

Студент 3 курса
факультета учета и аудита ХНЭУ

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННЫХ УСЛУГ

Аннотация. Рассмотрены и проанализированы основные аспекты законодательного регулирования, выделены участники и виды услуг транспортной экспедиции. Рассмотрены некоторые особенности бухгалтерского и налогового учета в определении расходов и базы налогообложения, а также предложены способы их урегулирования.

Анотація. Розглянуто та проаналізовано основні аспекти законодавчого регулювання, виділено учасників і види послуг транспортної експедиції. Розглянуто деякі особливості бухгалтерського та податкового обліку витрат і бази оподаткування, а також запропоновано способи їх урегулювання.

Annotation. The article reviews and analyzes the main aspects of the legislative regulation and distinguishes participants and kinds of the transport expedition services. It considers some peculiarities of accounting and taxation, defines costs and taxation basis and proposes the ways of their settlement.

Ключевые слова: услуги транспортной экспедиции, экспедитор, заказчик, перевозчик, таможенная территория, поставки товаров, учет.

Транспортно-экспедиторское обслуживание является необходимой частью процесса транспортировки грузов. Транспортно-экспедиторские компании в качестве оператора смешанной перевозки организуют перевозку грузов не только в пределах одной страны, но и в международном сообщении от производителя до потребителя, что является чрезвычайно сложным процессом из-за использования нескольких видов транспорта. Для нормального функционирования и развития в условиях жесткой конкуренции требуется высокое качество обслуживания грузовладельцев, соблюдение особых международных правил, точное исполнение условий контракта, предписаний клиентов, перевозчиков, банков, страховщиков, соблюдение таможенных и государственных законов. В настоящее время одним из основных направлений решения данных задач является применение логистического подхода к организации деятельности транспортно-экспедиторских компаний.

От уровня построения транспортно-экспедиторских систем зависит уровень эффективности международной торговли товарами, международной торговли транспортными услугами, контроль над финансовыми потоками и пр. Формально транспортно-экспедиторские услуги относятся к категории вспомогательных транспортных услуг.

Весомый вклад в развитие данной темы внесли ученые: Липидус Б. М., Мачерет Д. А., Лившиц В. Н., Терешина Н. П., Галабурда В. Г., Трихунков М. Ф., Смехов А. А., Куренков П. В., Плужников К. И., Холопов К. В., Сергеев В. И., Калянов Г. Н., Маклаков С. В., Тельнов Ю. Ф., Вендров А. М., Г. Буч, К. Гейн, Т. Сарсон, Д. Мартин.

Целью данной работы является анализ украинского законодательства в рамках этой темы, рассмотрение участников транспортно-экспедиторских услуг, их условных групп, некоторых особенностей бухгалтерского и налогового учета транспортно-экспедиторских услуг.

Основные нормативные положения, регламентирующие транспортное экспедирование как вид хозяйственной деятельности, установлены главой 65 Гражданского Кодекса Украины (ГКУ) [1]. Правовые и организационные принципы этой деятельности определены Законом Украины от 01.07.2004 г. № 1955-У "О транспортно-экспедиторской деятельности" (далее – Закон № 1955) [2]. Основным видом транспортно-экспедиторской деятельности является организация перевозок, при осуществлении которых следует учитывать нормы главы 64 ГКУ [1], главы 32 Хозяйственного Кодекса Украины (ХКУ) [3], Закона Украины от 05.01.2013 г. № 232/94-ВР "О транспорте" [4] и других нормативных документов. Особенности перевозок железнодорожным, авиационным, морским и речным транспортом также регламентируются отдельными законами и ведомственными документами.

Согласно ст. 929 ГКУ [1] по договору транспортного экспедирования одна сторона (экспедитор) обязуется за плату и за счет другой стороны (заказчика) выполнить или организовать выполнение определенных договором услуг, связанных с перевозкой груза. Согласно ст. 1 Закона № 1955 [2] деятельность по предоставлению таких услуг является транспортно-экспедиторской, а сама услуга, связанная с организацией и обеспечением перевозки, – транспортно-экспедиторской услугой. Все юридические и физические лица, выполняющие работы (предоставляющие услуги), связанные с перевозкой грузов, являются участниками транспортно-экспедиторской деятельности.

Участниками рассматриваемой деятельности являются:

экспедитор (транспортный экспедитор) – субъект хозяйствования, который по поручению заказчика и за его счет выполняет или организывает выполнение определенных договором транспортно-экспедиторских услуг;

заказчик – потребитель услуг экспедитора (юридическое или физическое лицо);

перевозчик – юридическое или физическое лицо, осуществляющее непосредственно перевозку груза по договору перевозки.

Выполнение перевозки по договору транспортного экспедирования нередко связано с одновременным выполнением сопутствующих или вспомогательных услуг, а также организацией их предоставления. Перечень

видов транспортно-экспедиционных услуг определен ст. 8 Закона № 1955 [2]. Условно их можно разделить на следующие группы:

- непосредственно перевозка груза различными видами транспорта;
- предоставление вспомогательных услуг, связанных с перевозкой (погрузка, разгрузка, перевалка, сортировка, складирование, сопровождение, охрана груза);
- организация выполнения всех этих услуг для обеспечения оптимального транспортного обслуживания заказчика;
- документальное оформление выполняемых работ и рассылка (представление) документов по принадлежности.

Экспедитор может осуществлять все виды услуг транспортного экспедирования, в том числе и перевозку, как самостоятельно, так и посредством привлечения третьих лиц. В случае привлечения экспедитором к выполнению его обязательств по договору транспортного экспедирования другого лица в отношении с ним экспедитор может выступать как от своего имени, так и от имени заказчика. Перевозка груза может осуществляться по территории Украины и за ее пределами. Участниками договора могут быть резиденты и нерезиденты, юридические и физические лица.

Различные варианты выполнения транспортно-экспедиторских услуг влекут за собой различия в их документальном оформлении, бухгалтерском учете и налогообложении. Можно рассмотреть эти особенности на примере таблицы.

Таблица

Предоставление транспортно-экспедиционных услуг при перевозке груза по территории Украины

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет	
		Дебет	Кредит
Учет у экспедитора			
1	Получена предоплата от заказчика	311	361
2	Начислены налоговые обязательства по НДС	643	641
3	Подписан акт выполненных услуг по договору транспортного экспедирования	361	703
4	Отражены налоговые обязательства по НДС	703	641
5	Закрыты расчеты по ранее отраженным налоговым обязательствам	703	643
6	Получен окончательный расчет за услуги транспортного экспедирования	311	361
Учет у заказчика			
1	Перечислена предоплата за услуги перевозки	631	311
2	Отражен налоговый кредит по НДС	641	644
3	Подписан акт выполненных услуг по договору транспортного экспедирования	28*	631
4	Закрыты расчеты по налоговому кредиту по НДС	644	631
5	Отражен налоговый кредит по НДС	641	644
6	Произведен окончательный расчет за услуги транспортного экспедирования	631	311

*Счет отражения расходов перевозки зависит от вида хозяйственного использования перевозимого груза.

Бухгалтерский учет транспортно-экспедиторской деятельности специальных правил не содержит и регламентируется общими требованиями положений (стандартов) бухгалтерского учета для отражения деятельности по предоставлению услуг. Обложение налогом на прибыль транспортно-экспедиторских услуг осуществляется в зависимости от их характера на основании общих норм НКУ [5]. То есть формируются или доходы и расходы, связанные с транспортно-экспедиторской деятельностью, или доход в сумме экспедиторского вознаграждения и расходы, связанные с ним.

Если согласно договору транспортного экспедирования определено вознаграждение экспедитору, то в состав доходов включается сумма вознаграждения [5] за организацию транспортного экспедирования. Согласно п. 137.1 ст. 137 НКУ [5] доход от предоставления услуг и выполнения работ признается по дате составления акта или другого документа, оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства, который подтверждает факт выполнения (предоставления) работ (услуг).

При этом следует учесть, что денежные средства, полученные экспедитором в соответствии с условиями договора транспортного экспедирования от заказчика и перечисленные перевозчику, не являются его собственностью (транзитные средства). В связи с этим и согласно пп. 136.1.19 п. 136.1 ст. 139 НКУ [5] в состав доходов не включаются денежные средства или стоимость имущества, полученные экспедитором. Соответственно, платежи, перечисленные перевозчику и другим лицам, участвующим в процессе оказания услуг по договору, не включаются в состав расходов экспедитора [5].

Согласно пп. 139.1.12 п. 139.1 ст. 139 НКУ [5], действовавшему до 1 января 2012 года, не включались в состав расходов затраты, понесенные в связи с приобретением товаров (работ, услуг) и других материальных и нематериальных активов у физического лица – предпринимателя, уплачивающего единый налог (кроме расходов, понесенных в связи с приобретением работ (услуг) у физического лица – плательщика единого налога, которое осуществляет деятельность в сфере информатизации). В связи с этим следует отметить позицию Государственной налоговой администрации Украины, изложенную в письме от 13.05.2011 г. № 13401/7/15-0217 [6]. Так, по мнению главного налогового органа, если экспедитор приобретает транспортные или иные услуги у физического лица – субъекта предпринимательской деятельности, уплачивающего единый налог, то и заказчик не имеет права включать в состав налоговых расходов сумму транспортно-экспедиционной услуги, для выполнения которой привлекается физическое лицо – предприниматель – плательщик единого налога.

С 1 января 2012 года юридические лица – плательщики налога на прибыль при определении объекта налогообложения могут включать в состав расходов затраты по приобретению товаров (работ, услуг) и других материальных и нематериальных активов у физических лиц – предпринимателей – плательщиков единого налога – независимо от группы, при условии, что такие расходы связаны с хозяйственной деятельностью плательщика [7].

Наибольшие проблемы вызывает обложение транспортно-экспедиторской деятельности НДС. Это связано с тем, что договор транспортного экспедирования может включать различные виды услуг, в том числе выполняемые с привлечением сторонних организаций, когда экспедитор является посредником.

По общему правилу объектом обложения НДС согласно п. 185.1 "б" ст. 185 НКУ [5] являются услуги, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, и он определяется по правилам ст. 186 НКУ [5].

В соответствии с п. 189.4 ст. 189 НКУ [5] базой налогообложения для товаров (услуг), которые передаются (получаются) по договорам комиссии (консигнации), поручительства, доверительного управления, является стоимость поставки таких товаров, определенная в порядке, установленном ст. 188 НКУ [5]. При этом дата увеличения налоговых обязательств и налогового кредита налогоплательщиков по таким договорам определяется по общим правилам, установленным ст. 187 и 198 НКУ [5].

Таким образом, экспедитором для формирования налоговых обязательств и налогового кредита по НДС применяется правило первого события. То есть, если, например, для выполнения транспортного экспедирования от заказчика получены денежные средства, то у него возникает налоговое обязательство по НДС. При этом заказчик на основании выписанной экспедитором налоговой накладной формирует налоговый кредит. При перечислении денежных средств перевозчику экспедитор формирует налоговый кредит.

Научн. рук. Шушлякова О. В.

Литература: 1. Гражданский кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. 2. О транспортно-экспедиторской деятельности : Закон Украины от 01.07.2004 г. № 1955-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/annot/1955-15>. 3. Хозяйственный кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 4. О транспорте : Закон Украины от 05.01.2013 г. № 232/94-ВР [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z023200.html. 5. Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>. 6. Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 13.05.2011 г. № 13401/7/15-0217 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gna/1985-13401>. 7. Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 15.02.2012 г. № 121 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://spec.od.ua/getnews/news10>.