

УДК 336.2(476)

## **ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

**Тозик А.А., Евтух Г.И.**

*Белорусский национальный технический университет  
Минск, Беларусь*

Транспортные услуги являются уникальным видом деятельности, специфичность которого состоит в том, что непосредственное оказание услуги происходит вне места расположения предприятия, а при международной транспортировке – и вне пределов страны, резидентом которой является перевозчик. Удобное географическое положение территории Республики Беларусь, а также соответствующая этому местонахождению инфраструктура оказывают непосредственное влияние на перемещение через нашу страну товаров как следующих из Азии Европу, так и в обратном направлении, что положительным образом сказалось на повышении спроса на транспортные услуги. Повышение спроса привело к оживлению рынка транспортных услуг в части их предложения со стороны белорусских субъектов предпринимательской деятельности, которые стали предоставлять транспортные услуги не только резидентам Республики Беларусь, но значительно расширили сеть заказчиков транспортных услуг из других государств.

Немаловажное значение в стимулировании развития транспортно-экспедиционной деятельности в Республике Беларусь оказывает существующий порядок в налогообложении.

Транспортно-экспедиционные предприятия республики производят уплату в бюджет Республики Беларусь того же перечня налогов и сборов, что и все другие предприятия. Однако порядок налогообложения предприятий, осуществляющих транспортно-экспедиционную деятельность, имеет и свои особенности и проблемы, которые необходимо рассмотреть подробнее.

Много неясностей возникало до недавнего времени по вопросу определения и учета выручки от оказания транспортных и экспедиторских услуг. (Этот вопрос особенно важен при определении налоговой базы для уплаты платежей из выручки.) И если с первыми все достаточно ясно, то в отношении последних имелись значительные пробелы. И вот впервые в истории национального налогового законодательства появилась законодательная основа по определению выручки экспедитором — «Инструкция по определе-

нию и учету выручки экспедитором» (утв. Постановлением Министерства транспорта и коммуникаций № 14 от 4.08.2000 г.).

Ее появление обусловлено несколькими причинами, основной из которых была необходимость разъяснить как налогоплательщикам, так и налоговым органам, порядок определения выручки экспедитором, а также изложить методику отражения ее в бухгалтерском учете.

Выручкой экспедитора для целей налогообложения является его вознаграждение. Вознаграждение определяется как сумма, полученная от клиента за оказанные ему услуги, за вычетом средств, перечисленных (подлежащих перечислению) перевозчикам и иным третьим лицам, связанным с выполнением обязанностей экспедитора по договору транспортной экспедиции. Положения настоящей Инструкции распространяются и на случаи, когда в соответствии с договором транспортной экспедиции обязанности экспедитора исполняются перевозчиком.

Большое значение для правильного применения указанной Инструкции имеет, принятая предприятием учетная политика по определению выручки: или по мере поступления денежных средств от клиента, за оказанные ему услуги, или по мере оказания услуг и, предъявления, клиенту расчетных документов. Однако вне зависимости от принятого метода определения выручки производятся одинаковые бухгалтерские операции, предусмотренные Инструкцией.

При международных перевозках, когда оплата производится в валюте, возникает понятие курсовых разниц.

При использовании метода отражения выручки экспедитором по отгрузке происходит дооценка денежных средств по Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (курсовая разница относится на счет 83 «Доходы будущих периодов») и по Кт счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (курсовая разница относится на счет 31 «Расходы будущих периодов»). При поступлении предоплаты заказчика происходит дооценка по Кт счетов 64 «Авансы полученные» и 60 (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Затем суммы курсовых разниц относятся на счет 80 «Прибыли и убытки», т.е. относятся на финансовый результат деятельности предприятия и никаких проблем с определением налогооблагаемой выручки не возникает.

Однако возникают проблемы, если экспедитор получает выручку от заказчика в валюте, а перечисление денег перевозчику производит в белорусских рублях по курсу НБ РБ на дату оплаты. В таком случае возникает понятие суммовых разниц. Так как оплата перевозчику производится по курсу Национального Банка Республики Беларусь, отличному от курса на день поступления денег на счет экспедитора, то, таким образом, экспедитором перевозчику

производится перечисление денег в большей сумме и выручку необходимо скорректировать, или уменьшить, на разницу в курсах между отражением выручки по счетам бухгалтерского учета и датой перечисления денег перевозчику. Таким образом, происходит занижение налогооблагаемой выручки экспедитором (в бухгалтерском учете делается проводка «красное сторно» Дт 64 Кт 46) на сумму возникающей суммовой разницы. А может даже возникнуть ситуация, при которой сумма дохода экспедитора будет ниже, чем возникшая в результате падения курса белорусского рубля суммовая разница.

Поэтому для решения этой проблемы необходимо законодательно предусмотреть возможность отнесения суммовых разниц на прямые убытки (прибыль) предприятия (счет 80 «Прибыли и убытки») аналогично отнесению на убытки курсовых разниц.

Перейдем далее к особенностям исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость транспортно-экспедиционными предприятиями при экспорте транспортных услуг. Здесь имеются свои преимущества. Еще с апреля 1996 года в Республике Беларусь транспортные услуги, реализуемые за пределы Республики Беларусь, налогом на добавленную стоимость не облагались, если транспортные услуги оказаны за пределами Республики Беларусь и выручка за эти реализованные услуги поступила в свободно конвертируемой валюте на счета предприятий в банках Республики Беларусь.

С начала 2000 года в Республике Беларусь меняется порядок исчисления налога на добавленную стоимость, на основании которого по экспортируемым работам, услугам, в том числе и по экспортируемым транспортным услугам, применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость в порядке, установленном Постановлением Совета Министров от 17 февраля 2000 г. № 213.

В указанном порядке определено, что экспортируемыми транспортными услугами являются услуги транспортной экспедиции, услуги по перемещению грузов, пассажиров и багажа автомобильным, воздушным, железнодорожным, морским, речным и другими видами транспорта (и комбинацией этих видов транспорта) за пределы (пределами) Республики Беларусь, из-за ее пределов, а также транзитом через территорию Республики Беларусь, включая частичное оказание этих услуг на ее территории, которые оформлены международными транспортными или товарно-транспортными документами или иными международными документами.

Следовательно, нулевая ставка налога на добавленную стоимость к оборотам по реализации экспортируемых транспортных услуг применяется в зависимости от направления движения товаров, а не от того, резиденту какого государства оказывается транспортная услуга и поступила ли выручка за

эти реализованные услуги в свободно конвертируемой валюте на счета предприятий в банках Республики Беларусь.

Кроме того, обоснованность применения нулевой ставки по экспортируемым транспортным услугам необходимо подтвердить путем представления налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации этого налогоплательщика: для перевозчиков — реестра международных транспортных или товарно-транспортных документов; для экспедиторов — реестра заявок (заданий или иных документов) с указанием номеров международных транспортных или товарно-транспортных документов, подтверждающих оказание экспортируемых транспортных услуг.

Нулевая ставка налога применяется к налоговой базе, которая в соответствии с Законом «О налоге на добавленную стоимость» (в редакции Закона от 16 ноября 1999 г.) определяется по транспортным услугам как стоимость этих услуг, исчисленная исходя из применяемых тарифов на эти услуги без включения в них налога на добавленную стоимость.

Если оплата экспортируемых транспортных услуг производится в иностранной валюте, то при исчислении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в валюту Республики Беларусь по курсу Национального банка на дату фактической реализации этих услуг.

Увеличение налоговой базы возможно в случае оплаты транспортных услуг в белорусские рубли по договорам, заключенным на оказание этих услуг в иностранной валюте с оплатой в белорусских рублях по курсу Национального банка, установленному на дату оплаты, если в учетной политике организации установлен метод определения выручки от реализации по отгрузке товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.

Таким образом, налоговая база, определенная на дату реализации услуг, увеличивается на суммы, полученные в результате уменьшения курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте, которые иначе связаны с оплатой реализованных услуг. Если оборот по реализации экспортируемых транспортных услуг облагается по нулевой ставке, то эта ставка применяется и к суммам, на которые увеличивается налоговая база по этим реализованным услугам.

С 1 ноября 2001 г. в применении нулевой ставки налога на добавленную стоимость по экспортируемым транспортным услугам появились изменения в результате внесения постановлением Совета Министров от 15 октября 2001 г. № 1492 дополнения в постановление Совета Министров №213, согласно которому нулевая ставка налога на добавленную стоимость не применяется к оборотам по реализации экспортируемых транспортных услуг по перемеще-

нию грузов, пассажиров и багажа из Республики Беларусь в Грузию, Российскую Федерацию, Туркменистан или из Грузии, Российской Федерации, Туркменистана в Республику Беларусь.

Следовательно, если товары, пассажиры и багаж перемещаются из Республики Беларусь в указанные государства или в обратном направлении, то обороты по реализации этих экспортируемых транспортных услуг облагаются поставке налога на добавленную стоимость в размере 20 процентов.

Необходимо заметить, что с 15.07.2002 г. с Туркменистаном применяется принцип страны назначения, а, следовательно, и нулевая ставка НДС.

Таким образом, актуальной остается проблема применения ставки НДС в размере 20% к торговле с Россией и Грузией, введенная в соответствии с Постановлением № 1492 от 15.10.01 г. Для устранения данной проблемы необходимо вернуться к ранее существовавшему положению дел и применению в отношении данных стран нулевой ставки НДС.

Кроме определения ставки налога на добавленную стоимость необходимо также исчислить суммы налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, приходящихся на обороты по реализации экспортируемых транспортных услуг.

В соответствии с Постановлением Совмина № 1128 от 31 июля 2001 г. вычет сумм налога, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг) или ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, производится в полном объеме по услугам, при реализации которых в соответствии с Законом «О налоге на добавленную стоимость» применяется ставка в размере ноль процентов. При этом сумма налоговых вычетов уменьшается на расчетную величину, равную 4 процентам выручки (оборота) от реализации данных услуг (согласно подпункту 1.1 п. 1 Декрета Президента от 17 мая 2001 г. № 14 «О некоторых вопросах исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»), уменьшение налоговых вычетов учитывается в составе внереализационных расходов).

При незначительных суммах налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), может возникать ситуация, в результате которой сумма расчетной величины больше суммы налоговых вычетов, приходящихся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые по нулевой ставке. В случае возникновения подобной ситуации в составе внереализационных расходов учитывается не сумма расчетной величины, а сумма налоговых вычетов.

Превышение над суммой налога, исчисленной по операциям от реализации товаров (работ, услуг), сумм налоговых вычетов, приходящихся на обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые по нулевой ставке, подле-

жит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога в следующем, налоговом периоде или зачету либо возврату налогоплательщику в порядке, установленном постановлением Совета Министров от 31 июля 2001 г. № 1128.

Однако налоговые вычеты производятся только при подтверждении в установленном порядке экспорта услуг и поступления за них выручки на счета налогоплательщика в банках Республики Беларусь. Последнее дополнение введено Постановлением Совмина № 1836 от 30.12.2002 г. и вступило в действие с 1 января 2003 г. Это дополнение приводит к отвлечению оборотных средств в бюджет и пагубно сказывается на финансовом состоянии предприятий.

В заключение следует сказать, что в данной работе мы постарались рассмотреть наиболее насущные вопросы, определяющие проблемы налогообложения транспортно-экспедиционной деятельности в Республике Беларусь, которые касаются также и предприятий, помимо своей основной деятельности оказывающих и транспортно-экспедиционные услуги.

УДК 656.062

## **КОНКУРЕНЦИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО И АВТОМОБИЛЬНОГО ВИДОВ ТРАНСПОРТА В БОЛГАРИИ В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИИ**

**Славова-Ночева М.**

*Высшее транспортное училище имени Тодора Каблешкова  
София, Болгария*

Перед транспортным рынком Республики Болгария в начале XXI-ого века стоит множество проблем и задач, вызванных проведением структурной реформы экономики и необходимостью ее приспособления к требованиям Европейского союза (ЕС). В отрасли транспорта в целом и в областях железнодорожного и автомобильного видов транспорта — в частности, структурная реформа рассматривается как процесс, направленный в основном на:

\* приведение национального законодательства в соответствие с распоряжениями в сфере транспорта стран-членов ЕС;

\* реструктуризацию в целях повышения конкурентоспособности и введение принципов рынка в управление транспортом; обеспечение условий для нормального функционирования национального хозяйства, а также для выполнения определенных социальных обязанностей;