

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ПДВ НА ОПЕРАЦІЇ З ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Ю. В. Золотницька

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту*

Постановка проблеми та аналіз останніх досліджень. Зручне геостратегічне розташування України між Європою та Центральною Азією дозволяє мати потенційно високий транзитний коефіцієнт. Проте в умовах недостатньої розвиненості транспортної і логістичної інфраструктури продуктивність і ефективність транспортного комплексу країни знижується. На сьогодні до основних проблем транспортної галузі України можна віднести відносну закритість ринку транспортних послуг, його високу тінізацію, відсутність дієвих інструментів залучення приватного капіталу тощо. Все це відбувається на тлі недосконалої та нестабільної законодавчої бази, в тому числі податкової.

Оподаткування є значним важелем впливу держави на розвиток будь-якої галузі, зокрема транспортної. З прийняттям Податкового Кодексу України [7] відбувся ряд змін стосовно принципів нарахування податків та подання податкової звітності, що має безпосередній вплив на діяльність транспортних підприємств.

Роль фіскальної та стимулюючої функцій податкової політики транспортного комплексу України досліджували українські вчені: В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Сугорміна, В.М. Федосов, Л.М. Шаблиста, Ф.О. Ярошенко та інші. Проблеми транспортної політики України у залізничній та автомобільній галузях та перспективи розвитку даних підприємств досліджували М.Н. Бідняк, В.В. Біліченко, О.П. Левченко, Н.М. Левчук, Л.Г. Харсун, В.Г. Шинкаренко та інші. Проте останні законодавчі податкові нововведення потребують додаткових досліджень з метою визначення їх впливу на діяльність транспортних підприємств.

Основний матеріал. Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, низкою Законів України [1-5], транспортними кодексами, статутами, а також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Транспортно-експедиторська діяльність — підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів. Зазначена діяльність здійснюється суб'єктами господарювання різних форм власності, які для виконання доручень клієнтів чи відповідно до технологій роботи можуть мати: склади, різні види транспортних засобів, контейнери, виробничі приміщення тощо. Експедитори для виконання доручень клієнтів можуть

укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України [5].

Транспортно-експедиторську діяльність можуть здійснювати як спеціалізовані підприємства (організації), так і інші суб'єкти господарювання.

Об'єктом оподаткування ПДВ є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України та операції постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [п. 185.1, 7].

Визнання податкових зобов'язань з ПДВ здійснюється за першою подією: зарахування коштів від замовника на банківський рахунок платника податку, або отримання відповідних видаткових документів (в т.ч. митної декларації) або акту виконаних робіт.

Базою оподаткування операцій з постачання транспортно-експедиторських послуг є їх договірна вартість, яка є не нижчою звичайної ціни, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів.

Згідно з пп. «а» пп. 195.1.3 ПКУ міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою. При цьому міжнародним перевезенням вважається перевезення, що здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом [7]. Положення ПКУ не містять визначення поняття «єдиний міжнародний перевізний документ».

Разом з тим, відповідно до ст. 9 Закону № 1955 факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

Такими документами можуть бути:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- інші документи, визначені законами України.

Тобто, під єдиним міжнародним перевізним документом маються на увазі документи, складені мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту.

Транспортно-експедиційна послуга — робота, безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів за договором транспортного експедирування. Отже, сфера діяльності транспортних агентів включає такі види перевезень, як *експорт* з України, *імпорт* в Україну, *транзит* територією України та територією інших держав, *внутрішні перевезення* територією України [5].

Згідно з КВЕД, транспортно-експедиційні послуги (код 63.4) розглядаються як допоміжні транспортним послугам. Економічні та правові основи діяльності у сфері ЗЕД, у т.ч. й у сфері транспортно-експедиційної діяльності, в Україні регламентовані Законом «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2]. Експедитори надають клієнтам різнопланові послуги, до яких, зокрема, належать і роботи з ведення обліку вантажів, оформлення товарно-транспортної документації та її розсилання за призначенням.

Під об'єкт обкладення ПДВ підпадають тільки ті послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України. Причому для транспортно-експедиторських послуг визначено, що місце постачання таких послуг визначається за місцем, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання (або, в разі відсутності такого місця, — за місцем постійного чи переважного його проживання), тобто за місцезнаходженням отримувача.

Отже, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються замовнику-резиденту, то такі послуги підлягають обкладенню ПДВ на загальних підставах за основною ставкою 20% (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом такі послуги надаються). І тільки у протилежному випадку (коли подібні послуги поставляються замовнику-нерезиденту) транспортно-експедиторські послуги не підпадають під об'єкт обкладення ПДВ.

У разі отримання від нерезидента послуги постачання замовник-резидент повинен враховувати правила ст. 208 ПКУ. А саме, виписати за такими послугами податкову накладну в одному примірнику, включивши суму нарахованого ПДВ до складу своїх податкових зобов'язань. При цьому базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість послуг, що перераховується в національну валюту за курсом НБУ на день виникнення податкових зобов'язань (тобто на дату першої з подій, що відбулися) [7].

У наступному звітному періоді на підставі цієї ж податкової накладної замовник-резидент (платник ПДВ) має право суму такого ПДВ включити до податкового кредиту (*пп. 198.2, 201.12, 208.2 ПКУ*).

З урахуванням цих обставин отримані від нерезидента транспортно-експедиторські послуги потрібно відобразити й у декларації з ПДВ.

Нарахувати ПДВ із транспортно-експедиторських послуг нерезидента зобов'язаний і їх отримувач — неплатник ПДВ [п. 208.4, 6]. Однак податкову накладну отримувач — неплатник ПДВ не виписує. Проте, будучи прирівняним до платника податку (*п. 180.2 ПКУ*), замовник повинен відзвітувати про нарахування ПДВ із послуг, отриманих від нерезидента.

Висновки та пропозиції. Вважаємо, що даний підхід суперечить п. 208.4 ПКУ та створює додаткові труднощі та непорозуміння серед бухгалтерів-практиків. До того ж отримувач — неплатник ПДВ — зобов'язаний подати Розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ на суму послуг, поставленим нерезидентам, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України [6]. У даному Розрахунку слід відобразити суму ПДВ-зобов'язань, нарахованих з послуг нерезидента. Також ці вимоги стосуються не лише неплатників ПДВ — юридичних осіб, які отримують нерезидентські послуги, але також і неплатників ПДВ — підприємців.

Отже, як бачимо, в процесі оподаткування транспортно-експедиторських послуг чинне податкове законодавство не забезпечує принцип простоти ведення бухгалтерського податкового обліку та створює додаткові прецеденти для обкладення штрафними санкціями.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>
2. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
3. Закон України «Про транзит вантажів» від 20.10.1999 р. № 1172-XIV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1172-14>

4. Закон України «Про транспорт» від 10.11.1994 р. № 232/94-ВР: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/232/94-%D0%B2%D1%80>
5. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 01.07.2004 р. № 1955-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» № 21 від 28.01.2016 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>
7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>