

УДК 657.6:658.6+339.5

Костюк Уляна Зіновіївна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу*

Kostyuk Ulyana

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas
ORCID: 0000-0001-8826-8084*

Хома Світлана Василівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу*

Khoma Svitlana

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas
ORCID: 0000-0003-0972-4219*

**ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА
ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ, ОТРИМАНИХ ВІД НЕРЕЗИДЕНТА
PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF SERVICES
RECEIVED FROM A NON-RESIDENT**

***Анотація.** Вступ. Дослідження присвячене вивченню особливостей
обліку та оподаткування імпорту послуг. Актуальність дослідження*

зумовлена змінами податкового законодавства, що пов'язане з введенням воєнного стану в Україні.

Мета статті – дослідження проблем відображення в бухгалтерському обліку та оподаткування податком на додану вартість, податком на доходи нерезидента операцій з імпорту послуг з метою достовірного представлення їх у звітності.

Для досягнення мети в процесі дослідження виконані такі завдання: розглянуто особливості документування операцій з імпорту послуг; показано особливості нарахування та відображення в обліку податку на додану вартість, податку на доходи нерезидентів при імпорті послуг; проаналізовано валютний нагляд за такими операціями; розглянуто основні бухгалтерські проведення різних ситуацій при імпорті послуг.

Методи дослідження. В ході дослідження використані загальнонаукові методи пізнання: аналіз нормативної бази та професійної літератури визначає особливості обліку та оподаткування імпорту послуг; синтез інформації дозволив провести систематизацію матеріалу; групування дозволило презентувати досліджений матеріал в послідовному та систематизованому вигляді.

Результат дослідження дозволив показати особливості обліку та нарахування податку на додану вартість, податку на доходи нерезидентів, із врахуванням законодавчих змін щодо оподаткування підприємств України в умовах воєнного стану. Показано, що імпортні операції з отримання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20%, або в окремих випадках 7%, і формують можливість відшкодування сплаченої суми для зареєстрованих платників; особливості нарахування податку на доходи нерезидентів. При цьому зазначено особливості облікового процесу та документування. Практичне значення дослідження полягає в можливості його використання спеціалістами з

бухгалтерського обліку в Україні, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю.

Ключові слова: бухгалтерський облік, послуга, імпорт, оподаткування, податок на додану вартість, податок на доходи нерезидентів, валютний нагляд.

Summary. *Introduction. The present study is devoted to examining the particularities of accounting and taxation of services imports. The relevance of this study is attributable to changes in tax legislation related to the introduction of martial law in Ukraine.*

Purpose. The purpose of the article is to study the accounting and taxation of value-added and non-resident income tax on the import of services with a view to their accurate presentation in the reports.

To this end, the study undertakes the following tasks: first, the author examines the peculiarities of documenting transactions on the import of services; second, the author shows the peculiarities of accrual and accounting for value-added tax and non-resident income tax on the import of services; third, the study analyzes currency supervision of such transactions; and fourth, the study considers the main accounting entries in various situations when importing services.

Materials and methods. The study used general scientific methods of cognition: the analysis of the regulatory framework and professional literature determines the peculiarities of accounting and taxation of imports of services; synthesis of information allowed for the systematization of the material; grouping allowed for the presentation of the studied material consistently and systematically.

Results. The study results allowed us to show the peculiarities of accounting and accrual of value-added and non-resident income tax, taking into account legislative changes in the taxation of Ukrainian enterprises under martial law. It

is shown that import operations for services, the place of supply of which is located in the customs territory of Ukraine, are subject to value-added tax at a rate of 20%, or in some cases 7%, and form the possibility of refunding the amount paid for registered taxpayers; the peculiarities of calculating non-resident income tax. At the same time, the peculiarities of the accounting process and documentation are noted. The study's practical significance lies in the possibility of its use by accounting professionals in Ukraine engaged in foreign economic activity.

Key words: *accounting, service, import, taxation, value-added tax, non-resident income tax, currency supervision.*

Постановка проблеми. Сучасна економіка все більше орієнтується на послуги, такі як ІТ, фінансові, маркетингові, консалтингові, транспортні, які часто надаються в рамках міжнародної співпраці, що призводить до зростання міжнародної торгівлі послугами.

В Україні правила обліку, оподаткування імпорту послуг та валютного регулювання, часто змінюються. Правильний облік і оптимізація оподаткування імпорту послуг дозволяють підприємствам зменшувати витрати, підвищуючи їхню конкурентоспроможність, забезпечують прозорість і законність таких операцій.

Таким чином, дослідження обліку і оподаткування імпорту послуг є критично важливим для забезпечення ефективного функціонування бізнесу в умовах глобалізації, відповідності законодавству, оптимізації податкових витрат та підтримки стабільного економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У період воєнного стану в Україні особливості оподаткування зовнішньоекономічних операцій стали предметом дослідження багатьох науковців та експертів. Приварниковою І.Ю. описано моделі та специфіку здійснення експортно-імпортних операцій у сфері послуг в Україні [1]. Плекан М.В. та Мартинюк В.П.

аналізували практичні аспекти обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій під час воєнного стану, розглядаючи зміни в законодавстві та їхній вплив на діяльність підприємств [2]. Чік М.Ю. та Бойко Р.В. досліджували питання оподаткування та банківського регулювання операцій у зовнішньоекономічній діяльності під час воєнного стану, підкреслюючи важливість правильної організації системи оподаткування для ефективного здійснення ЗЕД [3]. Болдовська К.П., Ткаль Я.С., Гузь М.М. вивчали особливості обліку податку на додану вартість з експортно-імпортних операцій [4]. Увага приділена в основному відображенню в обліку та оподаткуванню імпортних операцій, пов'язаних з отриманням товарно-матеріальних цінностей, а імпорт послуг потребує подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті – дослідження проблем відображення в бухгалтерському обліку та оподаткування податком на додану вартість, податком на доходи нерезидента операцій з імпорту послуг з метою достовірного представлення їх у звітності.

Виклад основного матеріалу. Співпраця з нерезидентами часто є вимушеним кроком для вітчизняних компаній через відставання з технологічного боку нашого виробництва від іноземного. Тому час від часу доводиться співпрацювати з іноземцями та придбавати у них не тільки товари, але й послуги. Отримання послуг від нерезидента відрізняється від співпраці з вітчизняними підприємствами.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» до видів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), які провадять в Україні суб'єкти цієї діяльності, належить, у тому числі, надання послуг нерезидентами суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України. До переліку таких послуг входять: виробничі, транспортно-експедиційні, страхові, консультаційні, маркетингові, експортні, управлінські, облікові, аудиторські, юридичні та інші, що не заборонені законами України [5].

При здійсненні ЗЕД не вимагається отримання будь-яких дозволів. Всі юридичні особи мають право здійснювати ЗЕД з імпорту послуг відповідно до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи. Тобто єдиною вимогою для доступу до ЗЕД є наявність інформації у статутному документі (статуті, засновницькому договорі) щодо провадження юридичною особою ЗЕД. Окремого КВЕД для здійснення ЗЕД немає, тому при реєстрації юридичної особи у заяві не треба зазначати спеціальний КВЕД для ЗЕД діяльності [6].

Постачання послуг нерезидентом резиденту – суб'єкту ЗЕД слід оформляти зовнішньоекономічним договором. Відповідно до ст. 6 Закону про ЗЕД такий договір (контракт) укладається у простій письмовій формі або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом [5].

Особливо важливим є документальне підтвердження операцій отримання послуг від нерезидента. Належне документальне підтвердження операцій з отримання послуг важливе з таких причин: такі операції можуть підлягати банківському нагляду щодо дотримання граничних строків розрахунків та обов'язковому банківському фінмоніторингу. Документи мають відповідати вимогам до оформлення первинних документів, щоб мати право відобразити такі операції в бухгалтерському та податковому обліку.

З метою уникнення штрафних санкцій необхідно слідкувати за строками розрахунків та виконання зобов'язань за контрактом. Граничні строки розрахунків відповідно до Постанови НБУ №18 за операціями з імпорту послуг становлять 180 календарних днів та застосовуються до операцій, здійснених з 05 квітня 2022 року [7].

Даний строк у розрізі імпорту послуг розпочинається з моменту підписання акту приймання-передачі послуг або рахунку (інвойсу). Тому у випадку, якщо планується надання послуги протягом 6 місяців, і потім

здійснювати оплату, строк буде починати рахуватися з моменту підписання акту приймання-передачі або інвойсу, а не дати підписання договору.

Обмеження за термінами повернення валютної виручки не поширюється на імпорт послуг, якщо сума операції (в еквіваленті по курсу НБУ на дату здійснення операції) є меншою 400 000 грн, крім дроблення операцій з імпорту.

З урахуванням п. 9 Інструкції № 7 банк завершує валютний нагляд за дотриманням розрахунків у іноземній валюті в разі імпорту послуг після пред'явлення резидентом акту, рахунку (інвойсу) або іншого документа, який згідно з умовами договору засвідчує надання нерезидентом послуг [8].

Тому банки прискіпливо і в деталях розглядають факт документального підтвердження імпорту послуг.

На відміну від імпорту товарів, операції з імпорту послуг митною декларацією не оформляється. У такому випадку, крім договору, оформляється двосторонній акт про надання послуг (виконання робіт). Затвердженої форми такого акта немає. Щоб цей документ міг виконувати функції первинного, він повинен відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]. Зазвичай акт про надання послуг у сфері ЗЕД оформляють (як і відповідний договір) двома мовами – українською та мовою країни нерезидента (або англійською).

Досить часто виникає запитання: чи може рахунок-фактура (інвойс) нерезидента слугувати первинним документом у бухобліку за відсутності складеного акту наданих послуг та письмового договору. Закон про бухоблік [9] не забороняє укладати договори про імпорт послуг із нерезидентом через виставлення рахунка (інвойсу). Мінфін України у своєму листі від 16.02.17 р. № 31-11410-06-5/4339 визнає рахунок (інвойс) тільки в разі його оплати. У зв'язку зі змінами до Закону про бухоблік [9] при імпорті послуг інвойс можна вважати первинним документом. Тобто

можна визнавати рахунок (інвойс) первинним документом тільки після фактичного надання послуг та його оплати.

Ризиками використання інвойсу є:

- можливі спори стосовно умов постачання, та результату надання послуг;
- відсутня відповідальність за порушення умов договору;
- невизначеність щодо застосування права країни при судовому спорі;
- невизначений обсяг наданих послуг [6].

Тож доцільно в тексті самого рахунку зробити вказівку, що він одночасно є актом наданих послуг, і його оплата свідчить про такий факт. Документами, що підтверджують оплату, можуть бути платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку та ін. Інвойс може бути складений як в паперовій, так і в електронній формі, та всі істотні умови договору. Якщо виконати зазначені умови, тоді немає потреби в складанні акту приймання-передачу з метою відображення в бухобліку операцій з отримання послуг.

Отже, для імпорту послуг у ЗЕД, не є обов'язковим укладання контракту, оскільки виставлення інвойсу за надані послуги буде достатнім на підтвердження існування договірних відносин. Але інвойс більше підходить для несистемних або одноразових послуг, а у випадку надання нерезидентом послуг на постійній основі найкращим варіантом є укладання класичного контракту із зазначенням права, яке регулює відносини між сторонами, способи вирішення суперечок, результат наданих послуг та порядок взаєморозрахунків [6].

При отриманні послуг від юридичних осіб – нерезидентів завжди актуальним є питання правильного оподатковування таких операцій.

Щодо оподаткування ПДВ, то всі суб'єкти господарювання, як юридичні так і фізичні особи підприємці, як платники ПДВ так і неплатники ПДВ, з метою нарахування ПДВ є особами, які відповідальні за нарахування

та сплату ПДВ до бюджету, при отриманні послуг від нерезидентів, які не зареєстровані платниками ПДВ. (ст. 182 ПКУ, та згідно роз'яснення в «ЗІР» за категорією 101.20). Оподатковуються чи не оподатковуються ПДВ такі операції залежить саме від місця їх постачання. ПДВ обкладають послуги, які постачають на території України (пп. "б" п. 185.1 ПКУ). Правила визначення місця постачання послуг прописано в п.п. 186.2—186.4 ПКУ [10].

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку або за ставкою 7 % для послуг (абзаци четвертий – шостий пп. 193.1 «в» ПКУ). При цьому отримувач послуг – платник податку у порядку, складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку. Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (пп. 208.2 ПКУ) [10].

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника податку, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов'язань декларації за відповідний звітний період (пп. 208.3 ПКУ).

Неплатники ПДВ не зобов'язані виписувати податкову накладну та реєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних. Відповідно вони, звісно, не мають права на податковий кредит, але мають обов'язок відзвітувати з нарахування і сплати ПДВ за свого контрагента нерезидента. Є для цього спеціальна звітність – розрахунок податкових зобов'язань нарахованих отримувачем послуг неплатником ПДВ. Подають його окремо, без декларації з ПДВ, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця в якому були придбані послуги у нерезидента. Нарахована у розрахунку сума ПДВ підлягає сплаті до

бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем 20 денного строку (п. 203.1, 203.2 ст. 203 ПКУ [10].

При виплаті доходу юрособі-нерезиденту виникає обов'язок утримати податок на доходи нерезидента. Загальноєкономічна назва цього податку – податок на репатріацію. Цей податок не виділений ні серед загальнодержавних, ні серед місцевих податків і зборів, перелік яких є у ПКУ. Він розглядається як частина податку на прибуток. Але повинні його утримати і сплатити до бюджету як платники податку на прибуток, так і неплатники, тобто усі хто виплачує доходи нерезиденту, крім звичайних фізичних осіб.

Формально платником податку на репатріацію вважається нерезидент, що є юрособою. Проте він сплачує податок не сам. За нього це робить резидент України, який виплачує нерезиденту дохід. Однак сплачує він цей податок за рахунок доходу нерезидента, зменшуючи суму виплати на розмір податку, який він перераховує в бюджет одночасно з виплатою доходу (крім операції зі страхування/перестрахування, за якими податок з доходів нерезидентів сплачується за рахунок самої особи, яка проводить виплату доходу, пп. 141.4.5 ПКУ) [11].

В пп. 141.4.1 ПКУ вказано які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України оподатковуються. Тобто не всі доходи отримані нерезидентом на території України підлягають оподаткуванню, а тільки ті, які зазначені в п 141.4.1. ПКУ, а саме: проценти, дисконтні доходи; дивіденди, які сплачуються резидентом; роялті; фрахт та доходи від інжинірингу; лізингова/орендна плата,, а також інші доходи, виключний перелік яких зазначений в цьому пункті. Тому потрібно визначити, насамперед, які саме здійснюються виплати нерезиденту. І тут може бути два варіанти в залежності від того, чи такі доходи є в переліку доходів, зазначених в п.141.4.1 чи немає. Якщо таких доходів немає, то не оподатковуються, в цьому випадку доходи оподаткує нерезидент сам в своїй

країні. Якщо ж виплачуються доходи, які зазначені в переліку, то тут може бути знову два варіанти. Перший варіант: виплачуються доходи нерезиденту за мінусом податку (15%) і перераховується утриманий податок з нерезидента до бюджету. Другий варіант: виплачується повна сума доходу нерезиденту і нерезидент сам оподатковує такі доходи в своїй країні. Як правильно визначити на кому лежить обов'язок оподатковувати такі доходи, чи потрібно оподатковувати зображено на схемі (Рис. 1).

За міжнародними угодами ставка податку може бути зменшена або взагалі прибрана (обов'язок сплати податку покладено на нерезидента). В обох випадках нерезидент має надати довідку про свій резидентський статус щодо тої країни, з якою укладена така міжнародна угода (видають, як правило, податкові органи). При цьому довідка має бути обов'язково паперова.



Рис. 1. Схема оподаткування доходу нерезидента

Джерело: розроблено авторами

Можлива ситуація, коли підприємство розраховує отримати від нерезидента довідку про його резидентський статус і скористатися звільненням від оподаткування за міжнародним договором. При цьому

ймовірність отримання довідки є високою. Зобов'язання як такого перед бюджетом не виникає, так як резидент у зв'язку з такою ситуацією затримує виплату доходу нерезиденту. Можна говорити про непередбачене зобов'язання (п. 4 НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [12]). У проміжок часу від нарахування зобов'язання перед нерезидентом щодо його доходу до дати виплати такі зобов'язання можна обліковувати поза балансом на субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання».

У разі відсутності довідки від нерезидента на дату перерахування доходу нерезидентів слід відобразити зобов'язання перед бюджетом.

Основна ставка податку – 15%. Однак ще є ставки 0%, 4%, 5%, 6%, 12%, та 18%.

Податок слід сплатити в день виплати доходу нерезиденту. Враховуючи такий момент, що день утримання та день сплати можуть відрізнятися, то можуть виникнути курсові різниці між цими датами, які відображаються за НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [13] за субрахунками:

- 945 «Втрати від операційної курсової різниці» – зменшення вартості іноземної валюти в гривневій оцінці;

- 714 «Доходи від операційної курсової різниці» – збільшення вартості іноземної валюти в гривневій оцінці.

До платника, який виплатив доходи без утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидента вчасно і в повному обсязі, застосовують штраф (ст. 1251 ПКУ), пеня (пп. 129.1.4 ПКУ) і при цьому податок доведеться сплачувати у підвищеному розмірі (пп. 141.4.2 ПКУ) [10]:

Разом з тим, тимчасово, на період дії воєнного стану на території України, платник податку звільняється від нарахування та сплати штрафів у разі самостійного виправлення ним з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених статтею 50 ПКУ, помилок, що призвели до

заниження податкового зобов'язання. Отже, добровільне уточнення сплачених сум податку на прибуток з доходів нерезидентів дозволить бізнесу зменшити тягар сплати штрафів та пені.

Бухгалтерський облік при імпорті послуг суттєво не відрізняється від обліку аналогічних послуг між резидентами. Порядок відображення валютних операцій, пов'язаних з імпортуванням послуг від нерезидента в цілому аналогічний порядку обліку операцій з імпортом товарів.

У разі імпорту послуг їх оплачують в іноземній валюті. Таким чином, і в договорі, і в первинних документах (актах) вартість послуг виражають в іноземній валюті. В зв'язку з тим, що бухгалтерський облік в Україні ведуть у гривнях, фінзвітність складають у гривнях, операції в іноземній валюті потрібно перераховувати в гривні за нормами НП(С)БО 21.

Якщо послуги спершу отримують, а потім оплачують, то отримання послуг відображають на підставі акта приймання-передачі чи іншого подібного документа: Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» – вартість послуг у гривнях за валютним курсом на початок дня дати складання акта (п. 5 НП(С)БО 21) [13].

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 21 монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Заборгованість за кредитом субрахунку 632 є монетарною, оскільки погашатиметься коштами. Тому за цією заборгованістю на кожен дату балансу і на дату здійснення господарської операції (оплати) визначають курсову різницю, яку відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці») чи витрат (субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці») [п. 7, 8 НП(С)БО 21] [13].

Приклад 1. Підприємство – резидент України, платник ПДВ, отримало від нерезидента інжинірингові послуги на суму 1000 євро для використання під час будівництва. На дату акта курс НБУ – 42,1715 грн за 1 євро. На дату балансу після отримання послуги курс НБУ – 43,6855 грн за 1 євро. Курс НБУ на дату оплати – 43,1200 грн за 1 євро.

Таблиця 1

Бухгалтерський облік імпорту послуг на умовах наступної оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Отримано послуги за актом (1000 x 42,1715)	151	632	<u>1000 €</u> 42171,50
2.	На дату отримання послуги нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	644	641	8434,30
3.	Сплатили ПДВ	641	311	8434,30
4.	На підставі податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН, відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	8434,30
5.	Відображено курсові різниці на дату балансу $1000 \times (43,6855 - 42,1715) = 1514,00$ грн.	945	632	1514,00
6.	Утримано податок на репатріацію на дату оплати нерезиденту – ставка 15% ($1000\$ \times 0,15 \times 43,1200$)	632	641p	<u>150 €</u> 6468,00
7.	Перераховано податок на репатріацію до бюджету	641p	311	6468,00
8.	Перераховано оплату нерезиденту $((1000-150) \times 43,1200)$	632	312	<u>850 €</u> 36652,00
9.	Відображено курсову різницю на субрахунок 632 $43,6855 - 43,1200 \times 1000 = 565,50$ грн	632	714	565,50

Джерело: розроблено авторами

Якщо здійснюється попередня оплата за послуги, а потім їх отримання, то заборгованість за здійсненою попередньою оплатою (авансом) відображають за валютним курсом на початок дня дати сплати авансу [п. 6 НП(С)БО 21].

Така заборгованість є немонетарною, бо закриватиметься отриманими послугами, а не коштами. Тож курсові різниці на цю заборгованість не нараховують. Отримані послуги визначатимуть за курсом на дату отримання авансу, фактично в сумі заборгованості.

Приклад 2. Дані прикладу 1, але підприємство спершу сплачує за послуги: нерезидентів 850 євро, і 150 євро, у гривневому еквіваленті, перераховує до бюджету як податок на репатріацію. На дату попередньої оплати і перерахування податку на репатріацію курс НБУ – 41,3564 грн за 1 євро. Згодом підприємство отримало послуги за актом. На дату отримання (дату акта) курс НБУ – 42,1715 грн за 1 євро.

Таблиця 2

Бухгалтерський облік імпорту послуг на умовах попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Перераховано передоплату нерезидентів за мінусом податку на репатріацію(ставка -15%) (850 x 41,3564)	371	312	<u>850 €</u> 35152,94
2.	В день виплати доходу нерезиденту перераховано податок на репатріацію до бюджету – ставка 15% (150 x 41,3564)	641р	311	6203,46
3.	Відображено нарахування податку на репатріацію	371	641р	6203,46
4.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	644	641	8271,28
5.	Сплатили ПДВ	641	311	8271,28
6.	На підставі податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН, відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	8271,28
7.	Отримано послуги за актом (35152,94+6203,46)	151	632	<u>1000 €</u> 41356,40
8.	Зараховано заборгованість за передоплатою із зобов'язанням за отриманими послугами	632	371	<u>1000 €</u> 41356,40

Джерело: розроблено авторами

Приклад 3. Все те саме, що й у прикладі 1, але підприємство очікує довідку від нерезидента, так як між країнами є угода про усунення подвійного оподаткування (0% за міжнародною угодою).

Таблиця 3

Бухгалтерський облік імпорту послуг на умовах наступної оплати при наявності угоди про усунення подвійного оподаткування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	

1.	Отримано послуги за актом (1000 х 42,1715)	151	632	<u>1000 €</u> 42171,50
2.	На дату отримання послуги нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	644	641	8434,30
3.	Сплатили ПДВ	641	311	8434,30
4.	На підставі податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН, відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	8434,30
5	Відображено курсові різниці на дату балансу $1000 \times (43,6855 - 42,1715) = 1514,00$ грн.	945	632	1514,00
6	Відобразили поза балансом можливе зобов'язання зі сплати податку на репатріацію для випадку, якщо нерезидент не надасть довідку ($1000\$ \times 0,15 \times 43,1200$)	042		<u>150 €</u> 6468,00
7.	Перераховано оплату нерезиденту (1000 х 43,1200)	632	312	<u>1000 €</u> 43120,00
8	Знято з позабалансового рахунку можливе зобов'язання (опер. 6)		042	<u>150 €</u> 6468,00
9.	Відображено курсову різницю на субрахунку 632 $(43,6855 - 43,1200) \times 1000 = 565,50$ грн	632	714	565,50

Джерело: розроблено авторами

У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами й одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів виходячи з послідовності здійснення авансових платежів (п. 6 НП(С)БО 21).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищесказане, при імпорті послуг не є обов'язковим укладання контракту. Виставлення інвойсу за надані послуги достатньо для підтвердження існування договірних відносин. Інвойс більше підходить для разових послуг, а у випадку ж систематичного надання нерезидентом послуг доцільно все ж таки укладати контракт.

В статті розкрито теоретичні та практичні аспекти обліку та оподаткування послуг, отриманих від нерезидента. Зауважено, що при здійсненні таких операцій зареєстрованим платником ПДВ отримувач послуг може і не бути, але нарахувати і сплатити ПДВ зобов'язаний. Не всі

послуги оподатковуються ПДВ, а тільки ті, місцем постачання яких є митна територія України. Для обліку оподаткування ПДВ дуже важливим є документування операцій. Слід пам'ятати і про податок на доходи нерезидента, який декларується та сплачується особою, яка здійснює виплати доходу нерезиденту, враховуючи вимоги ПКУ і міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

За період дії воєнного стану відбулися зміни в законодавстві: внесено зміни щодо строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями та валютного нагляду.

Також важливим є врахування періоду настання облікових подій, що пов'язані із отриманням послуг, сплатою коштів за них, особливості обліку курсових різниць, валютний нагляд тощо.

Важливо стежити за актуальними змінами в законодавстві та своєчасно їх впроваджувати в облікову практику підприємства. Правильне відображення таких операцій в обліку та звітності допоможе уникнути штрафних санкцій.

Література

1. Приварникова І.Ю. Специфіка експортно-імпортних операцій у сфері послуг. *Менеджмент та підприємництво: тренди розвитку*. 2024. Вип. 1(27). URL: <https://management-journal.org.ua/index.php/journal/article/view/491/259> (дата звернення: 21.01.2025).
2. Плекан М.В., Мартинюк В.П. Особливості обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 45. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1932/1860> (дата звернення: 21.01.2025).
3. Чік М.Ю., Бойко Р.В. Особливості оподаткування та банківського

регулювання операцій у зовнішньоекономічній діяльності в умовах воєнного стану. *Економічний вісник Дніпровської політехніки*. 2024. № 3. С. 81-88. URL: https://ev.nmu.org.ua/docs/2024/3/EV20243_081-088.pdf (дата звернення: 21.01.2025).

4. Болдовська К.П., Ткаль Я.С., Гузь М.М. Особливості нарахування та обліку податку на додану вартість за експортними та імпортованими операціями суб'єктів господарювання. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 46. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-5>.

5. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.91 р. № 959-XII. Дата оновлення: 26.12.2024. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 29. Ст. 377. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 16.01.2025).

6. Цуркан О. Надання юридичними особами послуг нерезидентам: умови, податки, звітність. *Платформа ЛІГА:ЗАКОН*. 06.07.2022. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/212350_nadannya-yuridichnimi-osobami-poslug-nerezidentam-umovi-podatki-zvtnst (дата звернення: 21.01.2025).

7. Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану: Постанова Правління Національного банку України від 24.02.2022 р. №18. Дата оновлення: 21.12.2024. *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text> (дата звернення: 21.01.2025).

8. Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів: Постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 № 7 Дата оновлення: 26.11.2022. *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text> (дата звернення: 21.01.2025).

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024.

Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 21.01.2025).

10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.01.2025. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13- 14, № 15-16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10662> (дата звернення: 20.01.2025).

11. Онищенко В. Податок на репатріацію: хто та коли його сплачує. *Головбух*. 2024. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7529-buhoblk-podatku-na-repatratsu> (дата звернення: 17.01.2025).

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. Дата оновлення: 03.11.2020. *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 17.01.2025).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. Дата оновлення: 05.11.2024. *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 17.01.2025).

References

1. Pryvarnykova I.Iu. (2024). Spetsyfyka eksportno-importnykh operatsii u sferi posluh [Specifics of export-import operations in the service sector]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo: trendy rozvytku*. no. 1(27). URL: <https://management-journal.org.ua/index.php/journal/article/view/491/259> [in Ukrainian].

2. Plekan M.V., Martyniuk V.P. (2022). Osoblyvosti obliku ta

opodatkuvannia eksportno-importnykh operatsii v umovakh viiny [Peculiarities of accounting and taxation of export-import operations in wartime conditions]. *Ekonomika ta suspilstvo*. no. 45. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1932/1860> [in Ukrainian].

3. Chik M.Iu., Boiko R.V. (2024). Osoblyvosti opodatkuvannia ta bankivskoho rehuliuвання operatsii u zovnishnoekonomichnii diialnosti v umovakh voiennoho stanu [Peculiarities of taxation and banking regulation of transactions in foreign economic activity under martial law]. *Ekonomichnyi visnyk Dniprovskoi politekhniki*. no. 3. pp. 81-88. URL: https://ev.nmu.org.ua/docs/2024/3/EV20243_081-088.pdf [in Ukrainian].

4. Boldovska K.P., Tkali Ya.S., Huz M.M. (2022). Osoblyvosti narahuvannia ta obliku podatku na dodanu vartist za eksportnymy ta importnymy operatsiiamy subiektiv hospodariuvannia [Peculiarities of calculating and accounting for value added tax on export and import operations of business entities]. *Ekonomika ta suspilstvo*. no. 46. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-5> [in Ukrainian].

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991). The Law of Ukraine "Pro zovnishnoekonomichnu diialnist" [About foreign economic activity]. no. № 959-XII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> [in Ukrainian].

6. Tsurkan O. (2022). Nadannia yurydychnymy osobamy posluh nerezydentam: umovy, podatky, zvitnist [Provision of services by legal entities to non-residents: conditions, taxes, reporting]. *Platforma LIGA:ZAKON*. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/212350_nadannya-yuridichnimi-osobami-poslug-nerezidentam-umovi-podatki-zvtnst [in Ukrainian].

7. Pro robotu bankivskoi systemy v period zaprovadzhennia voiennoho stanu [About the operation of the banking system during the introduction of martial law]: Postanova pravlinnia Natsionalnoho banku Ukrainy vid 24.02.2022

r. no.18. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0018500-22#Text> [in Ukrainian].

8. Instruktsiia pro poriadok valiutnoho nahliadu bankiv za dotrymanniam rezydentamy hranychnykh strokiv rozrakhunkiv za operatsiiamy z eksportu ta importu tovariv [Instructions on the procedure for currency supervision of banks on compliance by residents with settlement deadlines for operations on the export and import of goods]: Postanova Pravlinnia Natsionalnoho banku Ukrainy vid 02.01.2019 r. no. 7. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text> [in Ukrainian].

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999). The Law of Ukraine "Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" [About accounting and financial reporting in Ukraine]. no. 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovyj kodeks Ukrajiny [The Tax Code of Ukraine]. no. 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10662> [in Ukrainian].

11. Onyshchenko V. (2024). Podatok na repatriatsiiu: khto ta koly yoho splachuie [Repatriation tax: who pays it and when]. *Holovbukh*. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7529-buhoblk-podatku-na-repatratsyu> [in Ukrainian].

12. Ministry of Finance of Ukraine (2000). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 11 "Zoboviazannia [Obligation]". Kyiv, no. 20. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> [in Ukrainian].

13. Ministry of Finance of Ukraine (2000). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 21 "Vplyv zmin valiutnykh kursiv [The impact of changes in exchange rates]". Kyiv, No. 193. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> [in Ukrainian].