

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 02.02.2022 р. № 292/ІПК/99-00-21-03-02-06

Щодо порядку оподаткування податком на додану вартість та податком на доходи нерезидента операцій з постачання нерезидентом транспортно-експедиційних послуг

Державна податкова служба України розглянула звернення Товариства щодо порядку оподаткування податком на додану вартість та податком на доходи нерезидента операцій з постачання Товариству нерезидентом транспортно-експедиційних послуг, а також послуг з перевезення та допоміжних у транспортній діяльності, у тому числі із залученням третіх осіб — нерезидентів, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі — ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, з метою здійснення міжнародного перевезення товарів (вантажів), придбаних за межами митної території України, Товариство укладає договори з експедиторами- нерезидентами. Такі експедитори- нерезиденти, зокрема, надають Товариству логістичні послуги, організовують складську обробку, сортування, зберігання, пакетування товару, навантаження-розвантаження товару, послуги з оформлення документів, та ряд інших послуг. Зазначені послуги надаються за межами митної території України. При цьому для здійснення міжнародного перевезення товарів експедитори-нерезиденти залучають перевізників-нерезидентів та укладають з такими перевізниками договори від свого імені.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 ПКУ).

Статтею 5 ПКУ визначено, що поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 ПКУ.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ.

Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Відносини, що виникають за договорами транспортного експедирування, регулюються положеннями глави 65 Цивільного кодексу України (далі — ЦКУ).

Згідно з частиною першою статті 929 ЦКУ за договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Договором транспортного експедирування може бути встановлено обов'язок експедитора організувати перевезення вантажу транспортом і за маршрутом, вибраним

експедитором або клієнтом, зобов'язання експедитора укласти від свого імені або від імені клієнта договір перевезення вантажу, забезпечити відправку і одержання вантажу, а також інші зобов'язання, пов'язані з перевезенням.

Договором транспортного експедирування може бути передбачено надання додаткових послуг, необхідних для доставки вантажу (перевірка кількості та стану вантажу, його завантаження та вивантаження, сплата мита, зборів і витрат, покладених на клієнта, зберігання вантажу до його одержання у пункті призначення, одержання необхідних для експорту та імпорту документів, виконання митних формальностей тощо).

Експедитор має право залучити до виконання своїх обов'язків інших осіб (частина перша статті 932 ЦКУ).

Відповідно до Закону України від 01.07.2004 № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» транспортно-експедиторська діяльність визначена як підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпортних, транзитних або інших вантажів.

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.

Клієнт — споживач послуг експедитора (юридична або фізична особа), який за договором транспортного експедирування самостійно або через представника, що діє від його імені, доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором транспортного експедирування послуг та оплачує їх, включаючи плату експедитору.

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

За договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Платою експедитору вважаються кошти, сплачені клієнтом експедитору за належне виконання договору транспортного експедирування.

У плату експедитору не включаються витрати експедитора на оплату послуг (робіт) інших осіб, залучених до виконання договору транспортного експедирування, на оплату зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються при виконанні договору транспортного експедирування.

Експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Щодо оподаткування податком на додану вартість

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з пунктом 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є, зокрема, операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ (підпункт «б» зазначеного пункту), а також з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом (підпункт «е» зазначеного пункту).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

Пунктами 186.2 — 186.4 статті 186 ПКУ визначено категорії послуг, місце постачання яких визначається залежно від місця реєстрації постачальника або отримувача відповідних послуг або від місця фактичного надання відповідних послуг.

Зокрема, місцем постачання транспортно-експедиторських послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або — у разі відсутності такого місця — місце постійного чи переважного його проживання (підпункт «ж» пункту 186.3 статті 186 ПКУ).

Місцем постачання послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг (далі — послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності) є місце фактичного постачання послуг (підпункт «а» підпункту 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 ПКУ).

Місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення) є місце реєстрації постачальника (пункт 186.4 статті 186 ПКУ).

Відповідно до абзацу «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ операції з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом оподатковуються за нульовою ставкою.

При цьому міжнародним перевезенням вважається перевезення, що здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

У випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення перевізників нульова ставка, визначена підпунктом «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, застосовується саме такими перевізниками.

Правила оподаткування податком на додану вартість у разі постачання особою-нерезидентом послуг, у тому числі електронних послуг, місце надання яких розташоване

на митній території України, особі, яку зареєстровано як платник податку, чи будь-якій іншій особі-резиденту — суб'єкту господарювання, чи постійному представництву нерезидента в Україні, встановлено статтею 208 ПКУ.

Згідно з пунктом 208.2 статті 208 ПКУ отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку або за ставкою 7 відсотків для послуг, визначених абзацами четвертим — шостим підпункту «в» пункту 193.1 статті 193 ПКУ, на базу оподаткування, визначену згідно з пунктом 190.2 статті 190 ПКУ.

Щодо питання 1

Оскільки у ситуації, описаній у зверненні, транспортно-експедиторські послуги надаються нерезидентом резиденту, то місце постачання таких послуг визначається на митній території України, а тому операції з постачання таких послуг підлягають оподаткуванню ПДВ та оподатковуються з урахуванням особливостей, визначених статтею 208 ПКУ.

Якщо послуги з міжнародного перевезення товарів (вантажів) надаються перевізником-нерезидентом, то, з урахуванням норм пункту 186.4 статті 186 ПКУ, операції з постачання таких послуг не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість.

Щодо питання 2

Якщо перераховані у зверненні послуги, що надаються Товариству експедитором-нерезидентом за межами митної території України, є допоміжними у транспортній діяльності, то такі послуги не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість.

З приводу віднесення зазначених у зверненні послуг, які надаються Товариству експедитором-нерезидентом, до відповідної категорії послуг (зокрема, до послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності), слід зазначити, що в межах надання індивідуальної податкової консультації ДПС не здійснює аналіз та класифікацію видів господарських операцій платника податку. Відповідно до норм чинного законодавства (стаття 36 ПКУ) платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які визначені ПКУ.

У разі виникнення необхідності визначення належності тих чи інших послуг до категорії послуг, допоміжних у транспортній діяльності, платник податку може звернутися до Міністерства інфраструктури України як до головного органу у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сферах автомобільного, залізничного, морського та річкового транспорту та, відповідно до покладених на нього завдань, здійснює нормативно-правове регулювання у сферах, які належать до його компетенції (пункт 1 Положення про Міністерство інфраструктури України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 30 червня 2015 року № 460), а також, враховуючи лист Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 11.05.2017 № 3411-08/15258-03, до ДП «Науково-дослідний інститут метрології вимірювальних і управляючих систем», яке є розробником ДКПП, за адресою: 79008, м. Львів, вул. Кривоноса, 6.

Щодо оподаткування податком на доходи нерезидента

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними пунктом 141.4 статті 141 ПКУ.

Відповідно до підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 ПКУ резидент, у тому числі фізична особа — підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування, або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПКУ, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4 — 141.4.6 та 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 ПКУ) їх суми та за їх рахунок, що сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності. Вимоги цього абзацу не застосовуються до доходів нерезидентів, що отримуються ними через їх постійні представництва на території України.

З урахуванням підпункту «к» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПКУ, не вважаються доходом, отриманим нерезидентом із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними пунктом 141.4 статті 141 ПКУ, зокрема, доходи у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту (постійному представництву іншого нерезидента) від такого нерезидента, у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Отже, у разі якщо резидент додатково компенсує нерезиденту — експедитору його витрати на оплату послуг з перевезення (без використання власних транспортних засобів) та допоміжних послуг (митні збори та платежі, утримані в інших країнах; локальні витрати по доставці територією інших країн; послуги з організації, доставки, зберігання товару, інші витрати, пов'язані з наданням логістичних послуг), наданих третіми особами — фактичними перевізниками (нерезидентами), то компенсація вартості таких послуг не є об'єктом оподаткування згідно з вимогами п 141.4 ст. 141 ПКУ.

При цьому, якщо експедитор-нерезидент для надання послуг з перевезення використовує власні транспортні засоби, то вартість таких послуг підпадає під визначення «фрахт» і підлягає оподаткуванню відповідно до підпункту 141.4.4 пункту 141.4 статті 141 ПКУ, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів щодо звільнення від оподаткування або зменшення ставки для оподаткування.

Водночас слід зауважити, що відповідно до підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 ПКУ фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 ПКУ, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 ПКУ), придбаних, зокрема, у:

нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб — нерезидентів), зареєстрованих у державах (на території), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ;

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «вितягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статті 39 ПКУ, але без подання звіту.

При цьому якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статті 39 ПКУ, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки».

Отже, у разі якщо при здійсненні операцій з надання транспортно — експедиторських послуг до перевезень залучаються нерезиденти, які мають особливий статус, то при визначенні фінансового результату до оподаткування необхідно враховувати вимоги підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 ПКУ.

Крім того, якщо операція з надання транспортно — експедиторських послуг з метою трансфертного ціноутворення підпадає під визначення контрольованої, платник податку має збільшити фінансовий результат до оподаткування відповідно до підпункту 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 ПКУ на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних послуг над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки».

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.