

УДК 33.657

JEL Classification: M410

Нікуліна Тетяна, Гончар Марія

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Стаття присвячена пошуку шляхів вирішення проблем організації та визначення специфіки формування методики бухгалтерського і податкового обліку доходів і витрат на підприємствах сфери транспорту. Зазначено, що транспортно-експедиторське обслуговування є невід'ємною частиною транспортування вантажів. Розглянуто та проаналізовано основні аспекти законодавчого регулювання, види договорів транспортного експедирування. Виділено учасників і види послуг транспортно-експедиторської діяльності. Акцентовано увагу на визначенні сутності договорів посередницького типу, нюансам ведення операцій залежно від обраного типу договору. Досліджено базу оподаткування податку на додану вартість, запропоновано способи врегулювання відповідних розрахунків. Розкрито питання щодо регулювання процесу визначення бази оподаткування податку на додану вартість у експедитора при залученні третіх осіб, як для надання послуг з перевезення, так і інших додаткових послуг, у випадку коли останні не є платниками податку на додану вартість. Запропоновано альтернативні варіанти для оподаткування таких операцій з врахуванням існуючої судової практики та думки експертів Держаної фіскальної служби України. Визначено три основні групи операцій при наданні транспортно-експедиторських послуг, які сприяють полегшенню ведення обліку для оподаткування податком на додану вартість у експедитора. Доведено, що таке розмежування обумовлено визначенням місця постачання послуг. Розроблено схему бухгалтерських проведення для обліку надання послуг з перевезення вантажів та інших додаткових послуг, що виникають при транспортуванні товарів і продукції, із залученням третіх осіб.

Ключові слова: підприємство, транспортно-експедиторська діяльність, облік, оподаткування, експедитор, замовник, зовнішньоекономічна діяльність, перевезення.

Nikulina Tetiana, Honchar Mariia

PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF SERVICES OF TRANSPORT AND FORWARDING ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

Abstract. The article is devoted to finding ways to solve the problems of organization and to determine the specifics of forming the methodology of accounting

and tax accounting of income and expenses at transport enterprises. It is stated that freight forwarding is an integral part of cargo transportation. The basic aspects of legislative regulation, types of contracts of freight forwarding have been considered and analyzed. Participants and types of services of freight forwarding activity have been allocated. Emphasis is placed on defining the nature of contracts of intermediary type, the nuances of conducting transactions depending on the type of contract chosen. The base of taxation of value added tax has been investigated as well as the ways of settlement of corresponding calculations have been offered. The issue of regulating the process of determining the VAT base of a freight forwarder with the involvement of third parties, both for the provision of transportation services and other ancillary services, in the case where the latter are not payers of value added tax. Alternative options for taxing such transactions, taking into account existing case law and the opinion of experts of the State Fiscal Service of Ukraine have been proposed. Three main groups of operations in the provision of freight forwarding services, which help to facilitate accounting for taxation of value added tax by the freight forwarder have been determined. It is proved that such a distinction is conditioned by the determination of the place of supply of services. The scheme of accounting conducts for accounting of rendering of services in transportation of cargoes and other additional services arising in transportation of goods and products with involvement of third parties has been developed.

Keywords: enterprise, freight forwarding activity, accounting, taxation, forwarder, customer, foreign economic activity, transportation.

Никулина Татьяна, Гончар Мария

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УСЛУГ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Статья посвящена поиску путей решения проблем организации и определения специфики формирования методики бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на предприятиях сферы транспорта. Отмечено, что транспортно-экспедиторское обслуживание является неотъемлемой частью транспортировки грузов. Рассмотрены и проанализированы основные аспекты законодательного регулирования, виды договоров транспортного экспедирования. Выделены участники и виды услуг транспортно-экспедиторской деятельности. Акцентировано внимание на определении сущности договоров посреднического типа, нюансах ведения операций в зависимости от выбранного типа договора. Исследована база обложения налогом на добавленную стоимость, предложены способы урегулирования соответствующих расчетов. Раскрыты вопросы по регулированию процесса определения базы налогообложения налогом на добавленную стоимость у экспедитора при привлечении третьих лиц, как для предоставления услуг по перевозке, так и других дополнительных услуг, в случае, когда последние не являются плательщиками налога на добавленную стоимость. Предложены альтернативные варианты для налогообложения таких операций с учетом существующей судебной практики и мнения экспертов Государственной фискальной службы Украины. Определены три основные группы операций при

оказании транспортно-экспедиторских услуг, способствующих облегчению ведения учета для налогообложения налогом на добавленную стоимость у экспедитора. Доказано, что такое разграничение обусловлено определением места поставки услуг. Разработана схема бухгалтерских проводок для учета предоставления услуг по перевозке грузов и других дополнительных услуг, возникающих при транспортировке товаров и продукции с привлечением третьих лиц.

Ключевые слова: предприятие, транспортно-экспедиторская деятельность, учет, налогообложение, экспедитор, заказчик, внешнеэкономическая деятельность, перевозки.

DOI: 10.32680/2409-9260-2019-6-269-147-160

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями. Транспортно-експедиторське обслуговування – це важлива ланка процесу транспортування вантажу. Але водночас облік і оподаткування експедиторської діяльності має певні особливості. У першу чергу, ці особливості залежать від ступеню складності комплексу операцій, адже експедитор може частину послуг надавати власними силами, а для іншої частини він може залучати третіх осіб, які, у свою чергу, можуть мати різні статуси: бути платником ПДВ чи ні, бути резидентом України чи ні, тощо. Неоднозначність трактування норм законодавчих актів призводить не лише до помилок у податковому обліку, але й у документальному оформленні і відображенні операцій в бухгалтерському обліку: починаючи з моменту укладання договору між замовником послуг та експедитором і закінчуючи відображенням цих операцій у податковій і фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженням сутності транспортно-експедиторських послуг займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: В. Л. Дикань, С. Я. Ковальчук, Г. Козіна, О. І. Чорноус, Т. А. Пушкар, М. В. Якименко, В. А. Єфанов та ін. Однак постійні зміни економічних умов господарювання та нормативно-законодавчої бази, розбіжності в поглядах вчених безумовно вимагають подальшого дослідження особливостей надання транспортно-експедиторських послуг та їх інформаційного забезпечення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зважаючи на достатню увагу з боку науковців та законодавців щодо особливостей надання транспортно-експедиторських послуг, все ж залишаються проблемні питання,

зокрема: при складенні договорів транспортного експедирування, залежно від умов, в яких на підприємствах ведеться облік та визначається об'єкт оподаткування ПДВ та включенні таких операцій до складу доходів та витрат, що відіграє значну роль при обранні системи оподаткування експедитора. Значну роль у цій проблемі відіграє також законодавча неурегульованість питань щодо оподаткування деяких основних і додаткових операцій, що виникають при наданні транспортно-експедиторських послуг.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження процесу надання транспортно-експедиторських послуг та розробка практичних рекомендацій щодо його облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються Цивільним кодексом України [1], Господарським кодексом України, Законами України «Про транспорт», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про транзит вантажів», «Про транспортно-експедиторську діяльність» [2], іншими законами, транспортними кодексами та статутами, а також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» № 1955-IV від 01.07.2004 р. «Транспортно-експедиторська діяльність – підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنних, транзитних або інших вантажів» [2].

При залученні транспортно-експедиторських підприємств вантажовідправник полегшує собі роботу в частині страхування вантажу, оформлення транспортних документів, укладення окремих договорів з іншими учасниками процесу тощо. Адже усі ці обов'язки виконує експедитор.

Експедитор (транспортний експедитор) – суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування.

Водночас транспортно-експедиторська послуга – це робота, що безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного або іншого вантажу за договором транспортного експедирування.

Види транспортно-експедиторських послуг визначено у ст. 8 вищенаведеного Закону № 1955. До них належать: забезпечення оптимального транспортного обслуговування; організація перевезень вантажів різними видами транспорту; фрахтування суден; залучення інших транспортних засобів; здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів тощо [2].

Крім того, договором транспортно експедирування може бути передбачене надання додаткових послуг, необхідних для доставки вантажу, таких як (частина третя ст. 929 ЦКУ):

- перевірка кількості та стану вантажу, його вивантаження і розвантаження;
- сплата мита, зборів і витрат, покладених на клієнта;
- зберігання вантажу до його отримання в пункті призначення;
- отримання необхідних документів для експорту та імпорту;
- виконання митних формальностей тощо [1].

Також експедитор здійснює страхування вантажу і своєї відповідальності (ст. 13 Закону № 1955) [2].

Для виконання своїх зобов'язань і доручень клієнтів експедитори можуть залучати третіх осіб. Наприклад, укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України (ст. 4 Закону № 1955) [2].

При цьому у відносинах із такими особами експедитор може виступати як від свого імені, так і від імені клієнта, залежно від того, що прописано в договорі.

У зв'язку з цим виділяють два види договорів транспортно експедирування:

- прямі договори, за якими всі послуги експедитор надає самостійно;
- договори посередницького типу, за якими експедитор тільки організовує виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу, а ці послуги виконують треті особи.

Залежно від умов договору всі операції відображаються в бухгалтерському обліку по-різному.

Так, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються за прямим договором, то експедитор самостійно виконує роботи, надає послуги без залучення третіх осіб. У цьому випадку всі кошти,

отримані експедитором від клієнта, повністю належать експедиторові як плата за надані ним транспортно-експедиторські послуги.

Таким чином схема бухгалтерських проведення при наданні таких послуг виглядає наступним чином: всі витрати, які пов'язані з наданням послуг накопичуються на рахунок 23 «Виробництво». Потім, одночасно з відображенням доходу від надання послуг відбивається собівартість наданих послуг проведенням: Д 903 «Собівартість наданих послуг» К 23 «Виробництво».

Досить поширеною помилкою при веденні бухгалтерського обліку надання послуг є те, що всі витрати одразу накопичуються на рахунок 903 «Собівартість наданих послуг» без використання рахунку 23 «Виробництво». У даному випадку порушується один із принципів бухгалтерського обліку – нарахування та відповідності доходів і витрат. Таким чином, використання рахунку 23 «Виробництво» є обов'язковим при відображенні наданих послуг, оскільки саме на даному рахунку акумулюються всі витрати, пов'язанні з наданням конкретної послуги.

Жодних особливостей в обліку для цілей визначення податку на прибуток при наданні такого виду послуг не виникає, адже окремі коригування фінансового результату за операціями надання послуг у рамках транспортно-експедиторських-договорів у ПКУ не передбачені. Тому всі платники податку на прибуток відображають їх виключно за бухгалтерськими правилами.

Водночас, в обліку для нарахування податку на додану вартість виникають певні нюанси, а саме, операції з постачання послуг є об'єктом обкладення ПДВ лише у тому випадку, якщо місце їх постачання розташоване на митній території України (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ) [3].

Тобто, якщо підприємство надає комплекс послуг, то деякі з проведених операції стають об'єктом оподаткування, у тому числі за основною ставкою – 20% або за ставкою 0%, деякі операції можуть бути звільненні від оподаткування, а окремі з них навіть можуть взагалі не бути об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Таким чином операції з постачання послуг є об'єктом обкладення ПДВ у тому випадку, якщо місце їх постачання розташоване на митній території України (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ) [3].

Отже, віднесення послуг до одного із зазначених вище видів залежить від місця надання послуг. Так, наприклад, якщо експедитор надає транспортно-експедиторські послуги нерезиденту, то міжнародне перевезення буде оподатковуватися ПДВ за ставкою 0%,

навантажувально-розвантажувальні роботи на митній території України оподатковуватимуться за ставкою 20%, а експедиторська винагорода не буде об'єктом оподаткування ПДВ.

У зв'язку з цим для правильного ПДВ-обліку таких операцій варто окремо виділяти:

- послуги перевезення (міжнародного, транзитного, внутрішнього);
- допоміжні послуги, пов'язані з перевезенням (послуги з навантаження, розвантаження тощо);
- послуги експедитора (експедиторська винагорода).

Перевезення вважається міжнародним, якщо воно здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом, який має бути складений мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту. До таких документів належать:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- книжка МДП;
- інші документи, визначені законами України [4].

Ці документи не застосовуються при внутрішніх перевезеннях.

Пунктом 186.4 статті 186 Кодексу визначено, що місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника. Тобто, якщо перевізник є резидентом України, то перевезення оподатковуються на загальних підставах, а якщо перевізник не є резидентом, то така операція не стає об'єктом оподаткування ПДВ [3].

Операції з транзитного перевезення звільнені від оподаткування ПДВ. Тобто, на дату зарахування коштів або на дату складання акту виконаних робіт та наданих послуг в залежності від того, яка з подій відбулася раніше, експедитор має виписати та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну «Без ПДВ».

Згідно з узагальнюючою податковою консультацією щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ. Якщо перевізник не є платником ПДВ, то вартість

наданих таким перевізником послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику [4].

Вважаємо, що це роз'яснення має застосовуватися у всіх випадках: при міжнародних, внутрішніх та транзитних перевезеннях. Адже, при залученні третіх осіб-перевізників за договором доручення, коли експедитор діє від імені і за рахунок замовника, за умови, якщо останній не є платником ПДВ, то у експедитора не виникає податкових зобов'язань, так як і немає податкового кредиту. Хоча це роз'яснення формально стосується основної ставки, вважаємо, що його дію варто поширити і на операції, які підлягають оподаткуванню за ставкою 0% (міжнародні перевезення), і навіть на операції, які звільнені від оподаткування ПДВ (транзитні перевезення).

Наступною значною групою операцій у транспортно-експедиторській діяльності є операції з надання допоміжних послуг: зберігання, зважування, навантажувально-розвантажувальні роботи, перевалка і т. ін. Місцем постачання таких послуг визначено місце фактичного їх надання. Тобто, якщо послуги надаються на митній території України, то вони підлягають оподаткуванню за основною ставкою – 20%. Виключенням лише є операції з допоміжної обробки транзитних вантажів, які звільнені від оподаткування ПДВ.

В даному випадку також може виникнути ситуація, коли експедитор залучає інших суб'єктів господарювання для виконання цих робіт. Законодавці не надають конкретної відповіді на питання, чи має право експедитор не збільшувати базу оподаткування на суму таких послуг, якщо їх постачальник не є платником податку на додану вартість. Тому існують дві протилежні думки: аналогічно перевезенням такі операції не збільшують базу оподаткування ПДВ у експедитора та експедитор зобов'язаний нарахувати ПДВ на дані операції.

У першому випадку науковці, чия думка підтверджується судовою практикою, вважають, що сама природа договору комісії, різновидом якого є договір на транспортно-експедиторське обслуговування, передбачає, що експедитор діє за дорученням замовника послуг. Тобто, експедитор не є фактичним споживачем даних послуг, а лише посередником. Тому замовник послуг має компенсувати всі витрати експедитору. А таке відшкодування не може оподатковуватися ПДВ як звичайні послуги, тому що це – лише сума витрат, яку замовник зобов'язаний покрити експедитору.

А саме право на відшкодування в погоджених з клієнтом обсягах додаткових витрат, що виникли у експедитора при виконанні договору

транспортного експедирування, якщо такі витрати здійснювалися в інтересах клієнта, занотовано у ст. 10 Закону № 1955 [2].

Інша думка стосовно даного питання полягає у тому, що, незалежно від того, отримані додаткові послуги, (зокрема, навантажувально-розвантажувальні роботи) від платника ПДВ чи ні, експедитор зобов'язаний нараховувати ПДВ на дані операції. Це обґрунтовується непоодинокими роз'ясненнями та індивідуальними консультаціями податківців, які, у свою чергу, спираються на п. 189.4 ст. 189 ПКУ. Ця норма регулює процес оподаткування податком на додану вартість операцій з надання послуг та реалізації товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління. Зокрема, дана стаття містить лише посилання на те, що ці операції оподатковуються за загальними вимогами. За цією логікою ДФС пропонує посередникам оподатковувати всі додаткові витрати, які підлягають відшкодуванню експедитору замовником за основною ставкою – 20%, включаючи операції, які не є об'єктом оподаткування та які були отримані від неплатників податку на додану вартість, наприклад страхування вантажу при перевезенні.

Вважаємо, що така позиція ДФС не є обґрунтованою, адже дійсно – сутність діяльності посередників полягає у тому, що експедитор є посередником. У такому разі при залученні третіх осіб для виконання робіт та послуг фактично надає дані послуги постачальник, а споживає їх безпосередньо замовник. Це підтверджується й тим, що сума коштів, отримана експедитором для оплати послуг третіх осіб, залучених для виконання договору транспортно експедирування, не відображається у складі доходів, оскільки відсутнє збільшення власного капіталу. У випадку оплати послуг експедитора авансом або у вигляді передоплати такі суми також не визнаються доходами.

Так, пунктом 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – П(С)БО 15) [5], та абз. 7 п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – П(С)БО 1) [6] визначено, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу може бути достовірно визначено.

Також положеннями пп. 6.2, 6.3, 6.4 та 6.6 П(С)БО 15, якими передбачено, що не визнаються доходами, зокрема, такі надходження від інших осіб:

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- надходження, що належать іншим особам [5].

Водночас у ст. 185 ПКУ надано вичерпний перелік операцій, які є об'єктами оподаткування ПДВ, а саме:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [3].

У ст. 185 ПКУ йдеться про постачання послуг, що передбачає отримання доходів у постачальника послуг. А оскільки операції за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами не відображаються у складі доходів та витрат, то, відповідно, факту надання таких послуг експедитором немає. Тому, вважаємо, що при залученні третіх осіб від імені замовника послуг, якщо такі послуги були отримані неплатником ПДВ, такі операції не мають збільшувати об'єкт оподаткування у експедитора.

Зважаючи на це, вважаємо за необхідне у п. 4 ст. 189 ПКУ конкретизувати відповідь на дане питання та чітко визначити, чи збільшують базу оподаткування ПДВ додаткові витрати посередника (експедитора), які компенсуються замовником (споживачем) послуг та які були отримані від неплатників ПДВ.

Для обліку операцій із залученням третіх осіб за посередницькими договорами пропонуємо експедитору відкрити рахунок 686 «Розрахунки за транзитними послугами».

Також пропонуємо наступну схему бухгалтерських проведення (табл. 1) за умовним прикладом.

Замовник послуг-резидент доручає експедитору організувати перевезення на території України, а також завантажувально-розвантажувальні роботи із залученням третіх осіб. Винагорода експедитора становить 15 000 грн., в т. ч. ПДВ – 2 500 грн. Сума наданих послуг з перевезення склала 20 000 грн., в т. ч. ПДВ – 3 333,33 грн. Вартість навантажувально-розвантажувальних робіт склала 6 000 грн., в т. ч. ПДВ – 1 000 грн.

Таблиця 1

**Облік операцій з перевезень та інших додаткових послуг
із залученням третіх осіб**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерське проведення		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Надано послуги з перевезення постачальником – третьою особою	686	631	16 666,67
2.	Відображено податковий кредит	641	631	3 333,33
3.	Оплачено за послуги перевезення	631	311	20 000,00
4.	Виконані навантажувально-розвантажувальні роботи	686	631	5 000,00
5.	Відображено податковий кредит	641	631	1 000,00
6.	Оплачено за навантажувально-розвантажувальні роботи	631	311	6 000,00
7.	Перевиставлено замовнику вартість послуг з перевезення	361	686	20 000,00
8.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	686	641	3 333,33
9.	Перевиставлено замовнику вартість навантажувально-розвантажувальних робіт	361	686	6 000,00
10.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	686	641	1 000,00

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
11.	Відображена винагорода експедитору	361	703	15 000,00
12.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	2 500,00
13.	Отримана компенсація витрат експедитора (транзитні кошти)	311	361	26 000,00
14.	Зарахована на поточний рахунок винагорода експедитора	311	361	15 000,00

Джерело: авторська розробка

Таким чином, при використанні рахунку 686 для відображення транзитних коштів ми бачимо, що ці кошти не відображаються ні у складі доходів, ні у складі витрат експедитора.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом. У дослідженні запропоновано вирішення важливої наукової проблеми щодо формування методології обліку з урахуванням особливостей надання транспортно-експедиторських послуг, а саме введення додаткового субрахунку 686 «Розрахунки за транзитними послугами», завдяки чому дотримуються норми П(С)БО 15 «Дохід» у частині визначення сум, які вважаються доходом підприємства.

За результатами детального аналізу норм законодавства щодо операцій за договорами комісії, поруки та іншими посередницькими договорами, до яких і належить договір транспортного експедирування, доведено не врегульованість питання визначення особливостей оподаткування податком на додану вартість, у випадку, якщо постачальником таких операцій є неплатник ПДВ. Рекомендується більш чітко на законодавчому рівні окреслити вплив таких операцій на базу оподаткування у експедитора.

Перспективою до подальших розробок є дослідження специфіки надання транспортно-експедиторських послуг у частині операцій, що надаються за прямим договором, та особливостей оподаткування операцій за посередницькими договорами.

Література

1. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 20.05.2019).
2. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України № 1955-IV від 01.07.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15> (дата звернення: 23.05.2019).
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4931> (дата звернення: 27.05.2019).
4. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності: Наказ ДПС України № 610 від 06.07.2012 р. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/61681.html> (дата звернення: 30.05.2019).
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 04.06.2019).
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.06.2019).

References

1. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy, No. 435-IV, 16.01.2003 [Civil Code of Ukraine, No. 435-IV, 16.01.2003]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian]
2. Pro transportno-ekspedytorsku diialnist: Zakon Ukrainy, No. 1955-IV, 01.07.2004 [About freight forwarding activity: Law of Ukraine, No. 1955-IV, 01.07.2004]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15> [in Ukrainian]
3. Podatkovi kodeks Ukrainy, No. 2755-VI, 02.12.2010 [Tax Code of Ukraine, No. 2755-VI, 02.12.2010]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4931> [in Ukrainian]
4. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoi podatkovoi konsultatsii shchodo poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist transportno-ekspedytorskoi diialnosti: Nakaz DPS Ukrainy, No. 610, 06.07.2012 [On approval of the General tax consultation on the taxation procedure of value

added tax of freight forwarding activity: Law of Ukraine, No. 610, 06.07.2012]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61681.html> [in Ukrainian]

5. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 290, 29.11.1999 [On approval of accounting regulations (standard) 15 «Revenue»: Law of Ukraine, No. 290, 29.11.1999]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [in Ukrainian]

6. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy, No. 73, 07.02.2013 [On the approval of accounting national regulation (standard) 1 «General requirements for financial statements»: Law of Ukraine, No. 73, 07.02.2013]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian]