

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 23.11.2021 р. № 4447/ІПК/99-00-21-02-02-06

Щодо оподаткування транспортно-експедиційних послуг, наданих нерезидентом

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування транспортно-експедиційних послуг, наданих нерезидентом, та керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), повідомляє.

Як зазначено у зверненнях, Товариство надає транспортно-експедиторські послуги з міжнародного перевезення вантажу та здійснює іншу допоміжну діяльність у сфері транспорту. З цією метою Товариство укладає з нерезидентами договори про отримання від таких нерезидентів транспортно-експедиторських послуг.

В результаті отримання та оплати таких послуг Товариство додатково компенсує нерезидентам їх витрати на оплату послуг з перевезення та допоміжних послуг (розвантажувально-завантажувальні роботи; локально портові витрати; митні збори та платежі, утримані в інших країнах; локальні витрати по доставці територією інших країн; інші витрати, пов'язані з наданням логістичних послуг), наданих третіми особами — фактичними перевізниками (також нерезидентам),

Питання:

1. Чи є об'єктом оподаткування податком на прибуток згідно з п. 141.4 ст. 141 Кодексу компенсація резидентом України нерезиденту — експедитору його витрат на оплату послуг з перевезення, наданих третіми особами — фактичними перевізниками (нерезидентами)?

2. Чи є об'єктом оподаткування податком на прибуток згідно з п. 141.4 ст. 141 Кодексу компенсація резидентом нерезиденту його витрат на оплату допоміжних послуг, наданих третіми особами (нерезидентами), а саме:

- розвантажувально-завантажувальні роботи;
- локально портові витрати;
- митні збори та платежі, утримані в інших країнах;
- локальні витрати по доставці територією інших країн;
- інші витрати, пов'язані з наданням логістичних послуг?

3. Чи зобов'язане Товариство відображати у Додатку ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств 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, які є об'єктом оподаткування податком на прибуток відповідно до п.п. «к» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу?

Щодо питань 1, 2

Згідно з частиною першою ст. 909 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV (далі — ЦКУ) за договором перевезення вантажу одна сторона (перевізник) зобов'язується доставити довірений їй другою стороною (відправником) вантаж до пункту призначення та видати його особі, яка має право на одержання вантажу (одержувачеві), а відправник зобов'язується сплатити за перевезення вантажу встановлену плату.

Укладення договору перевезення вантажу підтверджується складенням транспортної накладної (коносаменту або іншого документа, встановленого транспортними Кодексами (статутами) (частина третя ст. 909 ЦКУ).

Слід також зазначити, що положеннями глави 65 ЦКУ регулюються взаємовідносини, що виникають за договорами транспортного експедирування.

Так згідно з частиною першою ст. 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).

Частиною другою ст. 929 ЦКУ визначено, що положення цієї глави поширюються також на випадки, коли обов'язки експедитора виконуються перевізником.

Згідно з частиною першою ст. 931 ЦКУ розмір плати експедиторові встановлюється договором транспортного експедирування, якщо інше не встановлено законом. Якщо розмір плати не встановлений, клієнт повинен виплатити експедитору розумну плату.

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

Правові та організаційні засади транспортно-експедиторської діяльності в Україні визначені Законом України від 1 липня 2004 року № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» (далі — Закон № 1955).

Відповідно до ст. 9 Закону №1955 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.

Підтвердженням витрат експедитора є документи (рахунки, накладні тощо), видані суб'єктами господарювання, що залучалися до виконання договору транспортного експедирування, або органами влади.

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Відповідно до п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу 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 п.п. 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4 — 141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) 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 п.п. «ж» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, не вважаються доходом, отриманим нерезидентом із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу, 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 (розвантажувально-завантажувальні роботи; локально портові витрати; митні збори та платежі, утримані в інших країнах; локальні витрати по доставці території інших країн; 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 Кодексу.

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 п.п. 141.4.4 п. 141.4 ст. 141

Кодексу, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів щодо звільнення від оподаткування або зменшення ставки для оподаткування.

Водночас слід зауважити, що відповідно до п.п. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу 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 п. 140.2 та п.п. 140.5.6 цього пункту, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу), придбаних, зокрема, у:

- нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб — нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.2 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу;
- нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, 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 «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 цього Кодексу, 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 ст. 39 цього Кодексу, 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 п.п. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 Кодексу.

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 п.п. 140.5.2 п. 140.5 ст. 140 Кодексу 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».

Щодо питання 3

Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період, відображається у рядку 23ПН Податкової

декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої наказом МФУ від 20.10.2015 № 897 (далі — Декларація), та відповідно у додатку ПН до цього рядка Декларації.

Згідно з приміткою Здо Додатка ПН до Декларації такий Додаток заповнюється окремо по кожному нерезиденту, якому виплачуються доходи.

При цьому відображення у Додатку ПН до Декларації доходів нерезидентів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту (постійному представництву іншого нерезидента) від такого нерезидента, не передбачено, оскільки такі доходи не вважаються доходом, отриманим нерезидентом з джерелом походження з України, що оподатковується у порядку і за ставками, визначеними у п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Водночас зазначаємо, що відповідно п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.