

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ПОДАТКУ  
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ**

*У статті запропоновано напрямки вдосконалення порядку відображення у податковому та бухгалтерському обліку підприємств-перевізників податку на додану вартість виходячи із розгляду змін запроваджених останніми нормативними документами, що регулюють питання ціноутворення та оподаткування у сфері послуг з перевезення вантажів автомобільним транспортом територією України, та за її межами. Зокрема, систематизовано бухгалтерські записи, передбачено розподіл вартості перевезення для цілей оподаткування, та скомплектовано пакет первинних документів підприємств-перевізників.*

*In the article the order of reflection is offered in the fiscal and book-keeping accounting enterprises of ferryman of tax value-added, going out from consideration of changes inculcated a normative documents of, scho regulate the question of pricing, and taxation, in the field of services by a motor transport by territory of Ukraine, and after its limits.*

*Ключові слова: податок на додану вартість, бухгалтерський облік, податковий облік, автомобільний перевізник, міжнародні перевезення, внутрішні перевезення, мінімальна вартість 1 км внутрішніх перевезень, державні фіксовані ціни, середня роздрібна ціна за видами автомобільного палива.*

**Постановка проблеми.** Не дивлячись на вирішення багатьох економічних проблем, що хвилюють автомобільних перевізників, ринок автоперевезень не може стабілізуватись. Так, у першому півріччі 2009 року відносно до аналогічного періоду 2008 року обсяг імпортованих перевезень за даними спеціалістів скоротився на 10-15%, експортних – на 15-20 %, до закінчення звітного року з ринку піде ще біля 30% підприємств, які будуть вимушені або заморозити діяльність, або припинити. Окрім виключно ринкових причин, пов'язаних із фінансовою кризою, не останнє місце у регулюванні ринку автомобільних перевезень займають і адміністративні методи Уряду України. Так, 2009 рік ознаменувався набранням чинності ряду нормативних документів щодо формування цін у сфері послуг з перевезення вантажів автомобільним транспортом територією України, а саме Постанова Кабінету Міністрів України від 25.02.2009 року за №226, яка передбачає регулювання мінімальної вартості 1 км внутрішніх перевезень для автотранспортних засобів [1]. Постанова передбачає залежність мінімальної вартості 1 км внутрішніх перевезень від диференціації за вантажопідйомністю автомобілів та рівня цін на паливо, передбачаючи поступову динаміку до зростання, та вимогу податкової сплачувати податок на додану вартість виходячи із тарифів, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Певні зміни відбулись і у розподілі об'єкта оподаткування податком на додану вартість при здійсненні міжнародних автоперевезень, зокрема поява у Законі України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР нового терміну «суцільна (неподільна) послуга з міжнародного перевезення» [2]. Коректний розподіл вартості міжнародного перевезення підприємством-перевізником має вплив не лише на розподіл об'єкта оподаткування податком на додану вартість у бухгалтерському та податковому обліку автоперевізника, але й на суми нарахованих митних платежів імпортером (експортером) вантажу, що перевозиться.

Все це зумовлює необхідність певних змін та коригувань у податковому та бухгалтерському обліку підприємств-перевізників, та потребує відповідного вирішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, вдосконалення порядку відображення у податковому та бухгалтерському обліку підприємств-перевізників податку на додану вартість, отримало широке висвітлення у пресі протягом останнього року. Особливу увагу йому було приділено фахівцями популярних економічних видань та безпосередньо учасниками ринку автоперевезень, зокрема головою регіональної спілки перевізників – учасників Асоціації міжнародних автоперевізників М.Шкрибою [3, с.94], виконавчим директором компанії «Нечипорук транспорт сервіс» І. Остапихінім [4, с.55], редактором газети «Бухгалтерія» О. Самарченко [5, с.58]. Проте на сьогоднішній день вказана проблема не вирішена та потребує роз'яснення.

**Метою статті** є дослідження і роз'яснення порядку відображення у бухгалтерському та податковому обліку підприємств-перевізників вартості внутрішніх та міжнародних вантажних перевезень для розрахунку податку на додану вартість з врахуванням останніх змін чинного законодавства України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Автомобільний перевізник – фізична або юридична особа, яка здійснює на комерційній основі чи за власний кошт перевезення пасажирів чи (та) вантажів транспортними засобами [6]. Перш за все вважаємо за необхідне чітко визначити об'єкт дослідження, яким є внутрішні та міжнародні перевезення. Внутрішні перевезення - перевезення пасажирів і вантажів між населеними пунктами розташованими на території однієї держави [6]. Міжнародні перевезення – перевезення товарів з перетином державного кордону з територією України на територію іноземної держави, з території іноземної держави на територію України, транзитом через територію України [7].

Керуючись положеннями Закону №507 «Про ціни і ціноутворення», пунктом 1 Постанови [1] встановлено, що на період до 31 грудня 2009 року, мінімальний розмір тарифів на перевезення вантажів

автотранспортними засобами, крім міжнародних перевезень, визначається шляхом обчислення добутку середньої роздрібною ціни автомобільного палива та коефіцієнтів згідно з додатком до Закону [8].

Статтею 8 Закону [8], дія якого поширюється на всі підприємства й організації незалежно від форм власності, підпорядкованості та методів організації праці та виробництва виявлено, що держане регулювання цін і тарифів здійснюється шляхом встановлення, перш за все, державних фіксованих цін (тарифів) та граничних рівнів цін (тарифів), або граничних відхилень від державних фіксованих цін і тарифів. У разі надмірного зростання цін, раніше виведених з-під контролю виконкомів обласних, міських рад за рішенням Кабінету Міністрів України, вказаним рішенням допускається тимчасове повернення до державного регулювання цін і тарифів.

З моменту опублікування зазначеної Постанови [1], та набрання нею чинності, відбулось державне регулювання цін на внутрішні автомобільні перевезення вантажів в Україні на строк до 31.12.2009 року, за процедурою показник середньої роздрібною ціни за видами автомобільного палива визначається і затверджується щокварталу (починаючи з 2-го кварталу) Міністерством економіки України.

Починаючи з 24.03.2009 року і до кінця року всі автотранспортні підприємства повинні визначати ці тарифи [1] за формулою (1):

$$MT = PC \times K \quad (1)$$

де MT – мінімальний розмір тарифів на внутрішні перевезення вантажів автотранспортними засобами;

PC – середня роздрібною ціна автомобільного пального;

K – коефіцієнт, що застосовується для визначення мінімального розміру тарифу на 1 кілометру перевезень відповідно до вартості 1 літра автомобільного пального, знаходиться у межах від 0,5 до 1,1 залежно від вантажопідйомності автотранспортного засобу (таблиця 1).

Проте показники середніх роздрібних цін на автомобільне паливо, що використовуються для даного розрахунку змінювалися поквартально та засвідчуються різними нормативними актами: на II квартал 2009 року Наказом Міністерства економіки України від 10.04.2009 року №327, на III квартал 2009 року Наказом Міністерства економіки України від 03.06.2009 року №529, на IV квартал 2009 року Наказом Міністерства економіки України від 04.09.2009 року №961 [9, 10].

Таблиця 1

**Коефіцієнти, які застосовуються для визначення мінімального розміру тарифів**

Вантажопідйомність автотранспортного засобу, кг	Коефіцієнт для визначення мінімального розміру тарифу
Від 500 до 2500	0,5
Від 2501 до 5000	0,7
Від 5001 до 10 000	0,9
Від 10 001 до 20 000	1,1

Зведені дані за показниками середніх роздрібних цін на автомобільне паливо наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

**Середні роздрібні ціни на паливо**

Вид палива	Середня роздрібною ціна за 1 літр в грн на 2009 рік		
	II квартал	III квартал	IV квартал
Дизельне паливо	5,56	5,27	5,64
Бензин марки А-76	4,87	5,12	6,21
Бензин марки А-80	4,90	5,26	6,23
Бензин марки А-92	5,23	5,61	6,63
Бензин марки А-95	5,43	5,76	6,96
Бензин марки А-98	6,29	6,56	7,72

Дані таблиць 1 та 2 використовуємо для розрахунку: помноживши вартість одного літра пального на коефіцієнт вантажопідйомності конкретного автомобіля отримуємо вартість одного кілометра перевезення. Разом з тим, в поточному кварталі до оприлюднення та офіційного затвердження Міністерством економіки України показника середньої роздрібною ціни за видами автомобільного палива на певний квартал, неможливо визначити в обліку мінімальний тариф на конкретне перевезення вантажу, хоча діяльність з перевезення вантажів не може бути зупинена з цієї причини. Тобто, у роботі бухгалтерії неминуче виникне ситуація, коли договірна (контрактна) вартість перевезення вантажу не відповідатиме мінімальному тарифу (наприклад, як в сучасних умовах, буде меншою).

Відповідно постає питання, яким чином дана ситуація вплине на бухгалтерський та податковий облік податку на додану вартість підприємства-автоперевізника. Згідно з Законом України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [11]. Відповідно первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції перевізника, а якщо це неможливо, то безпосередньо після її закінчення у такій послідовності: заявка на автотранспорт, шляховий лист, товарно-транспортна накладна, акт наданих послуг. Отже дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається на дату оформлення товарно-транспортної накладної, акта наданих послуг або іншого документа, що підтверджує факт завершення операції. У даному випадку підстави для відображення розбіжностей між цінами на внутрішні транспортні перевезення у бухгалтерському обліку відсутні. Тобто, єдиною підставою для визначення об'єкта оподаткування залишається договірна (контрактна) ціна, узгоджена сторонами. Згідно з частиною 1 підпункту 1.20.1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору [12]. Систематизовані бухгалтерські записи перевізника наведені у таблиці 3.

Таблиця 3

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет рахунків	Кредит рахунків
Отримано передплату від замовника послуг перевезень	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Відображено податкові зобов'язання на суму передплати	643 «Податкові зобов'язання»	641/5 «Розрахунки за податками, ПДВ»
Відображено дохід на суму наданої послуги	361 «Розрахунки з вітчизняними замовниками»	703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»
Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість на вартість послуги	703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»	643 «Податкові зобов'язання», 641/1 «Розрахунки за податками, ПДВ»

Якщо не доведене зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін. У разі, коли ціни на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена згідно з принципами такого регулювання. Це правило не поширюється на встановлення мінімальної продажної ціни – у цьому випадку звичайною є справедлива ринкова ціна (п.п.1.20.5 Закону [12]). Обов'язок доведення того, що ціна договору не відповідає рівню звичайної ціни у випадках, визначених Законом [12], покладається на податковий орган у порядку, встановленому законодавством. В свою чергу, донарахування податкових зобов'язань платника податку податковим органом внаслідок визначення звичайних цін здійснюється за процедурою, встановленою п.п.1.20.10. Закону [12] для нарахування податкових зобов'язань за непрямими методами. Відповідно до пункту 4.1. Закону [2] база оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни. У разі, якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 відсотків, база оподаткування операції з поставки таких товарів (послуг) визначається за звичайними цінами.

Враховуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що запроваджений урядом мінімальний розмір тарифів на перевезення вантажів автотранспортними засобами не є звичайною ціною, і не може бути базою оподаткування (навіть у випадку перевищення мінімального тарифу над контрактною вартістю), оскільки це пряма норма підпункту 1.20.5 Закону [12]. Якщо контрактна ціна (вартість перевезення) відповідає справедливій ринковій ціні на ринку ідентичних послуг, то базою оподаткування є саме така контрактна (договірна ціна), навіть тоді коли вона менша ніж мінімальний розмір тарифів на перевезення. При істотному відхиленні контрактної ціни від справедливих ринкових цін (понад 20%) базою оподаткування має виступати звичайна ціна. На даний момент законодавчо не врегульовано порядок визначення звичайних цін податковим органом та порядок донарахування податкових зобов'язань за непрямими методами. В зв'язку з цим, до введення в дію спеціального законодавства, донарахування податкових зобов'язань податковим органом внаслідок визначення звичайних цін, як і саме визначення звичайних цін, не може бути здійснене. Єдиною підставою для визначення об'єкта оподаткування залишається договірна (контрактна) ціна, узгоджена сторонами. Отже, на даний момент існують об'єктивні труднощі у визначенні звичайної ціни, зокрема у встановленні справедливої ринкової вартості вантажних автомобільних перевезень по території України оскільки відсутня методика та порядок її визначення.

В такому разі невирішеною залишається ситуація доречності питання про можливу відповідальність за недотримання вимог Постанови [1]. На наш погляд, основою її вирішення є той факт, що згідно ст.14 Закону [8] вся необгрунтовано одержана підприємством, організацією сума виручки в результаті порушення державної дисципліни цін підлягає вилученню в доход відповідного бюджету. Крім того, в позабюджетні

фонди місцевих Рад стягується штраф у двократному розмірі необґрунтовано одержаної суми виручки. Оскільки законодавчо не встановлено відповідальність за недоотримання виручки (отримання виручки менше ніж передбачено за мінімальними цінами), то штрафні санкції, згідно Закону [8], не можуть бути застосовані до порушника.

В такій правовій неврегульованості можна поради бухгалтерам використовувати в обліку дані з контрактів (договорів) на вантажні перевезення, що, в свою чергу, потребує складання (обов'язково у письмовій формі) договору перевезення, договору-заявки із обов'язковим зазначенням ціни. Крім того рекомендуємо вказати у договорі, що між сторонами відсутній будь-який примус, що обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі послуги, а також ціни, які склалися на ринку ідентичних перевезень.

Що стосується міжнародних перевезень то тут є певні особливості. Нещодавня поява нових на перший погляд визначень й понять, як: «послуга з міжнародного перевезення», «послуга з міжнародного перевезення вантажів автомобільним транспортом», «суцільна (неподільна) послуга з міжнародного перевезення пасажирів, багажу, вантажів та міжнародних відправлень» значно вплинула на поділ загальної вартості міжнародного перевезення для визначення об'єкту оподаткування податком на додану вартість за ставкою 20 %, та 0%. Нагадаємо, що за Законом [2] суцільна (неподільна) послуга з міжнародного перевезення пасажирів, багажу, вантажів та міжнародних відправлень – це послуга з перевезення (доставки) пасажирів, їхнього багажу, вантажів та міжнародних відправлень від пункту відправлення (прийняття вантажу або міжнародного відправлення для перевезення) на території України до пункту митного оформлення, від пункту митного оформлення до пункту призначення (доставки) за межами державного кордону України та/або між пунктами за межами митного кордону України, а також від пункту відправлення (прийняття вантажу або міжнародного відправлення для перевезення) за межами території України до пункту митного оформлення у межах державного кордону України, від пункту митного оформлення до пункту призначення (доставки) у межах митного кордону України. Тому, якщо платник податку надає суцільну (неподільну) послугу з міжнародного перевезення автомобільним транспортом пасажирів, їхнього багажу або вантажів, то для цілей оподаткування вартість такої послуги поділяється пропорційно відрізка перевезення, щодо яких встановлено різні ставки оподаткування цим податком чи звільнення від оподаткування.

Згідно з сучасною редакцією пп.6.2.4. ст. 6 Закону [2] перевізникам доводиться ділити загальну вартість міжнародного перевезення у бухгалтерському обліку на:

1) вартість перевезення від пункту їх завантаження (прийняття для перевезення) на митній території України до пункту їх митного оформлення в режимі експорту або від пункту їх митного оформлення в режимі імпорту до пункту призначення (доставки) на митній території України;

2) вартість перевезення від пункту (місця) їх митного оформлення до пункту призначення (доставки) за межами державного кордону України або від пункту їх відправлення (прийняття для перевезення) за межами державного кордону України до пункту (місця) їх митного оформлення на території України.

Тобто, згідно з вимогами чинного законодавства, вартість перевезення у бухгалтерському обліку перевізника відображається шляхом пропорційного розподілу між відрізками перевезення (Україною та за її межами) в межах суцільної (неподільної) послуги з міжнародного перевезення. Вказаний розподіл вартості перевезення та, відповідно, об'єкта оподаткування податком на додану вартість, на нашу думку, має бути відображено у всіх первинних документах, як: заявка на автотранспорт, шляховий лист автомобіля у міжнародному сполученні, рахунок (інвойс), міжнародна автомобільна накладна, акт наданих послуг. Отже, дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається на дату оформлення міжнародної автомобільної накладної, акта наданих послуг або іншого документа, що підтверджує факт завершення операції. Наявність міжнародної автомобільної накладної у міжнародного перевізника є підтвердженням права на застосування нульової ставки з податку на додану вартість у податковому обліку. Запропонований підхід до розподілу вартості міжнародного перевезення дозволить, на наш погляд, дещо впорядкувати організацію бухгалтерського та податкового обліку податку на додану вартість у підприємств перевізників.

Однак при цьому не слід забувати про інший бік проблеми, а саме: розподіл вартості міжнародного перевезення має вплив і на податковий облік імпортерів (експортерів) вантажів що перевозяться, тобто власників вантажу, оскільки вартість перевезення до кордону включається до митної вартості вантажу і відповідно впливає на суму податків та митних платежів, сплачених власником вантажу до бюджету. Документом, що підтверджує вартість наданих транспортних послуг замовнику для визначення митної вартості вантажів, є довідка про транспортні витрати. Вказана довідка передбачає розподіл транспортних витрат перевізника у розрізі витрат понесених на території України та за її межами, та, як правило, не відповідає пропорційному розподілу вартості перевезення наведеному у рахунку-фактурі та акті наданих послуг. На нашу думку, дана ситуація свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення об'єкту оподаткування податком на додану вартість у міжнародних перевізників, та споживачів послуг за кордоном, про те ця проблема потребує узгодження на законодавчому рівні.

На підставі вище наведеного можна зробити наступний **висновок**: введення регульованого мінімального тарифу на вантажні перевезення територією України не впливає на відображення вартості

послуг у податковому та бухгалтерському обліку перевізника за умови наявності у перевізника письмових доказів того, що база оподаткування визначається ним на підставі справедливої ринкової ціни, встановленої у договорі, що свідчить про відсутність в його діях факту порушення вимог законодавства. Розглядаючи ж економічну сутність Постанови [1], слід зазначити відсутність позитивного впливу цих заходів: клієнти замовляють перевезення за старими ринковими тарифами платникам єдиного податку, яким це вигідно, оскільки у них враховуючи низький рівень витрат. Ті ж підприємства та підприємці, що працюють на загальній системі оподаткування теж вимушені перевозити вантажі по території України за ринковим тарифам, а податок на додану вартість на вимогу податкового органу сплачувати, виходячи із тарифів, встановлених Кабінетом Міністрів України. Що стосується міжнародних перевезень, то тут питання, полягає у законодавчо коректному розподілі вартості суцільної (неподільної) послуги з міжнародного перевезення автомобільним транспортом пропорційно відрізка перевезення, щодо яких встановлено різні ставки оподаткування податком на додану вартість чи звільнення від оподаткування. Тому впровадження викладених рекомендацій щодо визначення вартості внутрішніх та міжнародних перевезень для цілей оподаткування податком на додану вартість та впорядкування пакету первинних документів підприємств-перевізників сприятиме вдосконаленню відображення у податковому та бухгалтерському обліку підприємств-перевізників податку на додану вартість.

### Література

1. Питання стабілізації цін на внутрішні вантажні автомобільні перевезення [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України : [прийнято 25.02.2009 р. № 226]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
2. Про податок на додану вартість [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято 03.04.1997 р. №168/97-ВР]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
3. Крапива С. Не попутчики / С. Крапива // Бізнес. – 2008. – № 46. – С. 94-96.
4. Крапива С. Груз с плеч / С. Крапива // Бізнес. – 2009. – № 32. – С. 55-56.
5. Самарченко О. Мінімальні тарифи на вантажні автоперевезення: сфера та порядок застосування / О. Самарченко // Бухгалтерія. – 2009. – № 30. – С. 58-60.
6. Про автомобільний транспорт [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято 05.04.2001 року №2344-ІІ]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
7. Про затвердження Інструкції про порядок заповнення вантажної митної декларації [Електронний ресурс] : наказ Державної Митної служби України : [прийнято 09.07.1997 р. №307]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
8. Про ціни і ціноутворення [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято 03.12.90 р. №507-ХІІ]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
9. Про затвердження показників середніх роздрібних цін на автомобільне паливо, які затверджуються для обчислення мінімального розміру тарифів на перевезення вантажів автотранспортними засобами територією України [Електронний ресурс] : наказ Міністерства економіки України : [прийнято 10.04.2009 року №327]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
10. Про затвердження показників середніх роздрібних цін на автомобільне паливо, які затверджуються для обчислення мінімального розміру тарифів на перевезення вантажів автотранспортними засобами територією України [Електронний ресурс] : наказ Міністерства економіки України : [прийнято 03.06.2009 року №529]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято 16.07.1999 №996 ХІV]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».
12. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято 22.05.1997 року №283/97-ВР]. – Режим доступу : Інформаційно аналітичний центр «ЛІГА».

Надійшла 10.11.2009