готової продукції або повернення в Україну валютної

виручки від реалізації готової продукції у повному обсязі у період, на який надається відстрочка платежу, вексель погашається і вивізні мито, податки, збори (крім митних зборів) не справляються.

Зовнішньоекономічні операції з вивезеною давальницькою сировиною здійснюються з метою її переробки іноземним виконавцем на продукцію (товари) за умовами складеного договору (контракту).

Законодавством визначено, що до операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах належать операції, у яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Особливістю обліку операцій з давальницькою сировиною є те, що спеціального нормативного документа, який би регулював взаємовідносини між резидентами України при переробці давальницької сировини, немає. Проте в цю норму постановами Кабінету Міністрів України можуть вноситись зміни.

За операціями з переробки давальницької сировини, які здійснюються за угодами між резидентами України, обмежень щодо питомої ваги давальницької сировини у загальній вартості готової продукції не встановлено.

Бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною здійснюється з урахуванням того, що давальницька сировина є власністю замовника і рахується на його балансі.

Отримана давальницька сировина та виготовлена з неї готова продукція у виконавця (переробника) обліковується за балансом.

Передача замовником (власником) давальницької сировини виконавцю у бухгалтерському обліку замовника відображається записом на рахунок "Матеріали" з кредиту субрахунка 1 "Сировина і матеріали" в дебет субрахунка "Матеріали, передані для переробки стороннім організаціям".

Витрати, пов'язані з виготовленням готової продукції на умовах давальництва, у замовника обліковуються на рахунок 20 "Основне виробництво", з дебету якого відображаються всі затрати по виготовленню готової продукції, включаючи вартість переробленої давальницької сировини та

вартість послуг переробника [16, 5-7].

У підприємства-переробника вартість давальницької сировини та виготовленої з неї продукції обліковується за балансом, оскільки як сировина, так і готова продукція не є власністю переробника.

Оподаткування операцій з давальницькою сировиною має свої особливості. Так, оподаткування операцій з давальницькою сировиною з нерезидентами до 1 жовтня 1997 року регулювалося Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах".

Згідно Податкового кодексу давальницька сировина - сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передається іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням - іншій особі;

Операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах здійснюються у порядку встановленому Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах

Майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

Порядок оподаткування вивезення з митної території України давальницької сировини українського замовника та ввезення виготовленої з неї готової продукції регламентується статтею 205 Податкового кодексу України.

Давальницька сировина, що вивозиться з митної території України українським замовником, за умови дотримання всіх вимог митного режиму переробки за межами митної території України податком не обкладається.

Готова продукція, вироблена з давальницької сировини українського замовника, яка ввозиться на митну територію України, обкладається податком у порядку, встановленому для операцій з ввезення товарів на митну територію України.

У разі повернення в Україну валютної виручки від постачання готової продукції за межами митної території України податок, сплачений за поставлені послуги, придбані матеріали, паливо, нематеріальні активи, відшкодовується українському замовнику в порядку, встановленому для експортних операцій.

Таким чином, відповідно до зазначених вище законодавчих актів при ввезенні на митну територію України давальницької сировини іноземного замовника ввізне мито, податок на додану вартість та акцизний збір (на підакцизні товари) сплачується шляхом видачі простого авальованого векселя, авізованого податковим органом, на термін, що дорівнює терміну здійснення операції, але не більше як на 90 календарних днів з моменту оформлення ввізної митної декларації.

У разі вивезення готової продукції у повному обсязі, передбаченому в контракті, вексель погашається і ввізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються.

Вексель погашається також у разі часткового вивезення готової продукції за межі України, якщо український виконавець документально підтвердить оплату ввізного мита, податків та зборів, які мали бути сплачені при ввезенні в Україну частини сировини, з якої вироблено не вивезену з України готову продукцію.

Що стосується оподаткування давальницької сировини, яка вивозиться за межі митної території України, та готової продукції, виготовленої з цієї сировини, то порядок оподаткування здійснюється відповідно до статті 6.2

Закону України “Про податок на додану вартість”, тобто за нульовою ставкою, а ввезення готової продукції, якщо вона не входить до переліку товарів критичного імпорту, оподатковується на загальних підставах за ставкою 20 відсотків [6].

Оподаткування операцій з давальницькою сировиною має свої особливості.

Оподаткування операцій з давальницькою сировиною з нерезидентами до 1 жовтня 1997 р. регулювалося Законом "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах".

Встановлено, що до приведення законодавчих актів України щодо оподаткування давальницької сировини у відповідність із нормами цього закону оплата податку на додану вартість за операціями з ввезення давальницької сировини на митну територію України здійснюється у порядку, встановленому Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах".

Таким чином, відповідно до зазначених вище законодавчих актів при ввезенні на митну територію України давальницької сировини іноземного замовника ввізне мито, податок на додану вартість та акцизний збір (на підакцизні товари) сплачується шляхом видачі простого векселя, авізованого податковим органом, на термін, що дорівнює терміну здійснення операції, але не більше як на 90 календарних днів з моменту оформлення ввізної митної декларації.

У разі вивезення готової продукції у повному обсязі, передбаченому в контракті, вексель погашається і ввізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються.

Вексель погашається також у разі часткового вивезення готової продукції за межі України, якщо український виконавець документально підтвердить оплату ввізного мита, податків та зборів, які мали бути сплачені при ввезенні в Україну частини сировини, з якої вироблено не вивезену з України готову продукцію.

Також Податковим кодексом України передбачено, що оподаткування готової продукції, виробленої з давальницької сировини резидента, яка повертається (ввозиться) на митну територію України, за умови, якщо за договорами з переробки давальницької сировини були проведені фактичні витрати до 01.10.97 р., здійснюється у порядку, встановленому Законом України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", до повного виконання таких договорів з переробки давальницької сировини.

В інших випадках вивезення давальницької сировини за межі митної території України оподатковується відповідно до Податкового кодексу, тобто за нульовою ставкою, а ввезення готової продукції, якщо вона не входить до переліку товарів критичного імпорту, оподатковується на загальних підставах за ставкою 20 відсотків.

Перелік товарів критичного імпорту затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.07.98 р. 1145.

Стаття 6 закону про операції з давальницькою сировиною дозволяє проводити розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини як у грошовій формі, так і шляхом виділення частини давальницької сировини чи готової продукції або з використанням трьох форм одночасно за згодою замовника та виконавця.

При проведенні розрахунків за надані послуги з переробки давальницької сировини у грошовій формі оподаткування проводиться у загальноновстановленому порядку.

Проте якщо розрахунки за надані послуги проводяться сировиною або готовою продукцією, то такі операції є бартерними і їх оподаткування проводиться відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Ця стаття визначає, що датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що настала раніше:

- або дата відвантаження включається до валових витрат платника податку.

Згідно Податкового кодексу України податок на додану вартість визначає порядок оподаткування готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за офіційним валютним курсом НБУ, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань. При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування товарів, що імпортуються, а відповідальність за сплату податку покупцем такої продукції несе її вітчизняний переробник.

Розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини як у грошовій формі, так і шляхом виділення частини давальницької сировини чи готової продукції або з використанням трьох форм одночасно здійснюються за згодою замовника та виконавця.

При проведенні розрахунків за надані послуги з переробки давальницької сировини у грошовій формі оподаткування проводиться у загальноновстановленому порядку.

Проте якщо розрахунки за надані послуги проводяться сировиною або готовою продукцією, то такі операції є бартерними і їх оподаткування проводиться відповідно до вимог чинного законодавства. А саме, визначається що датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що настала раніше:

- дата відвантаження платником податку товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання таких робіт чи послуг платником податку;

- дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт та послуг

дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні бартерних операцій з нерезидентами вважається дата події, що відбулася першою:

- дата оформлення вивізної митної декларації, що засвідчує вивезення товарів платником податку, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт надання робіт, послуг нерезиденту;

- дата оформлення ввізної митної декларації, що засвідчує одержання товарів платником податку, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання товарів (робіт, послуг) платником податку.

При цьому слід мати на увазі, що до експорту товарів (робіт, послуг) за межі митної території України шляхом бартерних операцій сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), на збільшення податкового кредиту не відноситься, а включається до валових витрат платника податку.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань. При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування товарів, що імпортуються, а відповідальність за сплату податку покупцем такої продукції несе її вітчизняний переробник.

Як уже зазначалося вище, оплату послуг з переробки давальницькою сировиною може бути здійснено:

- у грошовій формі;
- давальницькою сировиною;

- готовою продукцією [3].

Не виключене одночасне проведення усіх трьох форм розрахунків за послуги з переробки.

Український виконавець за частину готової продукції, отриманої ним як плата за виконану роботу, повинен сплатити ввізне мито, податки та збори, що справляються при імпорті товарів в Україну.

Слід пам'ятати, що у разі розрахунків за переробку давальницької сировини в іноземній валюті вона підлягає зарахуванню на рахунок українського виконавця у 90-денний строк, починаючи з моменту митного оформлення готової продукції або погашення векселя, залежно від того, яку з цих операцій було проведено раніше.

За порушення вказаного терміну податковий орган стягує з резидента-виконавця пеню за кожний день прострочення у розмірі 0,3% суми неoderжаної виручки в іноземній валюті, перерахованої у національну валюту України за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на день нарахування пені, або у гривнях у разі здійснення розрахунків у національній валюті України. При цьому загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми заборгованості.

Розгляньмо випадок, коли розрахунки за переробку здійснюються коштами.

Виконавцю при відображенні в податковому обліку валового доходу на суму вартості наданих послуг з переробки давальницької сировини слід звернути увагу на такі важливі моменти:

1) з одного боку, валовий дохід від здійснення таких операцій має визначатися на рівні, не нижчому за звичайні ціни;

2) з іншого боку, валовий дохід, отриманий платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем послуг протягом звітного періоду, перераховується у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом, що діяв на дату отримання (нарахування) такого доходу, і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду [7].

Обидві норми є спеціальними, проте не є сумісними. Отже, обережним платникам податків радимо враховувати рівень звичайних цін на послуги переробки.

Дата виникнення валових доходів визначається відповідно до чинного законодавства за подією, що сталася першою, - за датою зарахування валюти або за датою фактичного надання результатів послуг (підтвердженням цього є акт надання послуг). Отже, якщо першою подією є отримання передоплати, то валовий дохід звітного періоду визначається у сумі, еквівалентній іноземній валюті, отриманій за експортною операцією, та перераховується у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання валюти. Ця ж сума формуватиме балансову вартість іноземної валюти. При подальшому наданні послуг їхня вартість не підлягає перерахунку за курсом Національного банку України на день складання акта про надання послуг, оскільки отриманий аванс не підпадає під визначення терміна "заборгованість". Курсова різниця, що виникне при зміні валютних курсів між датою отримання авансу та датою фактичного надання послуг, у податковому обліку не враховується.

Якщо першою подією є факт надання послуг, а оплату буде здійснено пізніше, то валовий дохід визначається на дату фактичного надання послуг. Для його визначення слід перерахувати вартість наданих послуг за курсом Національного банку України, що діяв на момент їх фактичного надання (дата підписання акта). Ця величина у майбутньому формуватиме балансову вартість отриманої валюти.

Курсова різниця, що виникне при зміні валютних курсів між датою надання послуг і датою отримання коштів у податковому обліку не враховується.

Одночасно з валовим доходом (тобто за першою подією) на вартість послуг нараховуються податкові зобов'язання з податку на додану вартість. Зобов'язання виникатимуть за нульовою ставкою, якщо готова продукція

вивозиться за межі митної території України, або за ставкою 20% у разі реалізації готової продукції на території України.

Висновок до розділу 1. Підсумовуючи викладений вище матеріал, слід відмітити недосконалість законодавства України, що стосується особливостей обліку та оподаткування операцій з давальницькою сировиною. Тому доцільно провести аналіз таких операцій в Україні для більш детального відображення ситуації, яка склалася у даній сфері зовнішньоекономічної діяльності.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ, ПРОВЕДЕНИХ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА 2010-2012 РОКИ

2.1. Аналіз проведених операцій з давальницькою сировиною

На основі даних Державного комітету статистики України, Державної митної служби України, Державної податкової адміністрації України, а також інших державних органів виконавчої влади можна провести комплексний аналіз досліджуваного об'єкта.

Перед початком аналізу операцій з давальницькою сировиною, доцільним є проведення аналізу стану експортно-імпортних операцій, до складу яких вони входять (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка експорту та імпорту за 2010-2012 роки

МЛН. ДОЛ

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітнього періоду до	
				2010 року	2011 року
Експорт	38331,8	49302,8	67002,5	+10971,0	+17699,7
Імпорт	45038,8	60619,7	85534,4	+15580,9	+24914,7
Зовнішньоторговельний оборот	83370,6	109921,8	152536,9	+26551,2	+42615,1
Сальдо	-6707,0	-11316,9	-18531,9	-4609,9	-7215,0

Як свідчать дані таблиці відбулось різке зростання як експортних, так і імпортних операцій у 2012 році порівняно з 2011 роком. Так обсяг

експортованих товарів зріс на 35,9% і становить 67002,5 млн.дол, імпортних – на 41,1%, що становить 85534,4 млн.дол. Розмір зовнішньоторгівельного обороту (ЗТО), в силу вище сказаних факторів, країни також зріс на 38,8% і становить 152536,9 млн.дол. А що стосується сальдо зовнішньої торгівлі, то воно й на сьогоднішній день, як і останні 4 роки є негативним. В досліджуваному періоді відбулося збільшення його від'ємного значення з -11316,9 млн.дол до -18531,9 млн.дол. Це можна пояснити перевищенням темпу росту імпортних операцій над експортними, а також вступом України до Світової організації торгівлі, оскільки, згідно з вимогами останньої, країні довелося скасувати практично всі збори за оформлення товарів та предметів, що в свою чергу дало поштовх іноземним суб'єктам ЗЕД до збільшення торгівельних операцій на території країни. Аналізуючи дані за 2011 і 2010 роки, можна сказати, що відбулося високе зростання як експорту (на 34,6%), так і імпорту (на 31,8%), і, як наслідок, зріс обсяг товаропотоку до 83370,6 млн.дол, що на 31,8% більше ніж у попередньому періоді. Сальдо торгового балансу мало негативне значення, як і в попередніх періодах, і при цьому збільшилось на 68,7% (рис 2.1).

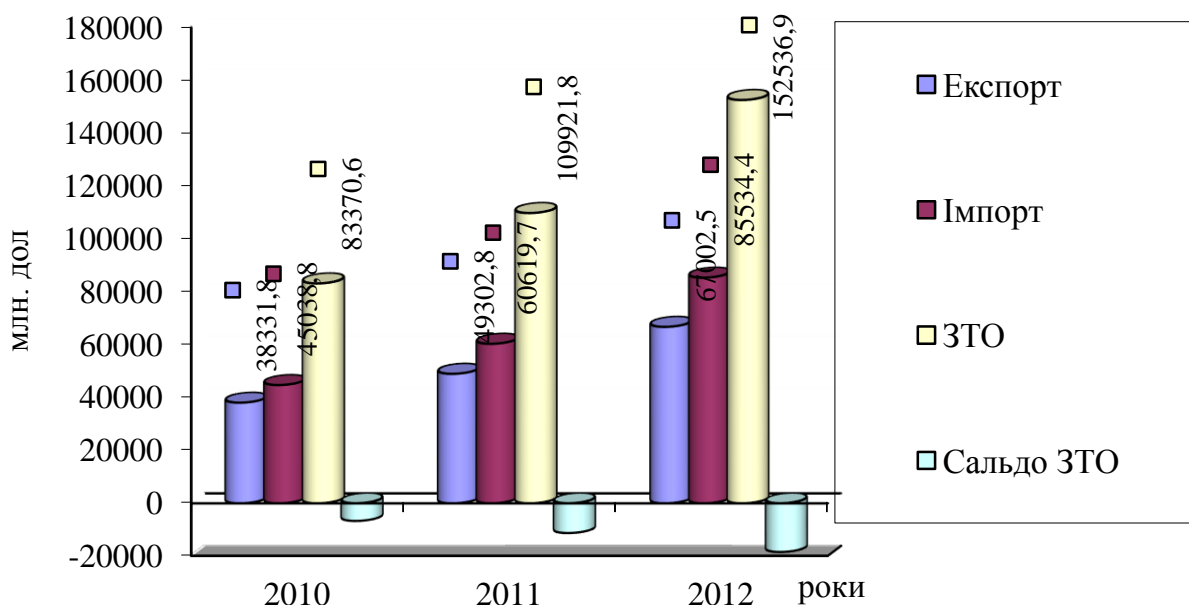


Рис 2.1. Динаміка експортно-імпортних операцій за 2010-2012 роки

Проаналізувавши динаміку зовнішньої торгівлі України, можна перейти до

оцінки операцій з давальницькою сировиною, а саме ввезеної та вивезеної давальницької сировини, а також готової продукції виготовленої з неї та вивезеної за межі митної території України.

Проведення операцій з давальницькою сировиною, отриманої іноземними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності від українських партнерів, що передбачає наступне пересилання готової продукції, виготовленої з такої сировини, на територію України відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка експорту давальницької сировини та імпорту готової продукції

млн. дол

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітного періоду до	
				2010 року	2011 року
Вивезено давальницької сировини	76,9	81,5	70,7	+4,6	-10,8
Ввезено готової продукції	95,3	100,5	72,5	+5,2	-28,0
Співвідношення	1,24	1,23	1,03	-0,01	-0,2

Проаналізувавши показники даної таблиці, можна зробити висновок, що обсяги операцій з давальницькою сировиною в режимі переробки за межами митної території України у 2011 році в порівнянні з 2010 роком збільшились, як по обсягу переданої давальницької сировини на 4,6 млн. дол, так і по отриманій готовій продукції – на 5,2 млн. дол і досягли рівня відповідно 81,5 млн. дол і 100,5 млн. дол. В 2012 р. порівняно з 2011 р. прослідковується протилежна ситуація. Так, обсяг ввезеної давальницької сировини скоротився на 10,8 млн. дол і встановився на рівні 70,7 млн. дол, а обсяги вивезеної готової продукції скоротилися майже на третину (на 28,0 млн. дол) і становлять 72,5 млн. дол. Тобто прослідковується тенденція до зменшення операцій з давальницькою сировиною, що в першу чергу викликано змінами в оподаткуванні операцій з давальницькою сировиною у 2012р., а саме відміною відстрочення платежів за

допомогою простого авальованого векселя.

Також зменшилося співвідношення обсягів ввезеної готової продукції до обсягів вивезеної давальницької сировини з 1,24 у 2010 році до 1,23 у 2011 році та до 1,03 у 2012 році, що також свідчить про зменшення обсягів вивезень готової продукції за межі митної території України.

Для більш наочного розуміння ситуації, що склалася, пропоную розглянути проаналізовані вище показники за допомогою діаграми (рис. 2.2).

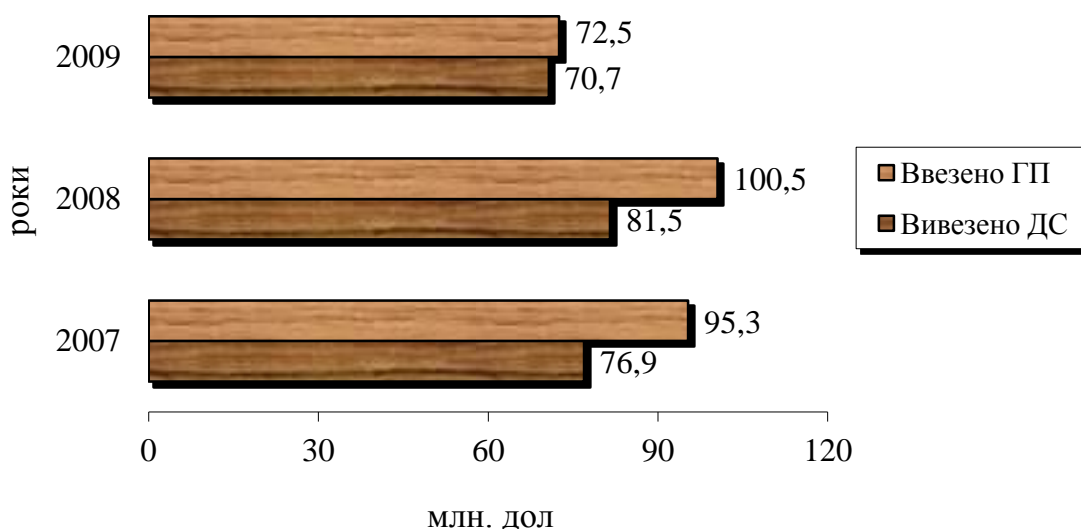


Рис. 2.2. Динаміка експорту давальницької сировини та імпорту готової продукції

Наступним етапом є проведення аналізу операцій з давальницькою сировиною в митному режимі переробки на митній території України, тобто ввезення такої сировини резидентом України з подальшим експортом готової продукції, виготовленої з неї, до країни нерезидента, тобто фактичного власника готової продукції та експортера давальницької сировини.

Обраховані показники на основі отриманих даних від Державної митної служби України подані нижче у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка імпорту давальницької сировини та експорту готової продукції

млн. дол

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-)

				звітнього періоду до	
				2010 року	2011 року
Ввезено давальницької сировини	1772,9	2507,4	2502,4	+734,5	-5,0
Вивезено готової продукції	2340,2	3261,1	4037,2	+920,9	+776,1
Співвідношення	1,32	1,3	1,61	-0,02	+0,31

Що стосується імпорту давальницької сировини та вивозу виробленої з неї готової продукції, то тут ситуація дещо інша, про що свідчать дані вказаної вище таблиці. Так, незважаючи на незначне зниження ввезеної давальницької сировини в 2012 році в порівнянні з 2011 роком на 5,0 млн. дол, обсяг вивезеної готової продукції за межі митної території України зріс майже на четверту частину і становить 4037,2 млн.дол. У 2008 р. порівняно з 2010 р. відбулося зростання як обсягів ввезеної давальницької сировини на 734,5 млн. дол, так і обсягів вивезеної готової продукції на 920,9 млн. дол.

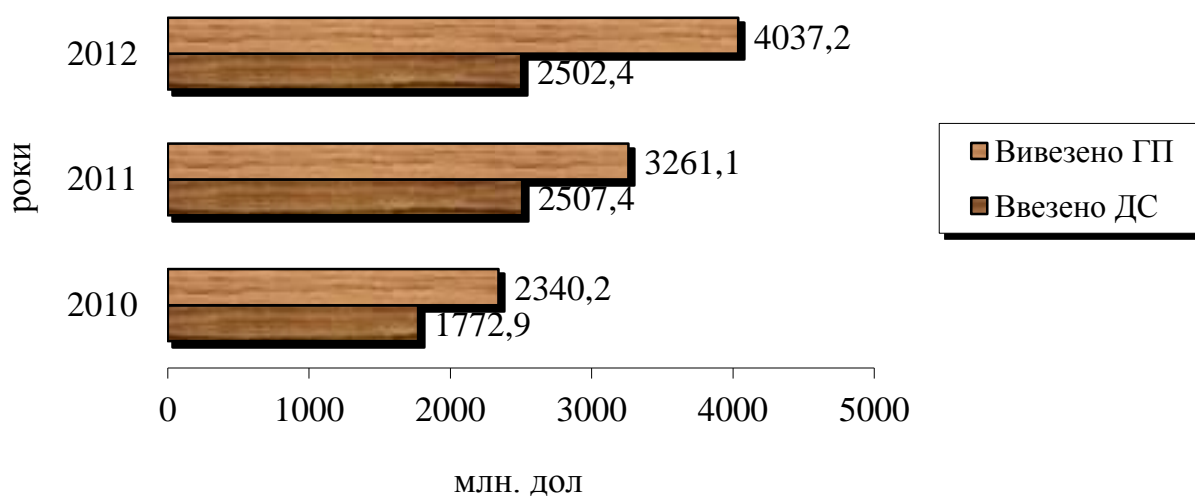


Рис. 2.3. Динаміка імпорту давальницької сировини та експорту продукції

Наступним етапом аналізу досліджуваного об'єкта, на нашу думку, має бути визначення питомої ваги операцій з давальницької сировини в зовнішньоторгівельному балансі, взагалі, та експортних і імпортних операціях, зокрема.

Для початку розглянемо ситуацію, що склалась в зовнішній торгівлі України взагалі, а вже потім окремо по операціях з давальницькою сировиною

зокрема (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоторговельному обороті країни

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітнього періоду до	
				2010 року	2011 року
Вивезені давальницька сировина та готова продукція (млн. дол)	2417,1	3322,4	4107,9	+905,3	+785,5
Частка в експорті (%)	6,3	6,7	6,1	+0,4	-0,6
Частка в ЗТО (%)	2,9	3,0	2,7	+0,1	-0,3
Ввезені давальницька сировина та готова продукція (млн. дол)	1868,2	2607,4	2574,9	+739,2	-32,5
Частка в імпорті (%)	4,9	4,3	3,0	-0,6	-1,3
Частка в ЗТО (%)	2,2	2,4	1,7	+0,2	-0,7
Експорт (млн. дол)	38331,8	49302,8	67002,5	+10971,0	+17699,7
Імпорт (млн. дол)	45038,8	60619,7	85534,4	+15580,9	+24914,7
Зовнішньоторговельний оборот (млн. дол)	83370,6	109921,8	152536,9	+26551,2	+42615,1

Якщо проаналізувати динаміку операцій з давальницькою сировиною за 2010-2012 роки, то, як видно з таблиці, чіткої тенденції ні до зростання, ні до зменшення операцій з давальницькою сировиною в структурі зовнішньої торгівлі не прослідковується. Так, можна помітити, що обсяг експортованих давальницької сировини, та готової продукції, виготовленої з раніше ввезеної давальницької сировини, в 2011 р. порівняно з 2010 р. зріс з 24176,1 млн. дол до 3322,4 млн.дол, тобто на 9095,3 млн. дол. У питомій вазі таке зростання відобразилось зростанням їх частки з 6,3% до 6,7% у експорті та з 2,9% до 3,0% у загальному обсязі зовнішньоторговельних операцій. В 2012 р. відбулося подальше зростання досліджуваного об'єкта в абсолютній величині до 4107,9 млн.дол (зросли на 785,5 млн. дол), проте їх частка зменшилась в експорті з 6,7% до 6,1% в загальній структурі експорту країни та з 3,0% до 2,7% в

зовнішньоторгівельному обороті. Таку ситуацію можна пояснити тим, що темпи зростання експортних операцій та зовнішньоторгівельного обороту перевищують темпи зростання операцій з давальницькою сировиною.

Стосовно імпортованих давальницької сировини та готової продукції, з раніше вивезеної за межі митної території України сировини, можна зазначити, що вимальовується подібна динаміка до експортних операцій з такою сировиною, а саме:

— в 2011 р. порівняно з 2010 р. відбулося збільшення обсягів імпортованих операцій з давальницькою сировиною з 1868,2 млн.дол до 2607,4 млн.дол, тобто на 739,2 млн.дол, проте таке зростання не дуже відобразилось на їх питомій вазі в загальній структурі імпорту, зокрема, та зовнішньоторгівельного обороту, в цілому: частка в імпорті взагалі зменшилась з 4,9% до 4,3%, а в зовнішньоторгівельному обороті зросла з 2,2% до 2,4%;

— в 2012р. порівняно з 2011 р. відбулося лише незначне зниження досліджуваного об'єкта з 2607,4 млн.дол до 2574,9 млн.дол (тобто на 32,5 млн. дол), що призвело до зниження їх питомої ваги з 4,3% до 3,0% в імпорті та з 2,4% до 1,7% у загальній структурі зовнішньої торгівлі. Причина таких змін відповідна до експортних операцій з давальницькою сировиною.

Якщо узальнити показники, обраховані у даній таблиці, то можна зробити висновок, що хоча операції з давальницькою сировиною є досить вигідними для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, їх частка є досить незначною як в експорті, так і в імпорті країни.

Для наочності пропоную розглянути проаналізовані показники у вигляді діаграми (рис. 2.4).

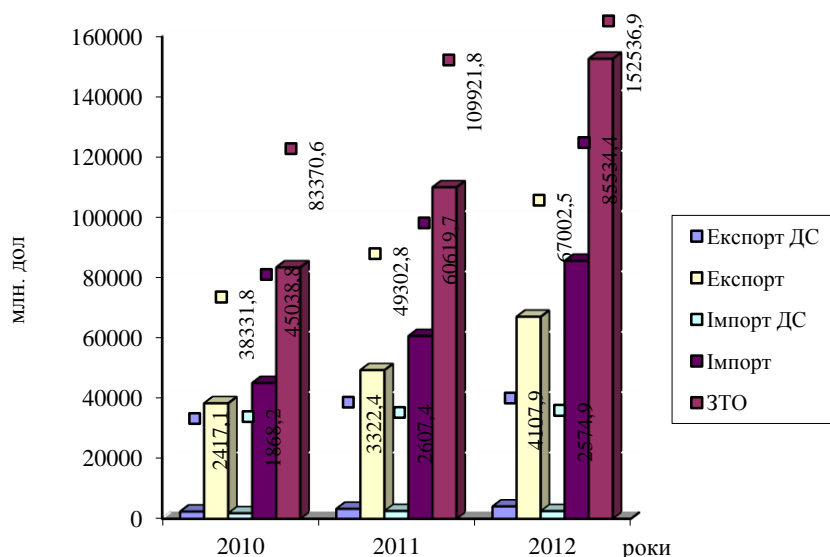


Рис 2.4. Динаміка операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоторговельному обороті країни

Розглянемо динаміку операцій з давальницькою сировиною окремо по імпорту та експорту в розрізі ввезених та вивезених давальницької сировини та готової продукції, виготовленої з неї.

Що стосується імпортних операцій з давальницькою сировиною, які здійснювалися суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності за 2010-2012 роки, то дані по них подані нижче у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Частка операцій з давальницькою сировиною в імпорті країни

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітнього періоду до	
				2010 року	2011 року
Ввезено давальницької сировини (млн. дол)	1772,9	2507,4	2502,4	+734,5	-5,0
Питома вага в імпорті (%)	3,9	4,1	2,9	-0,2	-1,2
Ввезено готової продукції (млн. дол)	95,3	100,5	72,5	+5,2	-28,0
Питома вага в імпорті (%)	0,2	0,09	0,09	-0,11	0
Сумарний імпорт (млн. дол)	45038,8	60619,7	85534,4	+15580,9	+24914,7

Як бачимо з таблиці в 2011 р. порівняно з 2010 р. відбулося зростання як обсягів ввезеної давальницької сировини з 1772,9 млн. дол до 2507,4 млн. дол (на 734,5 млн. дол), так і їх питомої ваги в загальній структурі імпорту з 3,9% до 4,1%. В 2012 році прослідковується зниження обсягів ввезеної продукції порівняно з попереднім роком до рівня 2502,4 млн. дол, тобто на 5,0 млн. дол. Питома вага таких операцій в цьому періоді також скоротилася з 4,1% до 2,9%. Розглядаючи ситуацію, що склалася у операціях, пов'язаних з ввезенням готової продукції, виготовленої з попередньо вивезеної давальницької сировини, можна відмітити наступне:

— обсяги готової продукції, вивезеної з країни у 2011 р. порівняно з 2010 р. зросли з 95,3 млн. дол до 100,5 млн. дол, тобто лише на 5,2 млн. дол, а питома вага імпорту готової продукції в сумарному імпорті країни в даному періоді зменшилася з 2,0% до 0,09%;

— питома вага ввезеної готової продукції в загальній структурі імпорту не змінилася в 2012 році порівняно з 2011 роком і становить 0,09%. А що стосується абсолютних показників, то обсяги ввезеної готової продукції зменшились на 28,0 млн. дол і встановились на рівні 72,5 млн. дол. Поясненням є те, що темпи росту імпортних операцій значно перевищують темпи росту операцій з давальницькою сировиною.

Для більшого розуміння даної ситуації пропоную розглянути вище обраховані та проаналізовані показники за допомогою діаграми (рис. 2.5)

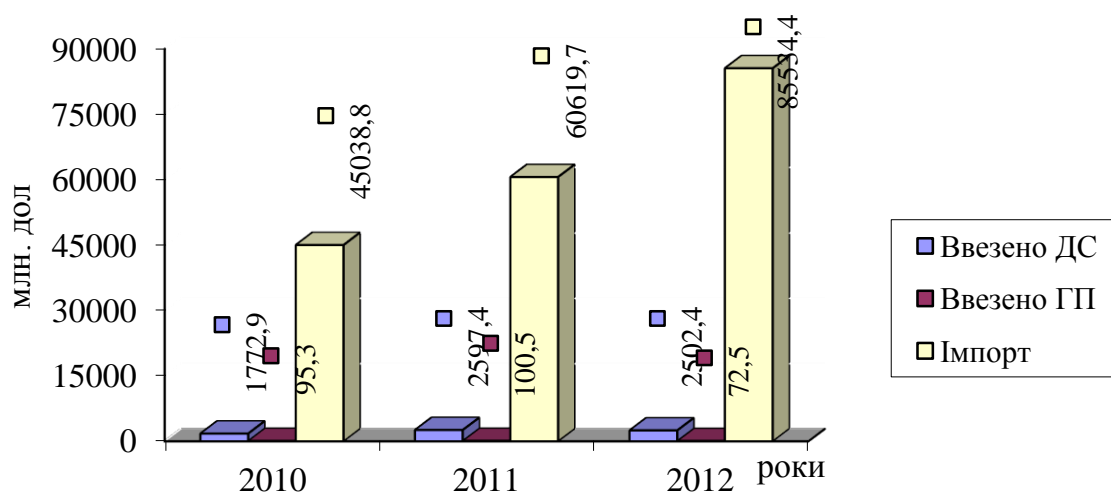


Рис. 2.5. Частка операцій з давальницькою сировиною в імпорті країни

Після проведеного аналізу місця операцій з давальницькою сировиною в структурі імпорту країни необхідно проаналізувати їх динаміку в складі експортних операцій (табл.2.6).

Таблиця 2.6

Частка операцій з давальницькою сировиною в експорті країни

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітного періоду до	
				2010 року	2011 року
1	2	3	4	5	6
Вивезено давальницької сировини (млн. дол)	76,9	81,5	70,7	+4,6	-10,8
Питома вага в експорті (%)	0,2	0,2	0,1	0	-0,1
Вивезено готової продукції (млн. дол)	2340,2	3261,1	4037,2	+920,9	+776,1
Питома вага в експорті (%)	6,1	6,6	6,0	+0,5	-0,6
Сумарний експорт (млн. дол)	38331,8	49302,8	67002,5	+10971,0	+17699,7

Розглядаючи дані таблиці можна сказати наступне:

— обсяги вивезеної давальницької сировини у 2011 р. порівняно з 2010 р. збільшились з 76,9 млн. дол до 81,5 млн. дол, тобто на 4,6 млн. дол, проте такі

зміни не відобразились на їх питомій вазі в загальній структурі експорту, яка залишилась на рівні 0,2%;

— у 2012 р. порівняно з 2010 р. відбулося скорочення обсягів вивезеної давальницької сировини на 10,8 млн. дол, їх розмір встановився на рівні 70,7 млн. дол. Таке зниження призвело до скорочення їх питомої ваги в експорті країни до 0,1%;

— збільшення з 2340,2 млн. дол до 3261,1 млн. дол у 2011 р. порівняно з попереднім періодом відбулося у структурі вивезеної готової продукції, що становить 920,9 млн. дол, а питома вага такої продукції у сумарному експорті зросла з 6,1% до 6,6%;

— 2012 р. приніс подальше зростання обсягів вивезеної продукції. Так, у порівнянні з 2011 р. їх розмір збільшився на 776,1 млн. дол і встановився на рівні 4037,2 млн. дол. Проте таке зростання не призвело до підвищення частки вивезеної готової продукції, виготовленої з раніше ввезеної давальницької сировини, навпаки, їх питома вага скоротилась до 6,0%. Така ситуація пояснюється більш різкими темпами зростання загальних експортних операцій країни, ніж експортних операцій, пов'язаних з вивозом готової продукції, виготовленої з давальницької сировини.

Проланалізовані дані табл. 2.6. для більш чіткого розуміння ситуації, що склалася в експорті країни, а саме експорті давальницької сировини та готової продукції, виготовленої з попередньо ввезеної сировини, доцільно розглянути за допомогою діаграми (рис .2.6).

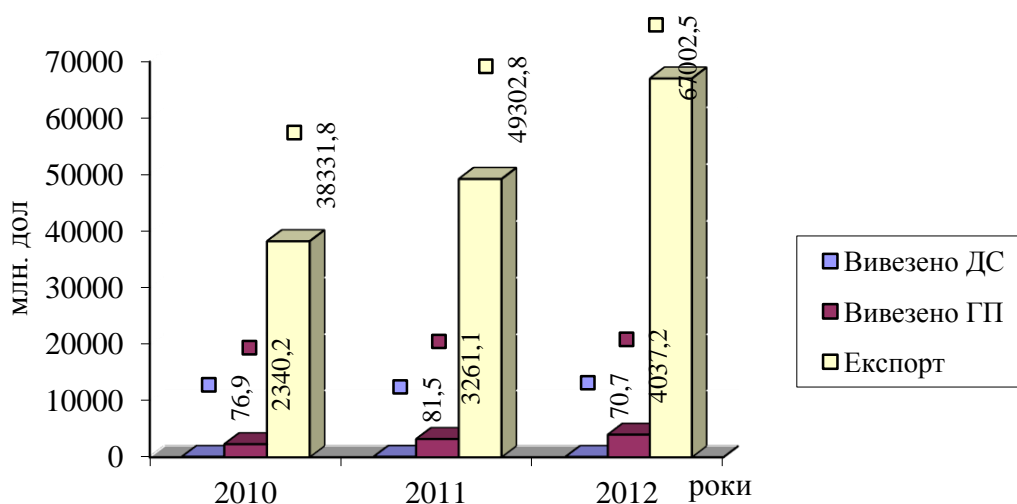


Рис. 2.6. Динаміка питомої ваги операцій з давальницькою сировиною в експорті країни

Завершальним етапом аналізу операцій з давальницькою сировиною, на мою думку, є аналіз їх оподаткування, а саме суми умовних нарахувань по митних платежах та ПДВ, а також кількість непогашених векселів (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Особливості оподаткування операцій з давальницькою сировиною у 2010-2012 роках

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+,-) звітнього періоду до	
				2010 року	2011 року
Умовні нарахування митних платежів (млн. грн)	1634,2	1475,8	1387,9	-158,4	-87,9
Прийняті векселі (млн. грн)	10340,0	11245,7	11932,3	905,7	686,3
Непогашені векселі, шт.	8941	10783	11044	1842	261

Проаналізувавши дані таблиці, можна сказати наступне:

– прослідковується тенденція до зменшення умовно нарахованих митних платежів з 1634,2 млн. грн у 2010 р. до 1475,8 млн. грн у 2011 р. та до 1387,9

млн. грн у 2012 р. Тобто обсяг зниження становив відповідно 158,4 млн. грн та 87,9 млн. грн відповідно. Така ситуація свідчить про скорочення обсягів вивезень готової продукції, виробленої з давальницької сировини. З однієї сторони, можна було б сказати про позитивний фактор, тобто збільшення надходжень до бюджету від таких зовнішньоторгівельних операцій, проте це є неправильно для 2009 р., оскільки обсяги імпортованої давальницької сировини у цьому періоді скоротився, як зазначалось у табл. 2.5. Отже, виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок, що скоротились обсяги вивезень готової продукції чи збільшилися обсяги її реалізації на території України, що, в принципі, означає одне і теж;

– на фоні зменшення умовних нарахувань митних платежів загальна сума нарахованих таких платежів зростала потягом досліджуваних періодів, що ще раз вказує на зменшення експорту готової продукції, виготовленої з давальницької сировини. У 2010 р. загальна сума нарахувань митних податків та зборів становила 10340,0 млн. грн, а вже у 2011 р. 11245,7 млн. грн, тобто чітко помітно зростання на суму 905,7 млн. грн. Що стосується 2012 р., то в цьому році також відбулося зростання досліджуваного показника на 686,3 млн. грн, який встановився на рівні 11932,3 млн. грн;

– ще одним доказом зменшення обсягів вивозу готової продукції, яка виготовлена з попередньо ввезеної давальницької сировини, є збільшення кількості непогашених простих авальованих векселів, авізованих у органах ДПІ, що становили 8941 шт у 2010 р., 10783 шт у 2011 р. та 11044 шт у 2012 р. Збільшення по даному показнику становили 1842 шт та 261 шт відповідно. Це вказує на збільшення надходжень до державного бюджету, оскільки всі непогашені векселі згідно з чинним законодавством мають бути погашені банком резидента у термін, що не перевищує 1 робочий день.

Графічне відображення розглянутих даних подано нижче (рис.2.7).

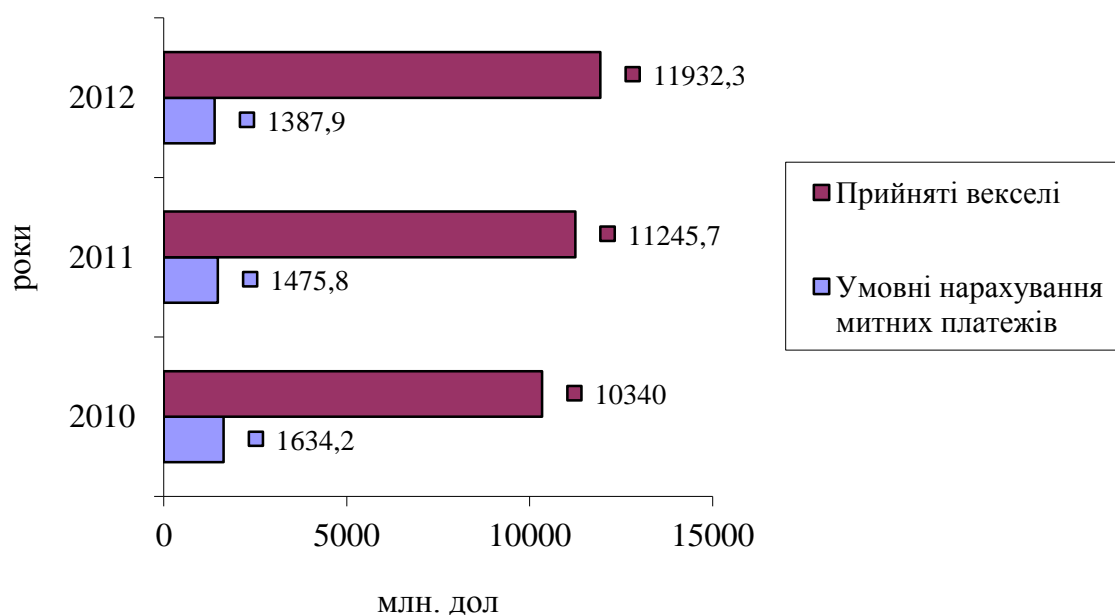


Рис. 2.7. Оподаткування операцій з давальницькою сировиною у 2010-2012 роках

Підсумовуючи проаналізовані показники у табл. 2.1 – 2.7 можна зробити висновок, що не можливо виділити чіткої тенденції у розвитку операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності в 2010-2012 роках. Так, якщо у 2011 р. відбулося їх збільшення, то у 2012р. відбулося, хоча і незначне, але зниження. Така ситуація є відмінної від ситуації в загальній структурі зовнішньоторгівельних операцій, оскільки обсяги останніх зростали в кожному з досліджуваних періодів порівняно з попередніми.

Також можна сказати, що питома вага операцій з давальницькою сировиною у загальній структурі експорту та імпорту на сучасному етапі є незначною і має тенденцію до зниження.

Розглядаючи оподаткування операцій з давальницькою сировиною у ЗЕД, приходимо висновку, що збільшуються розміри готової продукції, яка реалізується на митній території України. Про це вказують зниження обсягів умовних нарахунку митних платежів на фоні зростання їх загальних сум та збільшення кількості непогашених векселів у кожному з періодів.

2.2. Аналіз операцій з давальницькою сировиною Чернівецької митниці

Чернівецька митниця є митним органом, який безпосередньо забезпечує виконання законодавства України з питань митної справи, справляння податків і зборів та виконання інших завдань, покладених на митну службу України. Дана митниця підпорядковується Державній митній службі України.

Митниця у своїй діяльності керується Конституцією України, Митним кодексом України, іншими законами України, міжнародними договорами України, укладеними в установленому законом порядку, актами Верховної Ради України, Президента України, Кабінету міністрів України, наказами та розпорядженнями Державної митної служби України, а також положенням “Про Чернівецьку митницю”.

Митниця є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку із зображенням Державного Герба України й своїм найменуванням та інші печатки, штампи, бланки, відповідні рахунки в територіальному відділенні Державного казначейства та банку.

Наказом Держмитслужби № 1221 від 30 жовтня цього року створено і підпорядковано Чернівецькій митниці три митні пости: “Чернівці-вантажний”, “Чернівці-аеропорт” та “Вадул-Сірет”.

Рішення про ліквідацію Вадул-Сіретської митниці і створення Чернівецької митниці з адміністративним корпусом у Чернівцях прийнято з метою покращення умов для суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, яким тепер на оформлення документів доведеться витратити менше часу. При цьому митні пости працюватимуть за старим місцем дислокації у звичному режимі. Їх робота буде спрямована на виявлення порушень митного законодавства, активну протидію контрабанді.

Розглянемо результати діяльності Чернівецької митниці по обліку експортно-імпортних операцій з давальницькою сировиною за 2008-2009 роки.

На території міста Чернівців та області операціями з давальницькою сировиною проводяться лише у режимі переробки на митній території України.

Підприємства, що займалися такими операціями у 2010-2011 роках відображені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Підприємства, що здійснювали операції з давальницькою сировиною в Чернівецькій області за 2010-2011 роки

2010 рік	2011 рік
АТВТ "Трембіта"	ВАТ "ТФ "Арніка"
СП з П "Сузір'я"	АТВТ "Трембіта"
ВАТ "ТФ "Арніка"	КП ВКФ "Нова"
ТОВ "Веритес"	СП з П "Сузір'я"
ТОВ "Рікка"	ТОВ "Веритес"
ПП "Мелауда"	ТОВ "Рікка"
ТОВ "Біс"	ПП "Мелауда"
ТОВ "Нова скарпа"	ТОВ "Біс"
ТОВ "Сторожинецька кераміка"	ТОВ "Нова скарпа"
ТОВ "Розма"	ТОВ "Розма"
ПП "Тесман"	ТОВ "Італ груп"

Розглядаючи дані таблиці, можна відмітити, що кількість підприємств, що займалися операціями з давальницькою сировиною як у 2010 р., так і в 2011 р. була однаковою (11 шт). Проте їх якісний склад дещо змінився. Так, у 2011 р. припинили проводити операції з давальницькою сировиною у режимі переробки на митній території України такі підприємства як товариство з обмеженою відповідальністю "Сторожинецька кераміка" та приватне підприємство "Тесман". Проте їм на зміну в цьому ж році прийшли комунальне підприємство ВКФ "Нова" та товариство з обмеженою відповідальністю "Італ груп".

Наступним етапом роботи є аналіз ввезення давальницької сировини зазначеними вище суб'єктами господарювання (табл. 2.9).

Імпорт давальницької сировини суб'єктами зовнішньоекономічної
діяльності м. Чернівці та області за 2010-2011 роки

№ п/п	Найменування	2010 рік		2011 рік		Відхилення (+,-) звітнього періоду до 2010 року	
		тис. дол	питома вага (%)	тис. дол	питома вага (%)	тис. дол	у %
1	АТВТ "Трембіта"	11449,5	60,3	9865,6	52,9	-1583,9	-13,8
2	СП з П "Сузір'я"	1647,8	8,7	2789,4	15,4	+1141,6	+69,3
3	ВАТ "ТФ "Арніка"	56,7	0,3	900,6	4,6	+843,9	+1488,2
4	ТОВ "Веритес"	1743,8	9,2	1373,7	7,5	-370,1	-21,2
5	ТОВ "Рікка"	1858,5	9,8	1788,7	9,4	-69,8	-3,8
6	ПП "Мелауда"	799,4	4,2	430,4	2,3	-369,0	-46,2
7	ТОВ "Біс"	13,4	0,1	240,2	1,3	+226,8	+1692,4
8	ТОВ "Нова скарпа"	208,8	1,1	254,7	1,3	+45,9	+22,0
9	ТОВ "Сторожинець- ка кераміка"	13,7	0,1	-	-	-13,7	-
10	ТОВ "Розма"	395,3	2,1	588,5	3,0	+193,2	+48,9
11	ПП "Тесман"	813,5	4,3	-	-	-813,5	-
12	ТОВ "Італ груп"	-	-	50,0	0,3	+50,0	-
13	КП ВКФ "Нова"	-	-	272,4	1,8	+272,4	-
Всього		19000,3	100	18554,3	100	-445,9	-2,4

Як видно з таблиці найбільшу частину в загальній структурі імпортованої давальницької сировини займають АТВТ "Трембіта", СП з П "Сузір'я", ТОВ "Веритес" та ТОВ "Рікка", які разом ввозять майже 90 % від загальної суми по Чернівецькій області. АТВТ "Трембіта" ввезло давальницької сировини у 2010 р. на суму 9865,6 тис. дол, що на 1583,9 тис. дол менше або 13,8 % більше, ніж у 2010 р.; СП з П "Сузір'я" – 2789,4 тис. дол (збільшилась на 1141,6 тис. дол або на 69,3 %); ТОВ "Веритес" – 1373,7 тис. дол (зменшилась на 21,2 % або на 370,1 тис. дол); ТОВ "Рікка" – 1788,7 тис. дол (зменшилась на 69,8 тис. дол або на 3,8 %). Якщо говорити про загальний обсяг ввезеної давальницької

сировини, то він зменшився з 19000,3 тис. дол у 2007 р. до 18554,3 тис. дол у 2011 р., тобто на 445,9 тис.дол (або 2,4%). Таку ситуація можна легко пояснити тим, що різко скоротилися розміри імпорту сировини основним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності у даній сфері АТВТ "Трембіта".

Питому вагу операцій, пов'язаних з ввезенням давальницької сировини кожним з підприємств області у загальній структурі доцільно розглянути за допомогою діаграми (рис. 2.8).

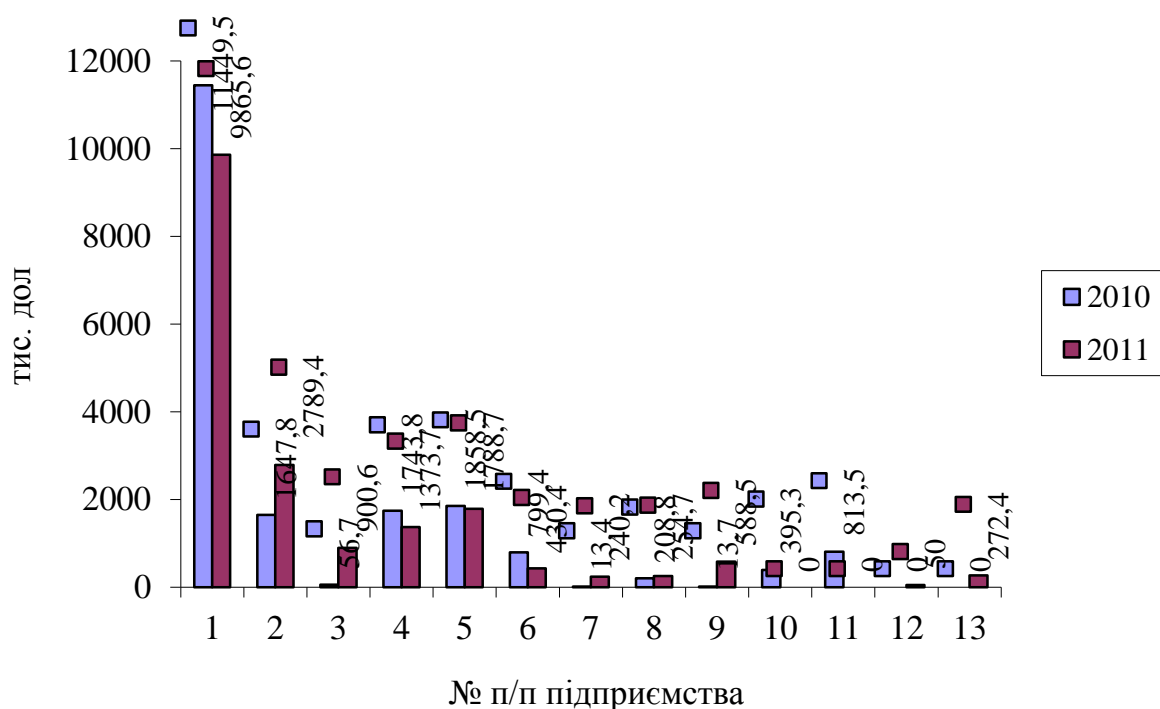


Рис. 2.8. Імпорт давальницької сировини суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності м. Чернівці за 2010-2011 роки

Тепер перейдемо до аналізу обсягів вивезеної готової продукції, виготовленої з попередньо ввезеної давальницької сировини суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності м. Чернівців та області за 2010-2011 роки, що відображено у табл. 2.10.

Експорт готової продукції, виготовленої з давальницької сировини
суб'єктами ЗЕД Чернівецької області за 2010-2011 роки

№ п/п	Найменування	2010 рік		2011 рік		Відхилення (+,-) звітнього періоду до 2010 року	
		тис. дол	питома вага (%)	тис. дол	питома вага (%)	тис. дол	у %
1	АТВТ "Трембіта"	14510,7	55,9	15712, 5	54,7	1201,8	8,3
2	СП з П "Сузір'я"	1800,9	6,9	1403,8	4,8	-397,1	-22,1
3	ВАТ "ТФ "Арніка"	56,0	0,2	2690,2	9,7	2634,2	4703,9
4	ТОВ "Веритес"	2997,1	11,6	2044,8	7,2	-952,3	-31,8
5	ТОВ "Рікка"	2143,7	8,3	2593,0	9,0	449,3	21,0
6	ПП "Мелауда"	1776,7	6,9	792,3	2,6	-984,4	-55,4
7	ТОВ "Біс"	4,8	0,0	39,3	1,5	34,5	718,8
8	ТОВ "Нова скарпа"	471,0	1,8	628,5	2,0	157,5	33,4
9	ТОВ "Сторожинецька кераміка"	18,1	0,1	-	-	-18,1	-
10	ТОВ "Розма"	923,1	3,6	202,5	7,0	-720,6	-78,1
11	ПП "Тесман"	1245,8	4,8	79,3	0,3	- 1166,5	-93,6
12	ТОВ "Італ груп"	-	-	53,0	0,2	53,0	-
13	КП ВКФ "Нова"	-	-	206,2	1,0	206,2	-
Всього		25947,9	100,0	28621, 5	100,0	2673,6	10,3

Як видно з таблиці найбільшу частину в загальній структурі експорту готової продукції займають АТВТ "Трембіта", СП з П "Сузір'я", ТОВ "Веритес", ТОВ "Рікка" та ПП "Мелауда". Готова продукція, виготовлена з давальницької

сировини даними суб'єктами господарювання, становить близько 90% від загальної. Проте лише у двох з них відбулося зростання даного показника, а саме:

— АТВТ "Трембіта" експортувало готової продукції у 2011 р. на суму 15712,5 тис. дол, що на 1201,8 тис. дол або 8,3% більше, ніж у 2010 р.;

— з 2143,7 тис. дол до 2593,0 тис. дол зросли обсяги у ТОВ "Рікка". Зростання мтановило 449,3 тис. дол або 21,0%.

Щодо решти видокремлених підприємств, то вони скоротили обсяги вивезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини. Так, по СП з П "Сузір'я" зменшення відбулося з 1800,9 тис. дол до 1403,8 тис. дол (скоротилось на 397,1 тис. дол чи 22,1%); по ТОВ "Веритес" – з 2997,1, тис. дол до 2044,8 тис. дол (на 952,3 тис. дол або 31,8%); по ПП "Мелауда" – з 1776,7 тис. дол до 792,3 тис. дол (на 984,4 тис. дол чи 55,4%).

Необхідно також відмітити ПП "Тесман", яке, хоча і не імпортувало давльницьку сировину у 2011 р., вивезло готової продукції на суму 79,3 тис. дол. Поясненням є те, що максимальний термін, який надається на переробку такої сировини згідно чинного законодавства становить 90 днів.

Аналізуючи загальний обсяг вивезеної готової продукції, виготовленої з попередньо ввезеної давальницької сировини слід відмітити, що він збільшився з 25947,9 тис. дол у 2010 р. до 28621,5 тис. дол у 2011 р., тобто на 445,9 тис.дол (чи 10,3%).

Наочне відображення проаналізованих показників подано нижче на рис. 2.9.

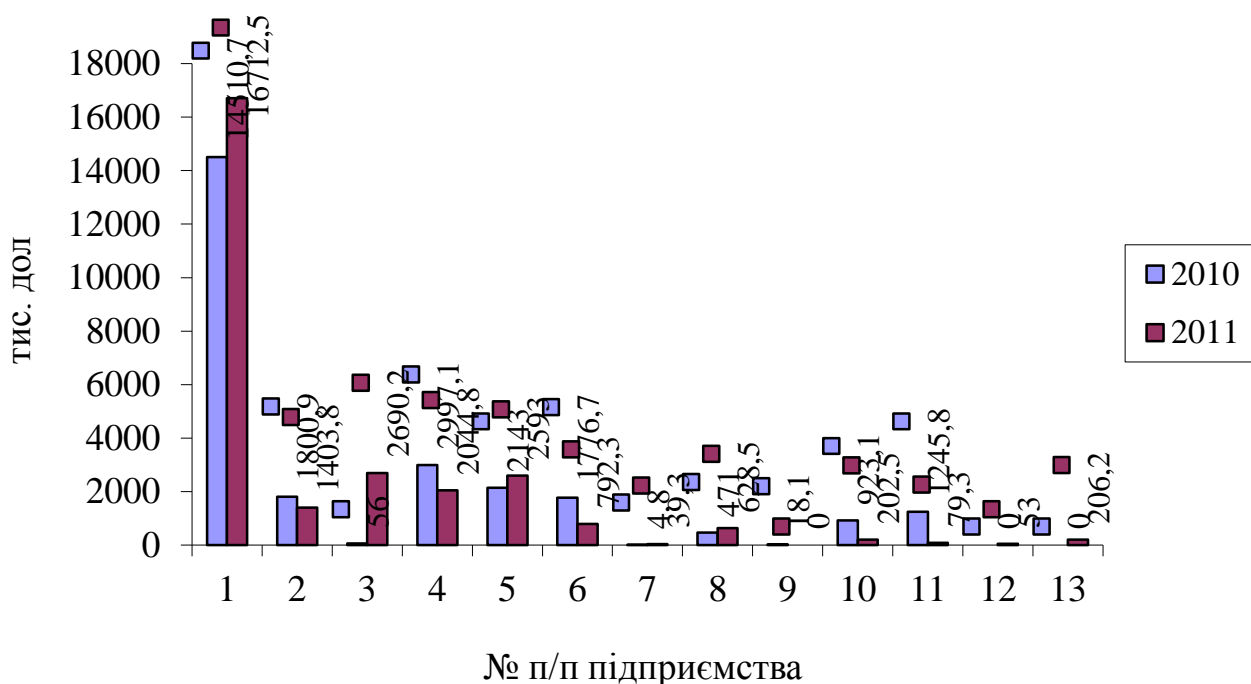


Рис. 2.9. Експорт готової продукції, виготовленої з давальницької

сировини суб'єктами ЗЕД Чернівецької області за 2010-2011 роки

Проаналізувавши окремо імпорт давальницької сировини та експорт готової продукції, виготовленої з неї, можна згрупувати ці показники для більш чіткого розуміння ситуації, що склалася на території області у галузі переробки товарів на митній території України (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Імпорт давальницької сировини та експорт готової продукції, виготовленої з неї, суб'єктами ЗЕД Чернівецької області за 2010-2011 роки

Найменування	2010 рік			2011 рік			Відхилення (+,-) звітнього періоду до 2010 року	
	Імпорт (тис. дол)	Експорт (тис. дол)	Співвідношення експорту до імпорту	Імпорт (тис. дол)	Експорт (тис. дол)	Співвідношення експорту до імпорту	Імпорт (тис. дол)	Експорт (тис. дол)
АТВТ "Трембіта"	11449,5	14510,7	1,3	9865,6	15712,5	1,6	-1584,0	+1201,8
СП з П "Сузір'я"	1647,8	1800,9	1,1	2789,4	1403,8	0,5	+1141,6	-397,1
ВАТ "ТФ "Арніка"	56,7	56,0	1,0	900,6	2690,2	3,0	+843,9	+2634,2
ТОВ "Веритес"	1743,8	2997,1	1,7	1373,7	2044,8	1,5	-370,1	-952,3
ТОВ "Рікка"	1858,5	2143,7	1,2	1788,7	2593,0	1,4	-69,8	+449,3
ПП "Мелауда"	799,4	1776,7	2,2	430,4	792,3	1,8	-369,0	-984,4
ТОВ "Біс"	13,4	4,8	0,4	240,2	39,3	0,2	+226,8	+34,5
ТОВ "Нова скарпа"	208,8	471,0	2,3	254,7	628,5	2,5	+45,9	+157,5
ТОВ	13,7	18,1	1,3	-	-	-	-13,7	-18,1

"Сторожин ецька кераміка"								
ТОВ "Розма"	395,3	923,1	2,3	588,5	202,5	0,3	+133, 2	-720,6
ПП "Тесман"	813,5	1245,8	1,5	-	79,3	-	-813,5	- 1167,0
ТОВ "Італ груп"	-	-	-	50,0	53,0	1,1	+50,0	+53,0
КП ВКФ "Нова"	-	-	-	272,4	206,2	0,8	+272, 4	+206, 2
Всього	19000,3	25947,9	1,4	18554,3	28621,5	1,5	-445,9	+2673 ,6

Як бачимо з даної таблиці є лише декілька суб'єктів господарювання, про яких можна сказати, що вони більшість готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, експортують до країни нерезидента. Серед них: товариство з обмеженою відповідальністю "Веритес", приватне підприємство "Мелауда", товариство з обмеженою відповідальністю "Нова скарпа", товариство з обмеженою відповідальністю "Розма" та приватне підприємство "Тесман". Даний висновок зроблений, виходячи із співвідношення вартості вивезеної готової продукції та ввезеної для її виготовлення давальницької сировини. Таке співвідношення по зазначених підприємствах становить: ТОВ "Веритес" - 1,7 у 2010 р. та 1,5 у 2011 р. (скоротилося на 0,2); ПП "Мелауда" - 2,2 та 1,8 відповідно (зменшилось на 0,4); ТОВ "Нова скарпа" - відповідно 2,3 і 2,5 (зросло на 0,2); ТОВ "Розма" – 2,3 та 0,3 відповідно (скоротилось на 2,0); ПП "Тесман" – 1,5 у 2010 р. Як видно різке зниження у співвідношенні експорту готової продукції та імпорту давальницької сировини відбулося по товариству з обмеженою відповідальністю "Розма", а саме на 2,0. Це свідчить, що у 2011 р. реалізація практично всієї продукції відбувалась на території України.

Можна також відмітити перевищення темпів зростання експорту готової продукції над імпортом давальницької сировини, ввезеної для її виготовлення, по акціонерному товариству відкритого типу "Трембіта".

Так їх співвідношення збільшилось з 1,3 у 2010 році до 1,6 у 2011 році, що вказує на скорочення обсягу реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, даним суб'єктом господарювання на митній території України.

Загальне співвідношення експорту готової продукції до імпорту давальницької сировини зросло з 1,4 у 2010 р. до 1,5 у 2011 р., що свідчить про нарощення обсягів вивезення готової продукції.

Також необхідно проаналізувати кількість оформлених вантажно-митних декларацій, що були подані до Чернівецької (Вадул-Сіретської) митниці при імпорті давальницької сировини та експорті готової продукції, виготовленої з неї.

Проведення такого аналізу дасть змогу відобразити кількість ввезень давальницької сировини та вивезень готової продукції протягом досліджуваних періодів та розглянути їх динаміку з метою відображення тенденції, що склалася у даній сфері діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності м. Чернівців та області при переробці товарів на митній території України, що відображено у табл 2.12.

Таблиця 2.12

Кількість оформлених ВМД при імпорті давальницької сировини та експорті готової продукції, виготовленої з неї суб'єктами ЗЕД Чернівецької області за 2010-2011 роки

штук

Найменування	2010 рік		2011 рік		Відхилення (+,-) звітного періоду до 2010 року	
	Імпорт	Експорт	Імпорт	Експорт	Імпорт	Експорт
АТВТ "Трембіта"	121	147	87	127	-34	-20
СП з П "Сузір'я"	22	22	11	14	-11	-8
ВАТ "ТФ "Арніка"	3	6	32	31	+29	+25
ТОВ "Веритес"	24	58	17	27	-7	-31

продовження таблиці 2.12

ТОВ "Річка"	35	46	18	22	-17	-24
ПП "Мелауда"	26	47	13	19	-13	-28
ТОВ "Біс"	2	1	11	42	+9	+31
ТОВ "Нова скарпа"	7	11	13	15	+4	+2
ТОВ "Сторожинецька кераміка"	2	2	-	-	-2	-2
ТОВ "Розма"	7	15	9	27	-2	-8
ПП "Тесман"	14	25	-	1	-14	-24
ТОВ "Італ груп"	-	-	3	6	+3	+6
КП ВКФ "Нова"	-	-	12	4	+12	+4
Всього	263	380	226	335	-37	-45

Як свідчать дані таблиці найбільшу кількість операцій з давальницькою сировиною проводили наступні суб'єкти ЗЕД:

— АТВТ "Трембіта" у 2010 р. провело 121 операцію по ввезенню давальницької сировини та 147 по вивезенню, а у 2011 р. 87 (скоротилось на 34) і 127 (зменшилось на 20) відповідно;

— у 2011 р. порівняно з 2010 р. СП з П "Сузір'я" здійснило операцій з давальницькою сировиною менше на 11 по імпорту та на 8 по експорту, що становить відповідно 11 і 14;

— ТОВ "Веритес" скоротило зовнішньоторгівельні операції з давальницькою сировиною у 2010 році, як по імпорту до 17 (зменшилось на 7), так і по експорту до 27 (на 31);

— по ТОВ "Річка" як і по досліджуваних вище підприємствах спостерігається зменшення операцій з давальницькою сировиною по імпорту давальницької сировини з 35 у 2010 р. до 18 у 2011р., тобто на 17, та по експорту з 46 до 19 (зменшилось на 24);

— ПП "Мелауда" скоротило свої зовнішньоторгівельні операції приблизно на 50%. Так, у 2010 р. було проведено 26 операцій по імпорту давальницької сировини, а вже у 2011 р. лише 13, тобто скоротились на 13. Операції по експорту готової продукції скоротилися на 28 і становлять лише 19 (у

попередньому періоді становили 47).

Також необхідно відмітити ПП "Тесман", яке не здійснювало операцій по ввезенню давальницької сировини, але провело одну операцію по вивезенню готової продукції.

Якщо проаналізувати загальний стан справ по кількості проведених зовнішньоекономічних операцій по ввезенню давальницької сировини та вивезенню готової продукції, виготовленої з неї, то можна відмітити їх скорочення. Так, у 2011 р. порівняно з 2008 р. обсяг імпорتنих операцій з давальницькою сировиною скоротився на 37 і встановився на рівні 226. Що стосується експортних операцій, то тут також відбулося скорочення з 380 у 2010 р. до 335 у 2010 р., тобто на 45.

Підсумовуючи обраховані та проаналізовані показники у табл. 2.8.-2.12, можна відмітити, що як у 2010 р., так і в 2011 р. кількість підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що проводили операції з давальницькою сировиною на території м. Чернівці та області була однаковою, хоча дещо змінилася якісна складова.

Також слід відмітити, що на фоні зменшення обсягів імпортованої продукції у 2011 р. порівняно з попереднім періодом, відбулося зростання обсягів експорту готової продукції, виготовленої з неї. Тобто можна сказати, що знизилась питома вага продукції, яка реалізовується на митній території України, а не вивозиться за її межі.

Висновок до розділу II. Слід відмітити зростання показника співвідношення експорту готової продукції до імпорту давальницької сировини для її виробництва. Факт такого збільшення, як і в розглянутій вище ситуації, вказує на збільшення частки вивезеної готової продукції у загальній структурі готової продукції, виготовленої з давальницької сировини.

Скорочення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності відбулося у 2011 р., про що свідчать дані табл. 2.12, при чому зниження по експорту готової продукції перевищує зниження по імпорту давальницької сировини. Склалась досить цікава ситуація, оскільки, незважаючи на вказане вище зменшення по чисельності експортних операцій готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Чернівецької області, відбулося зростання обсягів вивезеної продукції. Цей факт можна пояснити лише зростанням вартості поставок готової продукції до країни замовника.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми та перспективи розвитку оподаткування операцій з давальницькою сировиною податком на додану вартість, а також дій з відходами від переробки давальницької сировини

Об'єкти операцій з давальницькою сировиною необхідно оцінювати, беручи до уваги можливі форми розрахунків та виділяючи етапи здійснення операцій з давальницькою сировиною у замовника та виконавця. У зв'язку з цим у роботі було виокремлено такі об'єкти оцінки: давальницька сировина; готова та супутня продукція, виготовлена з давальницької сировини; виконані роботи з переробки. Обґрунтовано, що метод оцінки даних об'єктів обліку залежатиме від вибраної форми розрахунку між контрагентами даних операцій. Регулювання операцій з давальницькою сировиною передбачає врахування низки нюансів, які можуть виникнути на кожному з етапів руху давальницької сировини, від поставки замовнику такої сировини до отримання від нього готової продукції.

У ході дослідження виявлено, що методика та організація обліку операцій з давальницькою сировиною суттєво залежать від їхніх економічних та організаційних особливостей, які полягають у такому: право власності на давальницьку сировину та продукти її переробки належить замовнику; можливо застосовувати різні форми розрахунку між замовником та виконавцем за переробку давальницької сировини. Серед особливостей оподаткування та обліку операцій з давальницькою сировиною, вирішення проблемності яких

вважається однією з основних перспектив розвитку таких операцій у зовнішньоекономічній діяльності, є наступні:

- нарахування та сплата податку на додану вартості (ПДВ);
- дії з відходами від переробки давальницької сировини.

Розглянемо кожен з випадків окремо, для більш чіткого розуміння поставлених завдань [28, 9].

Під час ввезення давальницької сировини на митну територію України мито, ПДВ та акцизний податок розраховуються в порядку, установленому для митного режиму імпорту.

Сплата зазначених податків і зборів (у тому числі й ПДВ) здійснюється виконавцем шляхом надання місцевій Державній податковій інспекції (ДПІ) простого авальованого векселя зі строком погашення, що дорівнює строку здійснення операції, але не більше ніж 90 календарних днів з моменту оформлення вантажно-митної декларації (ВМД). Сума, відображена в простому авальованому векселі, визначається у валюті зовнішньоекономічного контракту, укладеному між замовником та виконавцем.

Якщо на митну територію України ввозяться види давальницької сировини, що не обкладаються ввізним митом, податками та зборами, виконавець подає до місцевої ДПІ письмове зобов'язання з вивезення готової продукції у строки, установлені для давальницьких операцій.

Вексель (письмове зобов'язання) вважатиметься погашеним у разі вивезення готової продукції в повному обсязі, передбаченому контрактом, і в установленій строк за межі митної території України. При цьому ввізне мито, ПДВ, акцизний податок сплачувати не доведеться.

Послуги з переробки давальницької сировини відповідно до чинного законодавства є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки вони підпадають під операції платників податків з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України.

Щодо ставки ПДВ, то відповідно операції з поставки послуг, що складаються з робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну

територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, який виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом, обкладаються ПДВ за ставкою 0%.

У ситуації, коли операція з переробки давальницької сировини виконується кількома виконавцями у декілька етапів, нульова ставка ПДВ застосовується кожним. Щоправда, застосувати нульову ставку на кожному етапі переробки можна буде при виконанні таких умов:

- договір на переробку давальницької сировини має бути укладено з кожним із виконавців-резидентів;
- готову продукцію має бути вивезено за межі митної території України, що підтверджується копією вивізної ВМД.

А от у разі реалізації готової продукції на митній території України послуги з переробки давальницької сировини всіх виконавців оподатковуватимуться за ставкою 20%.

Податкові зобов'язання в разі надання послуг з переробки давальницької сировини виникають за правилом першої події або на дату отримання передоплати, або на дату оформлення акта виконаних робіт (наданих послуг).

Хоча можливо, що податківці не дозволять нараховувати ПДВ за нульовою ставкою до оформлення вивізної ВМД. Це пов'язано з тим, що ставка ПДВ у розмірі 0% може застосовуватися до робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України. Підтвердженням факту вивезення товарів є оформлена належним чином ВМД.

База оподаткування визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни. Разом із тим база оподаткування може визначатися і на підставі звичайних цін, якщо звичайна ціна більше ніж на 20% перевищує договірну вартість.

Також слід зазначити, що застосування нульової ставки ПДВ до послуг з переробки давальницької сировини дозволяє виконавцю зберегти право на податковий кредит у частині допоміжної сировини та матеріалів, витрачених

при виконанні таких послуг.

Вивезення готової продукції за межі митної території України здійснюється в порядку, передбаченому для митного режиму експорту (вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без установлення будь-яких зобов'язань щодо їх повернення та умов подальшого використання).

Для вивезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, за межі України необхідно пройти митне оформлення. Підставою для митного оформлення готової продукції є:

- ВМД на готову продукцію;
- копія векселя (письмового зобов'язання);
- копія ввізної ВМД на давальницьку сировину;
- товаротранспортні та товаросупровідні документи [3].

Відповідно до чинного законодавства готова продукція, що вивозиться за межі митної території України, не обкладається вивізним митом та іншими податками(у тому числі ПДВ) і зборами, що справляються при експорті товару, і не підпадає під режим ліцензування та квотування.

Якщо готова продукція вивозиться за межі митної території України в установлені строки та в повному обсязі, передбаченому договором, вексель вважається погашеним. Варто звернути увагу, що якщо в установлені строки виконавець тільки оформляє вивізну ВМД на готову продукцію, але не подає до місцевої ДПП копію ввізної ВМД з відміткою митниці, погашення векселя здійснюється шляхом сплати ввізного мита, податків і зборів. Оплата за вексель здійснюється у валюті України, при цьому вексельна сума перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку України (НБУ), установленим на день платежу за векселем.

Непогашені за векселем суми набувають статусу податкового боргу, які не пізніше наступного дня після строку оплати вносяться в автоматичному режимі до карток особових рахунків окремо за кожним платежем, зазначеним у векселі.

Вивезення давальницької сировини здійснюється в митному режимі

переробки за межами митної території України. Для вивезення сировини у зазначеному режимі підприємство має отримати дозвіл митного органу. Під час видачі дозволу митний орган установлює строк переробки товарів за межами території України, виходячи з тривалості процесу переробки товарів (але не більше 90 днів).

Крім цього, замовник-резидент надає митному органу письмове зобов'язання про ввезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, або про повернення грошових коштів, отриманих від реалізації готової продукції за межами України, не пізніше ніж через 90 календарних днів з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

Відповідно до чинного законодавства вивезення товарів за межі митної території України за договорами, які не передбачають передачу права власності на такі товари (до яких, зокрема, належить і договір на переробку давальницької сировини), з метою оподаткування прирівнюються до експорту товарів. Отже, до операцій з вивезення давальницької сировини за межі митної території України застосовується ставка ПДВ у розмірі 0 %.

Щодо суми ПДВ у вартості давальницької сировини, яка вивозиться за межі митної території України, то вона включається до складу податкового кредиту замовника, адже виконується умова про використання такої сировини в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності.

Послуги з переробки давальницької сировини не обкладаються ПДВ, оскільки місцем надання послуг нерезидента з переробки давальницької сировини за межами території України є територія іноземної держави [6].

Незважаючи на те, що послуги нерезидента не є об'єктом оподаткування, їх слід відобразити у графі 10 розділу II Реєстру отриманих та виданих податкових накладних (без виписування податкової накладної). У подальшому дані з цієї графі переносяться до декларації з ПДВ.

На етапі ввезення готової продукції на митну територію України відбувається митне оформлення готової продукції. Підставою для цього є такі документи:

- ВМД на партію продуктів переробки;
- товаротранспортні та інші товаросупровідні документи;
- копія вивізної ВМД на товари, які було вивезено за межі митної території України в режимі переробки;
- декларація на товари іноземного походження, які було витрачено у процесі переробки українських товарів.

У разі своєчасного ввезення готової продукції письмове зобов'язання погашається. Документальним підтвердженням своєчасного ввезення готової продукції є копія ввізної митної декларації.

Готова продукція, що ввозиться на митну територію України, обкладається ввізним митом та податками, які справляються в разі імпорту товарів. Оскільки імпорتنі операції є об'єктом обкладення ПДВ, замовник зобов'язаний нарахувати та сплатити ПДВ за ставкою 20 %.

База оподаткування для імпортних товарів дорівнює договірній (контрактній) вартості таких товарів, але не менше митної вартості, визначеної у вантажній митній декларації. Контрактна вартість готової продукції, що ввозиться на територію України, не повинна бути менше суми митної вартості вивезеної давальницької сировини та суми коштів, сплачених (що підлягають оплаті) за переробку цієї сировини.

Контрактна вартість перераховується в українські гривні за валютним курсом НБУ, який діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в який товар уперше потрапляє під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

Сплативши “імпортний” ПДВ, замовник має повне право включити його до складу податкового кредиту в цьому ж періоді.

Інша справа, якщо ввезення готової продукції на митну територію України здійснює не замовник, а виконавець. Прикладом тому є ситуація, коли переробка давальницької сировини здійснюється в декілька етапів, на одному з яких задіяний нерезидент. Готова сировина може надходити від субвиконавця-нерезидента до виконавця-резидента. У цьому випадку відстояти право на

податковий кредит буде складно. Причина тому — фіскальна позиція представників головного податкового відомства, оскільки вивезення сировини здійснює тільки замовник-резидент.

Отримуючи у процесі переробки “давальницькі” відходи, слід мати на увазі, що право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на виготовлену з неї готову продукцію належить замовнику. Отже, і отримувані відходи (як складник давальницької сировини та результат її переробки) також є власністю замовника [27, 8].

У свою чергу це означає, що виконавець не може розпоряджатися отриманими відходами на свій розсуд, а повинен подальші дії щодо них погоджувати із замовником.

Тому для уникнення будь-яких непорозумінь, краще, щоб усі нюанси з відходами було прописано сторонами в договорі, де, наприклад, уточнювалося б, що відходи, які виникають у ході переробки давальницької сировини, залишаються виконавцю (тобто передаються йому від замовника). Для порівняння зауважимо, що доля відходів може складатися й інакше: так, зокрема, за письмовою заявою іноземного замовника, передаватися іншій особі. Але повернемося до нашої ситуації. У цьому випадку також важливо застерегти, на яких умовах замовник залишає виконавцю “давальницькі” відходи: безоплатно або на платній основі (наприклад, з перерахуванням за них виконавцем окремої оплати, з оплатою у вигляді заліку їх вартості в рахунок вартості послуг з переробки тощо). Це буде важливо при оподаткуванні. Адже в ситуації, коли відходи дістаються безоплатно, виходячи з їх вартості при отриманні виконавцю доведеться збільшити валові доходи (як безоплатно отримане майно). Якщо ж припустити, що в подальшому виконавець такі відходи продаватиме (або здаватиме як вторсировину), валові доходи йому доведеться збільшити ще й повторно — при продажу. До речі, такі ж наслідки загрожують виконавцю, який вирішить присвоїти відходи, що виникли, самовільно. Разом із тим в іншій ситуації — якщо відходи купуються в замовника — виконавець зможе віднести їх вартість до валових витрат та

відобразити податковий кредит за вхідним ПДВ.

Чинне законодавство України передбачає наступні визначення поняттям, що стосуються даного питання:

– відходи переробки — це будь-які матеріали, предмети та речовини, що утворилися в процесі переробки, які не може бути використано в подальшому та від яких власник повинен позбавитися шляхом утилізації чи видалення;

– утилізація відходів — використання відходів як вторинних матеріальних або енергетичних ресурсів;

– видалення відходів — здійснення операцій з відходами, що не призводять до їх утилізації.

З урахуванням цього умовно можна розділити відходи на такі, що утилізуються (є вторсировиною) та що не утилізуються (не мають господарської цінності та підлягають видаленню, знищенню).

Відходи, що залишилися після переробки давальницької сировини, у разі їх реалізації на митній території України підлягають обкладенню ввізним митом, іншими податками і зборами, що справляються при імпорті товарів. При цьому сплату таких податків і зборів здійснює покупець, який оформляє ввізну ВМД (без фактичного ввезення товару в Україну). Оскільки в цьому випадку відходи передаються виконавцю, то саме він вважається покупцем таких відходів і повинен сплатити з них такі ввізні платежі.

Відходи, що підлягають утилізації, виконавець оприбутковує на субрахунок 209 “Інші матеріали” за первісною вартістю (ціною можливого використання (справедливою вартістю, при визначенні якої, як правило, орієнтуються на митну вартість, з якої сплачувалися митні платежі) — у разі їх безоплатного отримання; або виходячи із суми витрат на їх придбання — у разі їх купівлі). При цьому первісну вартість також збільшують ввізні платежі, сплачені виконавцем при розмитненні таких відходів [28, 17].

Можлива ситуація, коли в ході переробки давальницької сировини утворюються відходи, що не утилізуються, які часто замовник залишає виконавцю для видалення чи знищення (захоронення, спалювання тощо). Про це

також краще зазначити в договорі. Як правило, такі відходи не відповідають критеріям запасів, тому на рахунках бухгалтерського обліку у виконавця вони не відображаються. Більше того, виконавець при цьому несе додаткові витрати з їх видалення (знищення). Оскільки такі витрати є пов'язаними з його господарською діяльністю, у податковому обліку їх суму виконавець має право віднести до валових витрат. При цьому за домовленістю сторін замовник може компенсувати виконавцю такі витрати з видалення (наприклад, окремим платежем або у складі оплати вартості послуг переробки). Тоді суму компенсації виконавець уключить до валових доходів.

Про особливості митного контролю можна сказати: відходи, що утворюються в процесі переробки давальницької сировини, у разі їх видалення в Україні (без реалізації) не підлягають розміщенню в митний режим. А підставою для завершення митного контролю за такими відходами є подання українським виконавцем митному органу документів, що підтверджують:

- передачу відходів для видалення суб'єктам господарювання, які мають відповідні повноваження;
- видалення відходів шляхом виконання операцій згідно чинного законодавства.

Документи, що підтверджують здійснення операцій з видалення відходів (договори, акти приймання-передачі, акти видалення тощо), додаються до ввізної ВМД, за якою здійснювалося оформлення давальницької сировини замовника в режимі переробки на митній території України.

На мій погляд, продукція, яку отримано замовником у результаті переробки виконавцем сировини, що належить замовнику, і яка не потребує додаткових витрат з її дороблення (тобто готова продукція), вважається для такого замовника готовою продукцією власного виробництва. При цьому прямими витратами на її виробництво є вартість переданої в переробку сировини та вартість послуг з переробки.

Тому витрати на виробництво такої продукції замовнику доцільно відносити на рахунок 23 “Виробництво” з подальшим списанням їх до дебету

рахунка 26 “Готова продукція”.

Однак слід урахувати, що деякий час тому Міністерство фінансів України у листах присвячених відображенню в бухгалтерському обліку давальницьких операцій, фактично дало зрозуміти, що замовник не є виробником продукції, виготовленої виконавцем із сировини, що належить такому замовнику. Тому, на думку цього відомства, він не відображає в себе виробництво продукції (тобто не використовує рахунок 23). Готова продукція, у тому числі вартість робіт, виконаних переробником, обліковується ним як товар з використанням рахунка 28 “Товари”. Причому замовнику пропонується вартість давальницької сировини списувати з кредиту рахунка обліку запасів (рахунок 20 “Виробничі запаси”) у кореспонденції з дебетом рахунка обліку товарів (рахунок 28).

Таку позицію я не підтримую, оскільки у порядку № 1061 зазначено, що продукцією власного виробництва вважається продукція, яка була вироблена або піддана достатній переробці чи обробці підприємством з використанням власного або орендованого майна. До критеріїв достатньої обробки і переробки продукції відносять:

- класифікація виготовленої продукції в іншій тарифній позиції (на рівні перших чотирьох знаків цифрового коду Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності (ТНЗЕД); зараз слід орієнтуватися на Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);

- частка доданої вартості продукції під час її переробки або обробки становить не менше 50 %.

Схожі умови висуває і Митний кодекс України, обумовлюючи країну походження товару.

Причому про те, чи є та чи інша продукція продукцією власного виробництва, Торгово-промисловою палатою видається сертифікат, для отримання якого слід, зокрема, надати:

- довідку про зайнятих у виробництві продукції працівників;
- копії договорів оренди виробничих площ, договорів про спільну

господарську діяльність у виробництві продукції та довідку про те, що на балансі підприємства перебувають устаткування та виробничі приміщення, які використовуються для виробництва продукції.

Про те, що виробництвом (виготовленням) вважається діяльність, пов'язана з випуском продукції, що включає всі стадії технологічного процесу, а також реалізацію продукції власного виробництва, зазначається й у законодавстві про ліцензування. На це визначення спирається Державна податкова адміністрація України (ДПАУ), вказуючи, що до продукції власного виробництва належить продукція, що виготовляється і реалізується самим підприємством в єдиному технологічному процесі з використанням власної або найманої робочої сили[19, 14].

При такому стані речей виходить, що замовник, який узагалі не бере участі у виробництві продукції, не може вважати цю продукцію продукцією власного виробництва.

Потребує розгляду і ситуація, коли вексель погашається і ввізне мито, податки та збори не справляються у разі втрати чи повного зіпсуття давальницької сировини або готової продукції внаслідок форс-мажорних обставин, факт настання яких засвідчено Торгово-промисловою палатою України або регіональними торгово-промисловими палатами.

До форс-мажорних обставин належать непередбачені та непереборні події, що відбуваються незалежно від волі та бажання замовника або виконавця (війна, блокада, страйк, пожежа, аварія, паводок, замерзання моря, закриття морських проток, які трапляються на звичайному морському шляху між портами відвантаження і вивантаження, інші стихійні лиха, заборона експорту (імпорту), валютні обмеження або інші обмеження прав власності на сировину чи готову продукцію, у тому числі на їх переміщення, прийняті державою або відповідним державним органом) і призводять до порушення умов укладених контрактів.

На думку податківців, погашення векселя при вивезенні підприємством-виконавцем готової продукції в неповному обсязі внаслідок того, що при

транспортуванні, перевалці або відповідальному зберіганні давальницька сировина зазнала убитку як у межах норм, так і понад норми природного убитку, без справляння ввізного мита, податків і зборів.

Водночас чинне законодавство не містить і самого порядку сплати мита, податків і зборів у ситуації, що склалася.

Тому підприємству, найімовірніше, доведеться оформити вивезення готової продукції та погасити вексель у порядку, передбаченому для часткового вивезення продукції. У цьому випадку вексель погашається, якщо український виконавець документально підтвердить сплату ввізного мита, податків та зборів, що має бути сплачено в разі ввезення в Україну частини сировини, з якої вироблено невивезену з України готову продукцію.

Тобто вексель у цьому випадку буде погашено частково — на суму, що відповідає обсягу вивезеної готової продукції. А ввізне мито, податки і збори, що відповідають частині загубленої сировини (з якої так і не було вироблено та вивезено готову продукцію з України), доведеться додатково сплатити.

До заяви про часткове погашення векселя слід додати копію вивізної вантажно-митної декларації на частину готової продукції. У заяві обов'язково має бути виділено окремими рядками назву та суми мита, податків і зборів, що підлягають погашенню.

Крім того, варто зауважити, що, як вимагає п. 11 ст. 2 Закону України “Про давальницькі операції у зрвнішньоекономічних відносинах”, копія вивізної вантажно-митної декларації повинна в обов'язковому порядку містити відмітку про фактичне перетинання готовою продукцією митного кордону України. Згідно з п. 8 Порядку №1633 метою реалізації таких вимог проставляння на вивізних вантажно-митних деклараціях відміток про фактичне вивезення за межі митної території України готової продукції, виготовленої з давальницької сировини іноземного замовника, здійснюється в порядку, передбаченому для експорту товарів. Так, згідно з п. 6 Порядку №163 для підтвердження факту вивезення товару за митні межі України підприємство має звернутися до митного органу, що здійснив митне оформлення товару, із заявою про надання

такого підтвердження. До заяви додається оригінал п'ятого основного аркуша (“примірник для декларанта”) ВМД за формою МД-2 (МД-3) (аркуша ВМД з позначкою “3/8”), оформленого на митниці під час митного оформлення вивезення товарів [3].

Протягом п'яти днів митний орган реєструє та розглядає таку заяву. За відсутності зауважень митний орган на п'ятому аркуші ВМД (аркуші ВМД з позначкою “З/В”) робить запис “Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі” та зазначає дату фактичного вивезення.

Погашення векселя здійснюється шляхом відмітки на лицьовому боці векселя напису “Погашено”: засвідченого підписом начальника (заступника начальника) державної податкової інспекції та печаткою податкової інспекції.

Розглянувши дані проблеми та вказавши перспективи їх вирішення можна перейти до розгляду шляхів покращення операцій з давальницькою сировиною при виникненні деяких нюансів, що негативно впливають на проведення таких операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

3.2. Напрями вирішення проблем, які виникають при проведенні операцій з давальницькою сировиною

Операції з давальницькою сировиною є поширеним явищем у діяльності промислових підприємств України. Критичний аналіз наявних наукових праць показав, що вчені не мають одностайної думки щодо даного економічного явища. З огляду на це у роботі викладено власний підхід щодо впливу операцій з давальницькою сировиною на діяльність підприємств і зроблено висновок, що в короткостроковому періоді їхній вплив є позитивним, а в довгостроковому – навпаки, оскільки сповільнює процеси реструктуризації та розвитку підприємств.

Для успішного здійснення операцій з давальницькою сировиною між резидентами України необхідно вдосконалити нормативну та правову базу, що регламентує застосування даних операцій. Зокрема, потребує перегляду реалізація договірних відносин між замовником та виконавцем. Зважаючи на існування різних підходів щодо правової природи договору з переробки давальницької сировини, автором обґрунтовано власну позицію з цього питання. Зокрема, встановлено, що договір з переробки давальницької сировини синтезує деякі норми як договору підряду, так і договору міни (бартеру), але й водночас суттєво від них відрізняється. Розглянувши визначальні особливості цього документа, автор даний договір класифікував як форму змішаного договору з виокремленням основних його ознак та характерних особливостей.

На сьогоднішній день існують наступні проблеми, що виникають при проведенні операцій з давальницькою сировиною:

- використання власних матеріалів у процесі переробки давальницької сировини;
- бартерні розрахунки по операціям з давальницькою сировиною у ЗЕД;
- передача готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, не первісному замовнику.

Розглянемо ситуацію, коли виконавець у процесі переробки давальницької сировини використовував власний матеріал. При цьому митне оформлення готової продукції, що вивозиться за межі митної території України, здійснюється митним органом за умови надання підприємством-переробником таких документів:

- вантажно-митну декларацію (ВМД) на партію продуктів переробки, що підлягають вивезенню за межі митної території України;
- товаротранспортних та інших товаросупровідних документів;
- копії ввізної вантажно-митної декларації на товари, які було ввезено на митну територію України в режимі переробки;
- декларації, в яких зазначається кількість та вартість українських товарів,

що були використані у процесі переробки іноземного товару.

На перший погляд, створюється враження, що підприємство-виконавець, крім ВМД, що оформляється на партію продуктів переробки, має скласти додатково окрему ВМД на українські товари, які були використані у процесі переробки іноземного товару. Однак це помилкова думка [28, 15].

Надання окремої митної декларації (ОМД) передбачено, зокрема, при здійсненні операцій з переробки товарів на митній території України з відображенням у ній кількості та вартості українських товарів, витрачених у процесі переробки. Однак ОМД стосується не всіх операцій з переробки: для давальницьких операцій зроблено виняток. Так, при вивезенні за межі митної території України продуктів переробки у процесі виконання операцій з переробки давальницької сировини іноземного замовника згідно із чинним законодавством ОМД не подається (за винятком випадків виготовлення готової продукції зі спільним використанням давальницької сировини, частково придбаної іноземним замовником за іноземну валюту на митній території України і частково ввезеної на митну територію України).

Таким чином, якщо виконавець-резидент для переробки іноземної давальницької сировини використовував власні матеріали, придбані за гривні, то ОМД подавати не потрібно.

Підприємство в цьому випадку має подати одну ВМД на партію продуктів переробки, в якій у складі вартості партії готової продукції вже буде враховано і українські комплектуючі.

Це не суперечить іншим нормативно-правовим актам, згідно з якими ВМД заповнюється на партію товарів за умови, що до всіх товарів цієї партії застосовується єдиний митний режим. Адже, як впливає із Митного кодексу України, митне оформлення українських товарів, використаних у процесі переробки товарів нерезидента, здійснюється в порядку, установленому для митного оформлення експорту.

Крім того, варто звернути увагу, що при вивезенні готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента-замовника ключовим є

застосування нульової ставки з ПДВ. А застосування нульової ставки, на відміну від здійснення операцій, звільнених від оподаткування і таких, що не є об'єктом оподаткування, зберігає податковий кредит, а отже, і право на відшкодування ПДВ.

Отже, у підприємства-виконавця залишається право на податковий кредит з ПДВ, сплачений при придбанні українських матеріалів, витрачених у процесі обробки давальницької сировини.

Також досить цікавим нюансом є ПДВ-облік бартерних розрахунків за переробку давальницької сировини нерезидента.

Порядок ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземного замовника та вивезення виготовленої з неї готової продукції регулюється нормами Закону України “Про операції з давальницькою сировиною”, яким передбачено на першому етапі операції (при ввезенні давальницької сировини) уся контрактна вартість такої сировини в загальному порядку обкладається «імпортними» платежами (які включають ПДВ). Сплата “імпортних” платежів здійснюється шляхом видачі органу державної податкової служби за місцезнаходженням виконавця простого авальованого векселя.

На другому етапі операція виконавця з поставки послуг з переробки сировини на готову продукцію обкладається ПДВ за нульовою ставкою. Однак тут є один нюанс. Так, за нульовою ставкою оподатковуються операції з поставки послуг, що складаються з робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України. З цього випливає, що обкладатися ПДВ за нульовою ставкою буде тільки частина вартості послуг з переробки, що припадає на вивезену готову продукцію. Частина вартості послуг, що залишилася, обкладається ПДВ на загальних підставах за ставкою 20%.

На третьому етапі при частковому вивезенні готової продукції за межі митної території України відбувається погашення простого авальованого векселя на відповідну частину. На вартість готової продукції, що переходить у

власність виконавця як плата за послуги, оформляється ввізна митна декларація (без фактичного ввезення її в Україну) та для повного погашення векселя здійснюється оплата “імпортних” платежів (у тому числі ПДВ). До речі, ДПАУ вважає за неможливе погашення векселя при вивезенні готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента, не в повному обсязі без справляння ввізного мита, податків і зборів, у тому числі внаслідок природних втрат при транспортуванні, перевалці та зберіганні давальницької сировини або готової продукції [27, 18].

Для цілей обкладення ПДВ готова продукція, що залишається у виконавця-резидента як плата за послуги з переробки давальницької сировини, є імпортною продукцією. База оподаткування для такої продукції дорівнює договірній (контрактній) вартості готової продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита та інших податків і зборів, за винятком ПДВ, який включається до ціни такої готової продукції.

Сплачений ПДВ уключається до складу податкового кредиту виконавця-резидента (за умови використання готової продукції в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності).

У разі, коли розрахунки за послуги виконавця здійснюються частиною давальницької сировини, порядок нарахування та сплати ПДВ має свої особливості. Так, за частину давальницької сировини, отриманої як плата за послуги, на першому етапі виконавець-резидент сплачує ввізне мито, податки (у тому числі ПДВ) та збори, що справляються при ввезенні товарів. Причому оплата «імпортних» платежів здійснюється грошовими коштами.

Оскільки ввезення на митну територію України давальницької сировини, призначеної для оплати за послуги, розглядається як імпорт, датою виникнення зобов'язань з ПДВ є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає оплаті. На дату сплати зобов'язань з ПДВ у платника податків виникає право на податковий кредит. Підставою для цього є належно оформлена ВМД.

Сплатити “імпортні” платежі при ввезенні давальницької сировини

шляхом надання простого авальованого векселя можна тільки в частині сировини, призначеної для виготовлення готової продукції. У разі вивезення готової продукції в повному обсязі, передбаченому контрактом, та в установлені строки, вексель погашається, а “імпортні” платежі не сплачуються.

Щодо послуг з переробки давальницької сировини, то вони обкладаються ПДВ за нульовою ставкою.

Передача готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, не первісному замовнику також вимагає дослідження, оскільки за загальним правилом, резидент-виконавець не може передати готову продукцію, виготовлену з давальницької сировини, особі, яка не виступала замовником за договором. Ця відповідь ґрунтується на тому, що власником готової продукції за договором на переробку давальницької сировини є замовник і саме його наділено повноваженнями з розпоряджання готовою продукцією. Це впливає з характеру правовідносин щодо переробки давальницької сировини (у межах загальноцивільної класифікації договірних відносин такий договір можна віднести за своєю правовою природою до договору підряду) і на це прямо вказує законодавець.

Однак законодавство України допускає декілька можливих варіантів, коли готову продукцію (повністю або частково) може бути передано виконавцем третій особі, яка первісно не виступала в договорі як замовник.

Умовами договору про переробку давальницької сировини може бути передбачено отримання виконавцем у власність частини готової продукції як оплати за виконану роботу. У цьому випадку український виконавець зобов'язаний буде сплатити ввізне мито, податки і збори, що мали бути сплачені при ввезенні частини давальницької сировини, пропорційній частині готової продукції, що перейшла у власність виконавця. Але розрахуватися готовою продукцією за переробку давальницької сировини можна не завжди. Так, чинним законодавством встановлено заборону на розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини, що відноситься до 1 - 24 груп згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньо-

економічної діяльності, в іншій ніж грошова формі [3].

Договір про переробку давальницької сировини може бути замінено сторонами на договір поставки (імпорту) продукції. При виборі цього варіанта сторонам необхідно не тільки внести зміни до первинного договору, а й пройти процедуру зміни митного режиму: з митного режиму переробки на митній території України на імпорт зі сплатою відповідних податків і зборів. При заміні договору про переробку давальницької сировини на договір поставки резидент змінює свій статус з виконавця на покупця і відповідно після виконання робіт з переробки давальницької сировини та отримання готової продукції у свою власність може передати її третій особі, у тому числі нерезиденту. Можливість здійснення такої заміни визнають і суди. Але, як показує практика, суб'єкту господарювання слід бути готовим до необхідності переконати у правомірності заміни договору про переробку давальницької сировини на договір поставки податкові органи, яким видано вексель.

Крім того, є декілька варіантів розвитку договірних відносин між резидентом-виконавцем та нерезидентом-замовником, коли виконавець передає готову продукцію третій особі, яка первісно не виступала замовником за договором, але не в межах розпорядження своєю власністю, а за волевиявленням нерезидента-замовника [16].

Нерезидент-замовник може відступити право вимоги за договором про переробку давальницької сировини третій особі — нерезиденту з дотриманням передбаченого порядку заміни кредитора в зобов'язанні (договір відступлення права вимоги). У цьому випадку резидент-виконавець у межах того самого договору на тих самих умовах передає готову продукцію, але вже новому замовнику. Слід звернути увагу, що порядок та умови укладення договору відступлення права вимоги регулюються законодавством тієї держави, праву якої сторони договору про переробку давальницької сировини підпорядкували свої відносини. Якщо вони не зробили спеціального застереження, то таким правом вважається законодавство України. Згідно ж з Цивільним кодексом України (ЦКУ) нерезидент— первісний замовник має повідомити резидента-

виконавця про заміну сторони в договорі (більше того, у договорі між ними може бути прямо передбачено необхідність отримання дозволу від виконавця на здійснення відступлення). Крім того, первісний замовник повинен передати новому всі документи, що засвідчують його права за договором, і проінформувати його про всі важливі нюанси виконання договору.

Як бачимо, в останніх двох випадках передача готової продукції третій особі (не первісному замовнику за договором про переробку давальницької сировини) відбувається не за волевиявленням виконавця-резидента, а в межах реалізації замовником-нерезидентом своїх повноважень.

Шляхи покращення управління операціями з давальницькою сировиною
Для покращення управління операціями з давальницькою сировиною потрібно насамперед владі вирішити питання з оподаткуванням підприємств, позбутись всіх дір в законі.

А ще найкраще прийняти відповідні закони, які дозволяли б Українським підприємствам виробляти власну продукцію без використання давальницької сировини. Звичайно таке можливо не у всіх випадках, тому що практично неможливо знайти всю необхідну сировину в одному якому не будь регіоні, як наприклад в нашій області - найбільше використовується , як давальницька сировина - нафта та нафтопродукти, які використовуються для виробництва паливно-мастильних матеріалів, а також в хімічній промисловості.

Розвиток зовнішньоекономічної діяльності триває. Зовнішньоторговельний оборот товарів за січень-березень 2009 року зріс на 26,7% проти відповідного періоду минулого року і склав 384,0 млн.дол.США, обсяги експорту та імпорту зросли відповідно на 16,7% та 45,9% і становили 232,3 млн.дол.США та 151,7 млн.дол.США. Коефіцієнт покриття експортом імпорту склав 1,53. Сальдо позитивне та склало 80,6 млн.дол.США. Підприємства області здійснювали зовнішню торгівлю товарами з партнерами з 66 країн світу.

У 1 кварталі 2010 року експортні поставки товарів здійснювало 241 підприємство області, імпорتنі - 163 підприємства. В обласних обсягах зовнішньої торгівлі товарами провідне місце займають

суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності м.Калуша (в експорті - 55.7%, імпорті - 76.3%), значними є також обсяги м.Івано-Франківська (відповідно - 15.6 і 6.2%), Надвірнянського (15.6 і 6.3%), Долинського (6.5 і 1.8%), Тисменицького (4.1 і 5.6%) районів.

Провідні торговельні партнери області в експорті - нерезиденти з Польщі (15,5% обласного експорту), Румунії (14,1%), Латвії (10,2%), Угорщини (9,9%), Туреччини (9,3%) та Швейцарії (6,3%).

Вагомими були імпорتنі надходження з Російської Федерації (73,4% обласного імпорту), Польщі (6,5%) та Німеччини (6,5%).

Зросли експортні поставки з області товарів наступних груп:

- " органічні хімічні сполуки (38,7% в загальному обсязі експорту області, зростання на 52,2%, проти відповідного періоду минулого року);
- " полімерні матеріали, пластмаси (13,4%, зростання на 53,3%);
- " деревина та вироби з неї (4,0%, зростання на 4,2%);
- " продукти неорганічної хімії (1,7%, зростання у 2,4 рази);
- " одяг текстильний (1,4%, зростання на 10,8%).

Знизився експорт енергетичних матеріалів; продуктів перегонки нафти на 17,2%.

Основу імпорتنих надходжень в область склали товари наступних груп:

- " енергетичні матеріали; нафта та продукти її перегонки (65,4% в загальному обсязі імпорту області, зростання на 66,5%);
- " органічні хімічні сполуки (6,5%, зростання у 2,2 рази);
- " полімерні матеріали, пластмаси (3,2%, зростання на 8,9%);
- " продукти неорганічної хімії (1,5%, зростання у 2,2 рази).

За 1 квартал 2010 року підприємствами області експортовано 386 т м'яса (на суму 935,4 тис.дол. США), 158 т масла вершкового (285,9 тис.дол.США), 225 т сиру (678,8 тис.дол.США), 264,8 тис.т нафтопродуктів (63,2 млн.дол.США), 1,3 тис.т шкіри необробленої (6,0 млн.дол.США), 10,9 тис.м³ лісоматеріалів необроблених (745,1 тис.дол. США), 6,1 тис.м³ ДСП (1,5 млн.дол. США);

імпортовано 13,1 тис.т кам'яного вугілля (631,0 тис.дол.США), 230,7 тис.т нафтопродуктів (98,5 млн.дол. США).

Давальницька сировина займає 74,7% обсягів імпорту, що складає 113,3 млн.дол. США. 87,0% обсягів цієї сировини складають енергетичні матеріали, нафта та продукти її перегонки, 5,6% - органічні хімічні сполуки, 2,9% - текстиль та вироби з текстилю, 1,4% - продукти неорганічної хімії та 1,1% - хутрова сировина.

Найбільші обсяги імпортних надходжень давальницької сировини отримано з Російської Федерації (92,1% обсягів давальницької сировини) та Німеччини (3,1%).

На продукцію, виготовлену з давальницької сировини, припадає 54,4% експортних поставок області. Вагомими залишаються поставки цієї продукції до Польщі (23,0%), Румунії (17,1%), Угорщини (15,8%), Туреччини (13,1%). У товарній структурі експорту продукції, виготовленої з давальницької сировини, провідне місце займають обсяги органічних хімічних сполук (66,1%), полімерних матеріалів, пластмас (22,2%) та енергетичних матеріалів, нафти і продуктів її перегонки (5,8%).

Підприємства з іноземними інвестиціями є важливим суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, який сприяє розвитку вітчизняного виробництва, створенню нових робочих місць, ефективному використанню ресурсної бази та надходженню додаткових коштів до державного бюджету. Черкащина серед областей України займає одне з провідних місць за обсягами інвестиційних внесків в економіку. Так, акціонерне товариство "Азот" провело приватизацію за допомогою корпорації "Термосинтекс" з Ліхтенштейном, яка внесла в статутний фонд 70 тис. \$ США, що склало 30 % від його обсягу. Компанія "Графія" з Німеччини виділила 5 млн. \$ США на реконструкцію обласної друкарні, внаслідок чого вона в тричі збільшила обсяг випуску продукції. Компанія "Матс" за рахунок інвестицій в сумі 3 млн. \$ США побудувала унікальний завод для переробки насіння кукурудзи і тепер належать до розряду найбільших в Україні постачальників якісних елітних

сортів кукурудзи. У вигляді сільгосптехніки на загальну суму 1221620 нім. марок зареєстровані інвестиції в спільне АПТП "Гірський Тікич" від німецького підприємства "Майсенер Ландвіршафтліж Бетайліг УНГС Гезеллшафт ГнбХ". Аамериканське підприємства "Dimeltol Internation Trading Inc" внесло інвестиції у вигляді обладнання для виробництва продуктів харчування на суму 1млн. \$ США в кооператив "Контакт". Українсько-польське спільне підприємство "Логос" зареєструвало іноземну інвестицію, як внесок громадянина Польщі пана Єжи Залжеєвськи до статутного фонду підприємства на суму 271100 \$ США.

Спільне українсько-польсько-американське підприємство "Італьяно в Україні лтд"отримало від громадянина СШААя платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку; - або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні бартерних операцій з нерезидентами вважається дата події, що відбулася першою: - або дата оформлення вивізної (експортної) митної декларації, що засвідчує вивезення товарів платником податку, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт надання товарів (робіт, послуг) нерезиденту; - або дата оформлення ввізної (імпоротної) митної декларації, що засвідчує одержання товарів платником податку, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання товарів (робіт, послуг)платником податку.

При цьому слід мати на увазі, що згідно Податкового кодексу України у разі вивезення (експорту) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України шляхом бартерних операцій сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), на збільшення податкового кредиту не відноситься.

Висновок до розділу III. Підсумовуючи все вище сказане та

проаналізувавши всі проблеми розвитку операцій з давальницькою сировиною, можна відмітити, що первісною проблемою є колізійність законодавства.

Тобто, в першу чергу треба привести законодавчі акти по даному питанню до єдиного порядку або, що вважаю кращим варіантом, розроблення нового нормативного документа, який би враховував би одночасно всі нюанси, що виникають під час проведення операцій з давальницькою сировиною, а також містив би роз'яснення по них.

Даний законодавчий акт має містити як особливості митного регулювання, так і особливості податкового і бухгалтерського обліку, а також принципи оподаткування всіма податками, що передбачаються згідно з вимог чинного законодавства.

Така систематизація дозволила б полегшити роботу по оподаткуванню операцій з давальницькою сировиною як митними, так і податковими органами, а також ввела б чітке поняття ведення даного виду діяльності на всіх його етапах для підприємців.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, підсумком роботи є теоретичне обґрунтування та вирішення наукового-практичного завдання щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною та вдосконалення на цій основі організації та методики їх обліку та аналізу. Дослідження операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності проводилося у розрізі теоретико-методичних засад їх митного регулювання, аналізу проведених операцій за 2007-2009 роках, основних напрямків покращення проведення таких операцій.

Державне регулювання проведення операцій з давальницькою сировиною базується, в першу чергу, на:

- запровадження обліку та реєстрації окремих контрактів;
- ліцензування та квотування;
- застосування до порушників законодавства про зовнішньоекономічну діяльність режиму індивідуального ліцензування;
- встановлення нормативів терміну переробки сировини;
- обмеження мінімальної питомої ваги сировини у загальній вартості продукту після переробки;
- тимчасові обмеження на вивезення (ввезення) окремих видів сировини.

Проаналізовані показники по проведених операціях з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності можна зробити висновок, що не можливо виділити чіткої тенденції у їх розвитку в 2010-2011 роки. Так, якщо у 2011 році відбулося їх збільшення до, то у 2012 році відбулося, хоча і незначне, але зниження. Така ситуація є відмінною від ситуації в загальній структурі зовнішньоторговельних операцій, оскільки обсяги останніх зростали в кожному з досліджуваних періодів порівняно з попередніми. Також можна сказати, що питома вага операцій з давальницькою сировиною у загальній структурі експорту та імпорту на сучасному етапі є незначною і має тенденцію до зниження.

Розглядаючи оподаткування операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності, приходимо висновку, що збільшується розміри готової продукції, яка реалізується на митній території України. Про це вказують зниження обсягів умовних нарахувань митних платежів з 1634,2 млн. грн у 2010 році до 1387,9 млн. грн у 2011 році на фоні зростання їх загальних сум та збільшення кількості непогашених векселів у кожному з періодів.

На основі проаналізованих показників, наданих Чернівецькою митницею, можна відмітити, що як у 2010 р., так і в 2011 р. кількість підприємств-суб'єктів ЗЕД, що проводили операції з давальницькою сировиною на території м. Чернівці та області була однаковою (11 шт.), хоча дещо змінилася якісна складова.

Також слід відмітити, що на фоні зменшення обсягів імпортованої продукції у 2012 р. з 19000,3 тис. дол до 18554,3 тис. дол порівняно з попереднім періодом, відбулося зростання обсягів експорту готової продукції, виготовленої з неї з 25947,9 тис. дол до 28621,5 тис. дол. Тобто можна сказати, що знизилась питома вага продукції, яка реалізовується на митній території України, а не вивозиться за її межі. Необхідно зазначити факт зростання показника співвідношення експорту готової продукції до імпорту давальницької сировини для її виробництва до рівня 1,5 у 2011 році. Факт такого збільшення, як і в розглянутій вище ситуації, вказує на збільшення частки вивезеної готової продукції у загальній структурі готової продукції виготовленої з давальницької сировини.

Скорочення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності відбулося у 2011 р., при чому зниження по експорту готової продукції перевищує зниження по імпорту давальницької сировини. Склалась досить цікава ситуація, оскільки, незважаючи, на вказане вище зменшення, по чисельності експортних операцій готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Чернівецької області, відбулося зростання обсягів вивезеної продукції. Цей факт можна пояснити лише зростанням вартості поставок готової продукції до

країни-замовника.

Регулювання операцій з давальницькою сировиною передбачає врахування низки нюансів, які можуть виникнути на кожному з етапів руху давальницької сировини, від поставки замовнику такої сировини до отримання від нього готової продукції.

Серед особливостей оподаткування та обліку операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності, вирішення проблемності яких, є основною перспективою розвитку таких операцій у зовнішньоекономічній діяльності, є наступні:

- нарахування та сплата податку на додану вартості;
- дії з відходами від переробки давальницької сировини;
- використання власних матеріалів у процесі переробки давальницької сировини;
- бартерні розрахунки по операціям з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності;
- передача готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, не первісному замовнику.

Проаналізувавши всі проблеми розвитку операцій з давальницькою сировиною, можна відмітити, що первісною проблемою є колізійність законодавства.

Тобто, в першу чергу треба привести законодавчі акти по даному питанню до єдиного порядку або, що вважаю кращим варіантом, розроблення нового нормативного документа, який би враховував би одночасно всі нюанси, що виникають під час проведення операцій з давальницькою сировиною, а також містив би роз'яснення по них. Систематизація особливостей митного регулювання та податкового і бухгалтерського обліку, а також принципів оподаткування всіма податками, що передбачаються згідно з вимог чинного законодавства, дозволила б полегшити роботу по оподаткуванню операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності як митними, так і податковими органами, а також ввела б чітке поняття ведення даного виду

діяльності на всіх його етапах для підприємців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996р. – К.: Офіційне видавництво Верховної Ради України, 1996. – 115с.
2. Митний кодекс України: Прийнятий від 13 березня 2012 р. – К.: Атіка, 2012.– 160 с.
3. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 г. – 2856-VI від 23.12.2010, ВВР, 2011, № 29, ст.272. [<http://www.zakon.ua>].
4. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 15.05.95 №327/95-ВР із змінами і доповненнями // [<http://www.zakon.ua>].
5. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.91р. №959-XII із змінами і доповненнями // [<http://www.zakon.ua>].
6. Про держане регулювання імпорту сільськогосподарської продукції: Закон України від 17.07.97 р. №468/97-ВР із змінами і доповненнями // [<http://www.zakon.ua>].
7. Про тимчасове обмеження вивезення давальницької сировини дня вироблення окремих видів готової продукції: від 30.11.96 р. №1429 із змінами і доповненнями / Кабінет Міністрів України, Постанова // [<http://www.zakon.ua>].
8. Про призупинення приймання та переробки давальницької сировини для виробництва спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів та про порядок обкладання їх акцизним збором: від 01.08.96 р №882 із змінами і доповненнями / Кабінет Міністрів України, Постанова // [<http://www.zakon.ua>].
9. Про тимчасове обмеження вивезення брухту та відходів чорних і кольорових металів, які використовуються в операціях з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: від 10.07.98 р №1049 із змінами і доповненнями / Кабінет Міністрів України, Постанова //

[\[http://www.zakon.ua\]](http://www.zakon.ua).

10. Про порядок обліку (реєстрації) зовнішньоекономічних контрактів, предметом яких є операції з давальницькою сировиною українського замовника, коли контрактом передбачена реалізація готової продукції в країні виконавця або вивезення її до іншої країни: від 16.03.06 р. №98 / Міністерство економіки України, Наказ // [\[http://www.zakon.ua\]](http://www.zakon.ua).

11. Про затвердження Змін до Порядку видачі, обліку, відстрочення та оплати (погашення) векселя (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності при здійсненні операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: від 23.03.06 р. №88 / Державна податкова адміністрація України, Наказ // [\[http://www.zakon.ua\]](http://www.zakon.ua).

12. Про затвердження Порядку застосування митних режимів переробки на митній території України та переробки за межами митної території України: від 13.09.03 р. №609 із змінами і доповненнями / Державна митна служба України, Наказ // [\[http://www.zakon.ua\]](http://www.zakon.ua).

13. Голов С. Облік зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною / С. Голов // Фінансова консультація. - 2000. - №2. - С.5-9.

14. Губський Б. Концепція реформування податкової системи України / Б. Губський, В. Альошин, І. Белоусова // Голос України. - 14.03.2000. - Дод. - С. 1 - 5.

15. Захарко М. Нерезидентам-замовникам — необхідно буде реєструвати представництва / М. Захарко // Галицькі контракти. - 2000. - №33. - С. 56 - 59.

16. Виробники продукції з давальницької сировини // Вісник податкової служби. - 2000. - №34. - С. 40- 42.

17. Послуги з переробки давальницької сировини // Вісник податкової служби.— 2000. - №33. - С. 22 - 25.

18. Розрахунки з векселями // Вісник податкової служби. - 2000. - №24. - С. 28 - 31.

19. Митні збори при ввезенні давальницької сировини // Вісник податкової служби. - 2000. - №37.-С. 5 - 8.

20. Продукцію виготовлено іноземними виробниками з давальницької сировини // Вісник податкової служби. - 2000.- №2. -С. 19 - 21.
21. Давльницька сировина (запитання і відповіді) // Вісник податкової служби. - 2000. - №15. - С. 31 - 38.
22. Онишко Д. Облік операцій з давальницькою сировиною в ЗЕД / Д. Онишко // Все про бухгалтерський облік. - 2000. -№84. - С.3-7.
23. Папаїка О. Давальницька - не означає безкоштовно / О. Папаїка // Вісник податкової служби. - 2000. - №10. - С.32 - 34.
24. Смеян Ю. Давальницька сировина. Консультації / Ю. Смеян // Галицькі контракти. - 2000.- №42.- С.58-77.
25. Давальницькі операції // Податки та бухгалтерський облік. - 2012 - №13 – С. 6 – 40.
26. Підсумки роботи митних органів у 2006 році: Інформаційно-аналітичний збірник. – К.: ДМСУ, 2007.
27. Підсумки роботи митних органів України у 2007 році: Інформаційно-аналітичний збірник. – К.: ДМСУ, 2008.
28. Підсумки роботи митних органів України у 2008 році: Інформаційно-аналітичний збірник. – К.: ДМСУ, 2009.
29. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [<http://www.statistics.gov.ua>].
30. Офіційний сайт Державної митної служби України [<http://www.customs.gov.ua>].
31. Офіційний сайт Кабінету міністрів України [<http://www.kmu.gov.ua>].
32. Офіційний сайт Верховної Ради України [<http://www.rada.gov.ua>].
33. Офіційний сайт законодавчої бази України [<http://www.zakon.ua>].
34. Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України [<http://www.sta.gov.ua>].
35. Офіційний сайт ВТО в Україні [<http://wto.in.ua>].
36. Офіційний сайт Міністерства економіки України [<http://www.me.gov.ua>].
37. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [<http://www.minfin.gov.ua>].

