

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗВОРотної ТАРИ ТА ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ЇЇ НЕПОВЕРНЕННЯ

Розглянуто особливості бухгалтерського обліку зворотної тари та податкові наслідки її неповернення

Актуальність дослідження. Практично кожне підприємство при здійсненні своєї господарської діяльності зустрічається із таким специфічним видом матеріальних цінностей, як тара, призначення якої полягає в забезпеченні збереження і оптимальної організації транспортування товарно-матеріальних цінностей. Тара в значній мірі визначає рівень конкурентоспроможності продукції на вітчизняних і зарубіжних ринках, тому зараз постає питання раціональної організації бухгалтерського обліку тари на підприємствах.

В сучасних умовах господарювання, коли зростає кількість випадків неповернення зворотної тари постачальникам, виникає необхідність приділити увагу податковим наслідкам неповернення такої тари, для того, щоб уникнути виникнення проблемних питань на практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку тари присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених як В. Вишневецька, Ю. Граковський, Н.П. Дробішевський, О. Згурський, Т. Лисиця, В.Н. Лемеш, М.І. Молдованова, Т. Онищенко, В.В. Сопко, К.С. Фетісова. Не применшуючи вагомий внесок зазначених дослідників в розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку тари і тарних матеріалів залишається ряд невирішених проблемних питань, зокрема, пов'язані з бухгалтерським обліком зворотної тари та податкові наслідки її неповернення.

Метою статті є дослідження порядку бухгалтерського відображення операцій із зворотною тарою та податкових наслідків її неповернення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Згідно з Порядком збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки) № 224 від 02.09.2001 р. [4] зворотна тара – це тара багаторазового використання, що належить до вторинних матеріальних ресурсів і підлягає повторному використанню.

Основою для розмежування тари на зворотну і незворотну є договір про заставу, укладений між виробником і покупцем.

Зворотна тара залежно від наявності або відсутності забезпечення може бути заставною і незаставною: за окремі види багатооборотної зворотної тари, що поставляється під товар, постачальник вимагає з покупця заставу, яка повертається після повернення тари у належному стані. Така тара називається заставною. Відповідно, тара, не забезпечена заставою, вважається не заставною.

За зворотну тару встановлюють заставу, тобто сплачують певну суму грошових коштів, які є гарантією того, що тару повернуть.

Всі питання щодо застосування, обігу і повернення тари, в тому числі майнової відповідальності за порушення зобов'язання, повинні бути врегульовані у договорі.

За загальними правилами строк повернення зворотної тари становить 30 днів (п. 4 Правил № 15) [3]. Хоча для деяких її видів існують інші спеціальні строки повернення. Так, наприклад, контейнери й стандартні лотки з-під хліба і хлібобулочних виробів потрібно віддавати не пізніше наступного дня після одержання товару (п. 65 Правил № 15). Зазвичай відлік строку повернення починають із дня одержання товарів від транспортної організації або з часу прийому її на склад відправника чи на склад одержувача в установлений строк. У договорі слід зазначити повернення зворотної тари в строк не пізніше ніж через 30 днів після її отримання, так як це передбачено Правилами № 15.

Як вже зазначалося, часто на зворотну тару продавці встановлюють грошову заставу. Відповідно до ст. 572 ЦКУ застава дає право заставодержателю в разі невиконання заставодавцем зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення своїх вимог за рахунок заставленого майна. Тобто, якщо отримувач товарів виявиться недобросовісним і не поверне тару в строки, встановлені в договорі, постачальник вправі задовольнити свої вимоги за рахунок заставлених коштів (ч. 2 ст. 589, ч. 2 ст. 590 ЦКУ). Тому в договорі потрібно чітко прописати, що при неповерненні зворотної тари продавець залишає собі заставу [1, с. 7].

В більшості випадків покупець права власності на зворотну тару не отримує. Але для попередження виникнення спірних питань у договорі варто чітко зазначити, що право власності на таку тару залишається у постачальника.

Рух зворотної тари від покупця до продавця представлено на рис. 1.

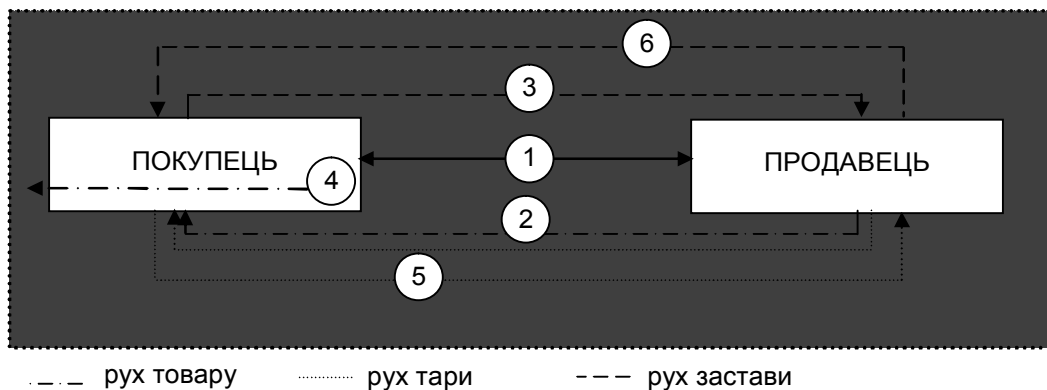


Рис. 1. Кругообіг руху зворотної тари від продавця до покупця

Перед постачанням товару необхідно укласти договір про поставку товару (1), де необхідно чітко зазначити усі істотні умови (терміни повернення тари, суму застави та ін.), щоб уникнути спірних питань. Після того, як постачальник відвантажив покупцеві товар у зворотній тарі (2), покупець має перерахувати продавцеві суму застави, що у нього знаходиться на відповідальному зберіганні (3). В момент часу, коли покупець реалізував товар у тарі населенню (4), він повинен повернути постачальнику зворотну тару, що у нього зберігалась (5), разом з цим постачальник повертає покупцю суму застави (6). На цьому відносини між покупцем і постачальником зупиняються, за умови, що здійснено оплату за поставлений товар.

Отримання зворотної тари, як уже зазначалося не означає отримання права власності на неї. Тому в бухгалтерському обліку зворотну тару обліковують на позабалансовому рахунку.

Бухгалтерський облік заставної тари представлено на рис. 2.

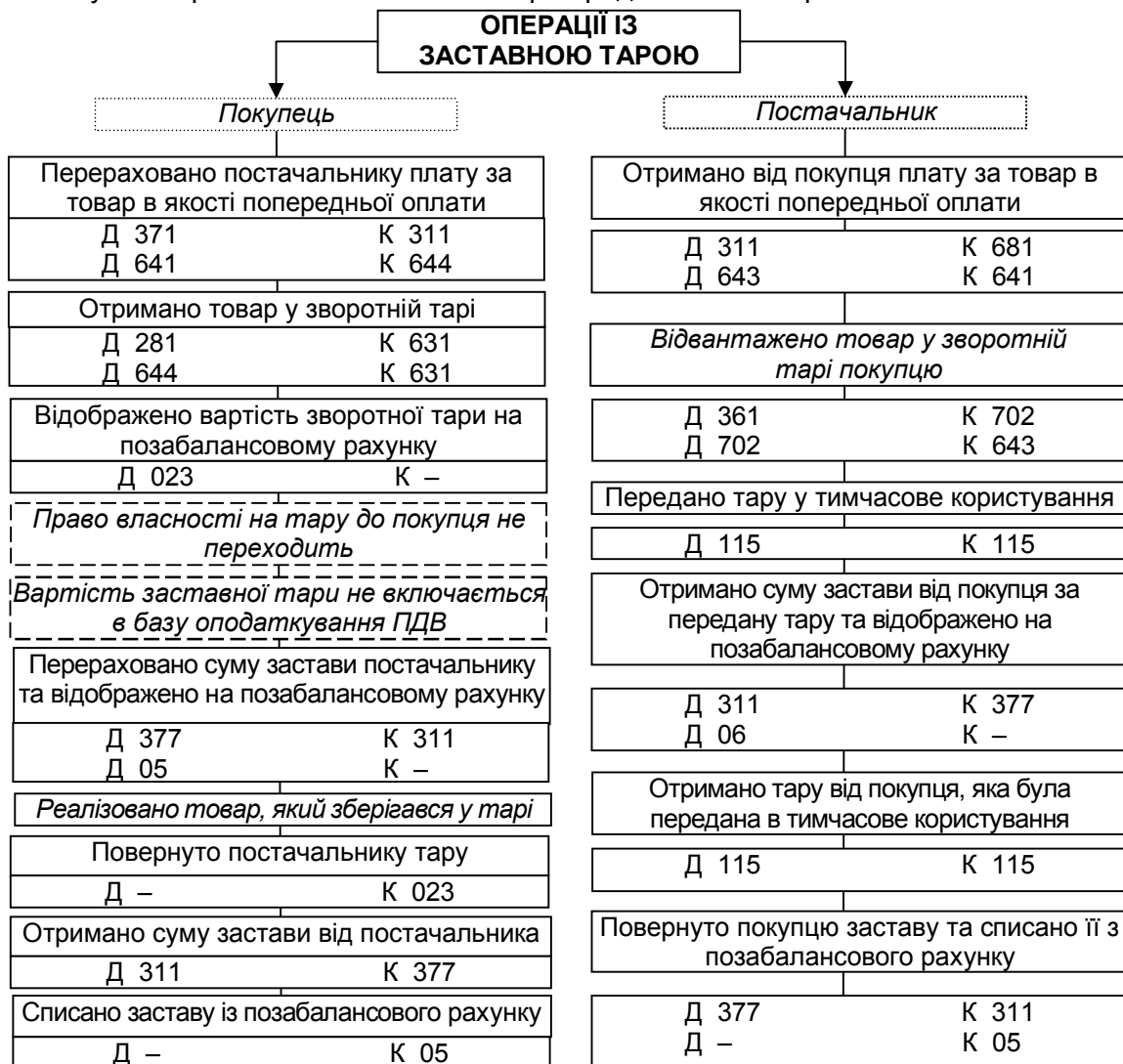


Рис. 2. Порядок відображення операцій із заставною тарою

На зворотну тару право власності не переходить від продавця до покупця, останній зобов'язаний повернути таку тару, і тому він не фіксує щодо неї ні витрат, ні доходів. Фактично тару передають на відповідальне зберігання, що не тягне за собою ніяких податкових наслідків.

Що стосується оподаткування операцій із заставною тарою, то, відповідно до ст. 182.2 ПКУ вартість поворотної (заставної) тари не включається в базу оподаткування.

Щодо заставної суми, то вона взагалі не є об'єктом оподаткування ПДВ. Адже вона не підпадає під визначення операцій постачання товарів (навіть у разі неповернення тари покупцем, коли постачальник залишить собі заставну суму) відповідно до пп. 14.1.185 ПКУ. Отже, заставну суму ні покупець, ні постачальник не оподатковують.

В сучасних умовах господарювання часто виникає ситуація, коли покупець за певних об'єктивних або суб'єктивних причин не повертає тару продавцю у зазначені терміни. Таке порушення має свої податкові наслідки та підлягає відображенню у бухгалтерському обліку (рис. 3.).

Лише у випадку, якщо зворотна тара не повертається протягом встановленого строку, але не пізніше 12 місяців з дати її передачі відправнику, вартість такої зворотної тари включається до бази оподаткування отримувача тари, а не відправника. Останній жодних коригувань у себе не робить.

Отже, якщо тара не повертається протягом встановленого терміну, постачальник повинен скласти акт і списати її з балансу.

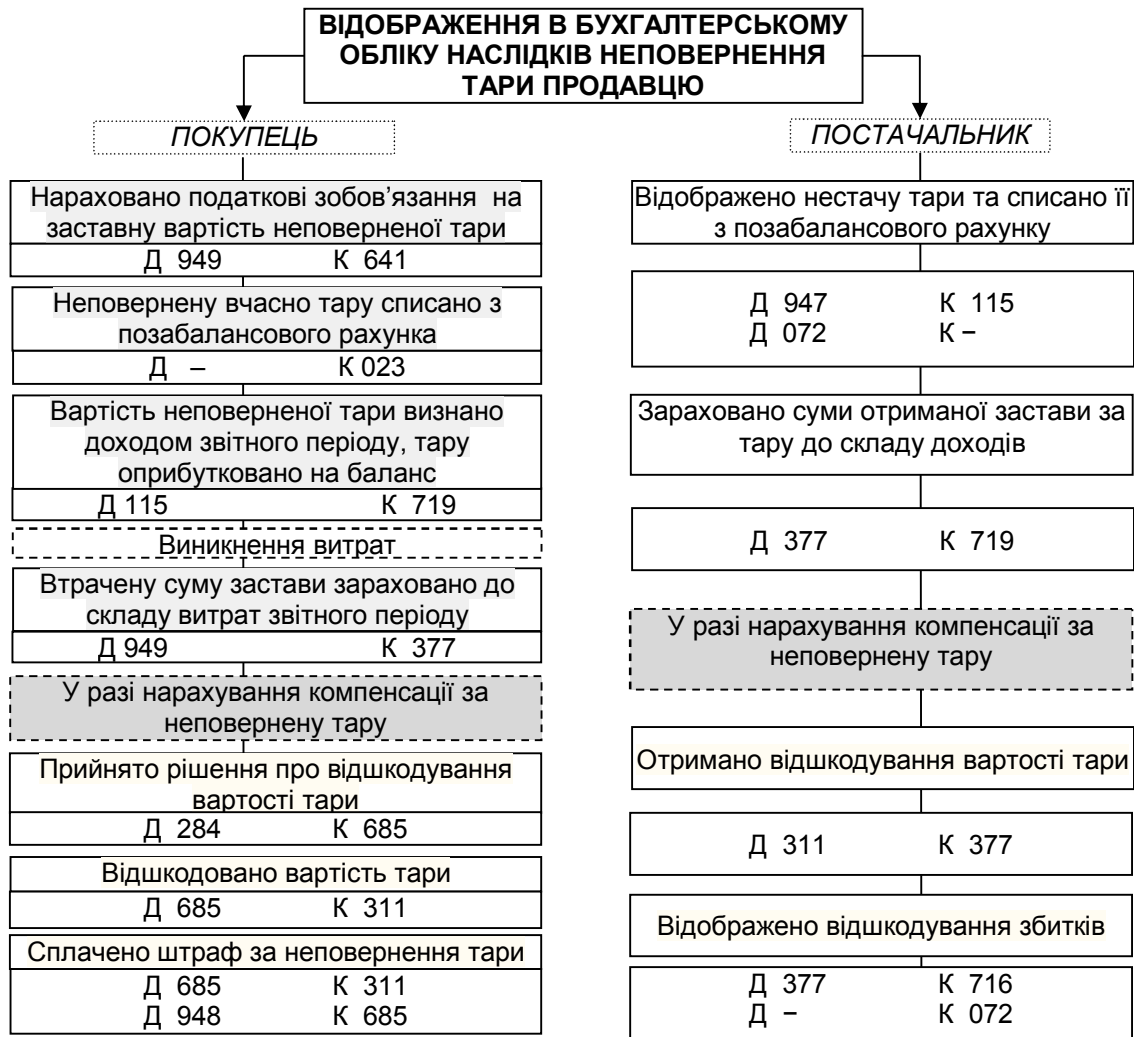


Рис. 3. Бухгалтерське відображення операцій за умови неповернення тари продавцю

У разі неповернення тари сума застави, що залишилася в продавця, включається до витрат періоду покупця, а продавець, відповідно, відображає в себе дохід на таку суму.

За порушення законодавства про повернення постачальнику заставної тари передбачена додаткова відповідальність у вигляді нарахування штрафних санкцій.

Правилами застосування, обігу і повернення засобів упаковки багаторазового використання [3] встановлено санкції за неповернення тари покупцем, за повернення після закінчення терміну чи відмову продавця в прийомі тари від покупця. За прострочення повернення (здачі) засобів упаковки багаторазового

використання до 15 днів покупець платить постачальнику штраф у розмірі 150 % ціни придбання цих засобів, а більше 15 днів – 300 % з урахуванням раніше знятого штрафу (п. 95 Правил №15).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Варто відзначити, що заставна тара широко використовується підприємствами в господарській діяльності, тому значної уваги потребують питання її бухгалтерського відображення та податкових наслідків таких подій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Вишневецька В. Зворотна тара в торгівлі: податковий та бухгалтерський облік / Валерія Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №102. – С.6-11.

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

3. Правила застосування, обігу і повернення засобів упаковки багаторазового використання і Правил повторного використання дерев'яної, картонної тари та паперових мішків від 16.06.1992 р. № 15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_5c/pg_ifgtot/index.htm.

4. Порядок збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки), затверджений наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 02.09.2001 року, № 224 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.4812.0>.

МИХАЛКІВ Алла Анатоліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.01.12 р.