

ries are, in particular, residential, non-residential and the total area of the house, the area of adjacent territories and other technical indicators, then their documentary justification on the basis of technical documentation data of the house and relevant technical inventories on the results of the construction and technical research has key value at carrying out such examinations and in providing objective conclusion concerning documentary justification of the tariff calculations. Divisiveness of this issue is confirmed by the increasing number of court cases concerning recognition of the established tariffs on maintenance of houses and adjacent territories to be unjustified. The questions concerning economic justification of the tariff calculations for services on maintenance of houses and adjacent territories for the house at the particular address are raised for the decision by the examination. At the same time, according to the established competence, an expert examines precisely tariff calculations, not counting it at his own. The sequence of a court expert actions in the study of tariffs calculation is compiled.

Keywords: tariffs, services on maintenance of houses and adjacent territories, housing and communal services; residential, non-residential and the total area of the house; area of the adjacent territories.

УДК 343.98:347.73

С. О. Козуб, старший судовий експерт
Харківського НДІСЕ

ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З МІЖНАРОДНОГО ПЕРЕВЕЗЕННЯ ВАНТАЖІВ

Розглянуто порядок оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності з міжнародного перевезення вантажів у разі залучення до перевезення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності при проведенні судово-економічних експертиз.

Ключові слова: експедитор (транспортний експедитор), перевізник, місце постачання послуг, транспортно-експедиторська послуга, єдиний транспортний документ.

Положеннями ч. 1 ст. 929 Цивільного кодексу України (ЦК України) визначено, що за договором транспортної експедиції одна сторона (експедитор) зобов'язалася за плату та за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних із перевезенням вантажу.

Договором транспортної експедиції може бути встановлено обов'язок експедитора:

- організувати перевезення вантажу транспортом і за маршрутом, обраним експедитором або клієнтом;
- укласти від свого імені або від імені клієнта договір перевезення вантажу;
- забезпечити відправлення й отримання вантажу;
- інші зобов'язання, пов'язані з перевезенням.

Договором транспортної експедиції може бути передбачене надання додаткових послуг, необхідних для доставки вантажу:

— перевірка кількості та стану вантажу, його вантаження й розвантаження;

— сплата митного збору, зборів і витрат, покладених на клієнта;

— зберігання вантажу до його отримання в пункті призначення;

— отримання необхідних для експорту та імпорту документів, виконання митних формальностей і тому подібне.

Інші види транспортно-експедиторських послуг, які можуть надавати експедитори за дорученням клієнтів, наведені в ст. 8 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» (далі – Закон № 1955)¹. Тобто різноманіття видів транспортно-експедиторських послуг зумовлює можливість їх надання як на митній території України, так і за її межами із залученням нерезидентів.

Відповідно до ст. 1 Закону № 1955:

— 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;

— перевізник – юридична або фізична особа, яка взяла на себе зобов'язання та відповідальність за договором перевезення вантажу за доставку до місця призначення довіреного їй вантажу, перевезення вантажів і їх видачу (передачу) вантажоодержувачу або іншій особі, зазначеній у документі, що регулює відносини між експедитором та перевізником.

Згідно з ч. 2 ст. 4 цього Закону експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Операції платників, що є об'єктом оподаткування ПДВ, визначені в п. 185.1 Податкового кодексу України (ПК України), серед яких для даної ситуації назвемо такі:

— постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу (підп. «б»);

— постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу, а також вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим і авіаційним транспортом (підп. «е»).

Відповідно до абз. «а» підп. 186.2.1 ПК України місцем постачання послуг, що є допоміжними в транспортній діяльності: вантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів і інші аналогічні види послуг, є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних із рухомим майном, а згідно з абз. «в» підп. 186.2.1 ПК України місцем постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, є місце фактичного постачання

¹ Див.: Про транспортно-експедиторську діяльність : Закон України від 01.07.2004 № 1955-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.

послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання (табл. 1).

Таблиця 1

Місце постачання послуг

Постачальник послуг	Територія	Ставка ПДВ	Примітка
Платник ПДВ	Україна	20 %	«експорт» послуг
Платник ПДВ	поза митною територією України	не обкладається ПДВ	–
Нерезидент	Україна	20 %	«імпорт» послуг
Нерезидент	поза митною територією України	не обкладається ПДВ	–

Згідно з підп. «ж» п. 186.3 ПК України місцем надання транспортно-експедиторських послуг вважається місце, у якому їх одержувач зареєстрований як суб'єкт господарювання, а в разі відсутності такого місця – його постійне або переважаюче місце проживання (табл. 2).

Таблиця 2

Місце надання транспортно-експедиторських послуг

Постачальник послуг	Отримувач послуг	Місце реєстрації отримувача	Ставка ПДВ	Примітка
Платник ПДВ	нерезидент	поза митною територією України	не обкладається ПДВ	«експорт» послуг
Нерезидент	платник ПДВ	Україна	20 %	«імпорт» послуг

Тобто, вимоги підп. 186.2.1 ПК України визначають місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням вантажів, місце фактичного постачання послуг, разом із тим, відповідно до п. 186.3 ПК України, місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належить і надання транспортно-експедиторських послуг.

Визначення, що транспортне експедирування і є послугами, пов'язаними із перевезенням вантажу, відповідно вказує на неоднозначне (множинне) трактування між двома нормами ПК України, а саме підп. 186.2.1 та абз. ж) п. 186.3 відносно визначення місця постачання послуг у випадку постачання послуг за межами митної території України.

Згідно з п. 56.21 ПК України, у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того самого нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Для прикладу розглянемо обставини надання транспортно-експедиторських послуг замовнику-резиденту, що діє за дорученням своїх клієнтів, перевізником-нерезидентом за межами митної території України.

На підставі абз. а) підп. 195.1.3 ПК України за нульовою ставкою ПДВ обладаються міжнародні перевезення пасажирів і багажів, а також вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим і авіаційним видами транспорту, та для цілей цього підпункту перевезення вважається за міжнародне, якщо здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

Однак слід зазначити, що при проведенні дослідження найважливіше значення має саме встановлення документального оформлення певних господарських операцій і з'ясування того, як замовник організував виконання транспортно-експедиторських послуг за дорученням своїх клієнтів шляхом укладання контрактів із нерезидентами, що, відповідно, не суперечить положенням Закону № 1955.

При встановленні на підставі наявних документів, що суб'єктом господарювання (резидентом для прикладу ТОВ «Т») згідно з укладеними договорами та відповідно до заявок (доручень) замовників (клієнтів ТОВ «Н») було організовано перевезення товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), тобто ним здійснювались операції з придбання послуг із організації перевезень вантажів і надання транспортно-експедиційних послуг поза митною територією України, та ця діяльність здійснювалась у межах договорів перевезення вантажів із залученням до перевезення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, перевізників-нерезидентів (для прикладу W LLP), які не мають постійних представництв на митній території України. Ключовим значенням для визначення зазначених договорів як договорів міжнародного перевезення вантажів є документальне підтвердження, що перевезення здійснювались за єдиним перевізним документом.

Зокрема, предметом дослідження в цьому випадку є акти виконаних робіт щодо надання послуг із транспортно-експедиційного обслуговування вантажних перевезень, підписані між ТОВ «Т» (експедитор) і ТОВ «Н» (клієнт) з відповідними додатками, у яких деталізовано, які саме послуги надані з наведенням ділянок експедирування, номерів залізничних вагонів, дати, номерів накладних, у межах яких здійснювалось надання робіт стосовно збігу з відповідними ділянками експедирування, номерами залізничних вагонів, датами, номерами накладних, за якими здійснювалося надання експедиторських послуг у межах відносин з перевізником W LLP поза межами митної території України. Наведений збіг відповідно вкаже, що перевезення на підставі укладених договорів були організовані ТОВ «Т» через

компанію W LLP і здійснювалися на підставі міжнародних транспортних документів (накладні СМГС, ЦІМ тощо).

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 слідування 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.

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

Отже, при відповідному документальному обґрунтуванні того, що експедитором (резидентом) залучено до міжнародного перевезення вантажів перевізників чи інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, то нульова ставка, визначена абз. «а» підп. 195.1.3 п. 195.1 ст. 195 ПК України, застосовується саме такими перевізниками чи іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності.

При цьому необхідно враховувати вимоги п. 189.4 ст. 189 ПК України, а саме: при отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення за ставкою 0 %, якщо перевізник є резидентом – платником ПДВ, та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг за ставкою 20 % (якщо замовник послуг зареєстрований на території України як суб'єкт господарювання). У разі, коли перевізник не є резидентом – платником ПДВ, податкові зобов'язання в експедитора на вартість послуг із перевезення не виникають. Перевізник-резидент (платник ПДВ) на дату виникнення податкових зобов'язань з міжнародного перевезення виписує податкову накладну з нарахуванням податку на додану вартість за нульовою ставкою та надає її експедитору. Отриману податкову накладну від такого перевізника експедитор має право включити до реєстру отриманих податкових накладних. Коли ж перевізник не є резидентом – платником ПДВ, податкові зобов'язання в експедитора на вартість послуг з перевезення не виникають. Наведена позиція викладена, зокрема, в узагальнюючій податковій консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності¹. Згідно з п. 53.1 ст. 53 ПК України не може

¹ Див.: Узагальнююча податкова консультація щодо порядку обкладення ПДВ транспортно-експедиторської діяльності : наказ ДПАУ від 06.07.2012 № 610 // Уряд. кур'єр. — 2012. — № 140.

бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до узагальнюючої податкової консультації.

Отже, послуги, що надаються за договором транспортної експедиції, можуть:

— обкладатися ПДВ за ставкою 20 % при їх наданні на території України як платником ПДВ – резидентом, так і нерезидентом;

— не обкладатися ПДВ при їх наданні за межами України як платником ПДВ – резидентом, так і нерезидентом;

— обкладатися ПДВ за нульовою ставкою, якщо міжнародне перевезення вантажів здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

Тобто транзитні послуги, отримані від резидента-експедитора для експедитора-резидента, які в подальшому реалізуються замовникові-резидентові, є об'єктом обкладення ПДВ, якщо всі сторони договору транспортної експедиції, включаючи залучених, є резидентами України і надають послуги лише на митній території України, а в разі, якщо міжнародне перевезення вантажів здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом залученим перевізником-нерезидентом поза межами митної території України – обкладаються ПДВ за нульовою ставкою.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ ПЕРЕВОЗКЕ ГРУЗОВ

Козуб С. А.

Рассмотрен порядок налогообложения налогом на добавленную стоимость транспортно-экспедиторской деятельности по международной перевозке грузов в случае привлечения к перевозке других участников транспортно-экспедиторской деятельности при проведении судебно-экономических экспертиз.

Ключевые слова: экспедитор (транспортный экспедитор), перевозчик, место оказания услуг, транспортно-экспедиторская услуга, единый транспортный документ.

TAXATION OF FREIGHT FORWARDING ACTIVITY OF INTERNATIONAL CARRIAGE OF GOODS BY THE VALUE ADDED TAX

Kozub S. O.

The paper describes the procedure of taxation by the value added tax of freight forwarding activity in the international carriage of goods in the case of involvement in carriage of other participants in freight forwarding activity during carrying out forensic economic examination. The variety of types of freight forwarding services determines the possibility of providing them both in the customs territory of Ukraine and beyond its borders, involving non-residents. As an example, the circumstances of freight forwarding services to the customer resident who acts on behalf of its clients, a non-resident carrier outside the customs territory of Ukraine are considered. While carrying out research, just ascertainment of documentary issuance of certain business transactions and finding out how a customer organized execution of the freight forwarding services on behalf of its

clients by contracting with non-residents, has an essential significance. In accordance with the norms of the Tax Code of Ukraine, the services which are provided under the contract of transport expedition, may be subjected to value added tax at the rate of 20 %, not taxed, and taxed on the value added tax at zero rate. That is, the transit services received from resident-forwarding agent for forwarding agent-resident, which are subsequently realized to the customer-resident, are the object of taxation on value added tax if all parties of freight forwarding contract, including the involved ones, are residents of Ukraine and provide services only on the customs territory of Ukraine. If an international carriage of goods is carried out according to a single international transport document by an involved carrier-non-resident outside the customs territory of Ukraine, it's subjected to the value added tax at zero rate.

Keywords: freight forwarder (forwarding agent), carrier, place of services provision, freight forwarding service, single transport document.

УДК 343.98

О. В. Аніщенко, завідувач сектору Харківського НДІСЕ,
Л. В. Мамонтова, старший науковий співробітник Харківського НДІСЕ

ОСОБЛИВОСТІ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА РОЗРАХУНКІВ ПЕНСІЙ ПО ІНВАЛІДНОСТІ

Розглянуто умови призначення пенсій по інвалідності та визначено порядок обчислення страхового стажу й час набуття права на пенсію по інвалідності в розмірі пенсії за віком. Наведено приклади розрахунку розміру пенсії по інвалідності та пенсії по інвалідності в розмірі пенсії за віком при проведенні судово-економічних експертиз.

Ключові слова: пенсія по інвалідності, страховий стаж, понаднормовий стаж, доплата за понаднормовий стаж, прожитковий мінімум, пенсія по інвалідності в розмірі пенсії за віком.

Пенсійне забезпечення громадян України здійснюється відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»¹ (далі – Закон № 1058-IV). Нормами цього Закону передбачено призначення пенсій за віком, по інвалідності, у зв'язку зі втратою годувальника.

Умови призначення пенсії по інвалідності визначені ст. 30 Закону № 1058-IV. Пенсія по інвалідності призначається в разі настання інвалідності, що спричинила повну або часткову втрату працездатності внаслідок загального захворювання (у тому числі каліцтва, не пов'язаного з роботою, інвалідності з дитинства) за наявності страхового стажу, передбаченого ст. 32 цього Закону.

¹ Див.: Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV // Відом. Верхов. Ради України. — 2003. — № 49–51. — Ст. 376.