

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 07.12.2021 р. № 4593/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.

Платник просить надати роз'яснення щодо:

1) оподаткування доходів нерезидента, отриманих за організацію перевезення вантажу (власним транспортом та із залученням третіх осіб без використання власного транспорту) за договором перевезення вантажу при здійсненні міжнародних перевезень;

2) оподаткування ПДВ транспортно-експедиторських послуг, послуг перевезення чи інших допоміжних у транспортній діяльності послуг при здійсненні міжнародних перевезень, що надаються нерезидентами України.

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 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).

Відповідно до Закону України від 1 липня 2004 року № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» (далі — Закон № 1955) 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.

Учасники транспортно-експедиторської діяльності — клієнти, перевізники, експедитори, транспортні агенти, порти, залізничні станції, об'єднання та спеціалізовані підприємства залізничного, авіаційного, автомобільного, річкового та морського транспорту, митні брокери та інші особи, що виконують роботи (надають послуги) при перевезенні вантажів.

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.

Слід зазначити, що у разі залучення до надання транспортно-експедиторських послуг іноземних компаній, необхідно враховувати, що під час здійснення розрахунків, Підприємство виступає податковим агентом при сплаті податку на дохід нерезидента з джерелом їх походження з України.

Щодо питання 1

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

З урахуванням п.п. «к» 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 нерезидент надає послуги з організації перевезення вантажу (без використання власних транспортних засобів), то компенсація вартості таких послуг нерезиденту не є об'єктом оподаткування згідно з п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Водночас, якщо нерезидент здійснює перевезення вантажу власним транспортом, то такі послуги перевезення розглядаються як фрахт.

Згідно з п.п. 14.1.260 п.14.1 ст. 14 Кодексу фрахт — винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для:

- перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами;
- перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Підпунктом 141.4.4 п. 141.4 ст. 141 Кодексу встановлено, що сума фрахту, що сплачується нерезиденту резидентом, у тому числі фізичною особою — підприємцем, фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єктом господарювання (юридичною особою чи фізичною особою — підприємцем), який обрав спрощену систему оподаткування, або іншим нерезидентом, який провадить господарську діяльність через постійне представництво за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому:

- базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;
- особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування.

Відповідно до п.п. 14.1.12 п. 14.1 ст.14 Кодексу базовою ставкою фрахту вважається сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачуваних (відшкодовуваних) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування.

Таким чином, якщо послуги з перевезення здійснюється безпосередньо нерезидентом, то такі послуги розглядаються як фрахт і підлягають 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 2

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

Згідно з підпунктами «а», «б» і «е» п. 185.1 ст. 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання:

- товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до ст. 186 Кодексу розташоване на митній території України;
- послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Підпунктом «ж» п. 186.3 ст. 186 Кодексу визначено, що 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.

Таким чином, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються замовнику-резиденту, то такі послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за основною ставкою.

Пунктом 186.4 ст. 186 Кодексу визначено, що місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника.

Якщо послуги перевезення надаються перевізником-нерезидентом, що не має постійного представництва на митній території України, то операції з постачання таких послуг не підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість (незалежно від того, замовнику-резиденту чи замовнику-нерезиденту надаються такі послуги).

Підпунктом «а» п.п. 186.2.1 п. 186.2 ст. 186 Кодексу визначено, що місцем постачання послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг є місце фактичного постачання послуг.

Таким чином, якщо послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг надаються на території України, то дані послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за основною ставкою (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом надаються такі послуги).

Якщо послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг надаються поза межами митної території України, то дані послуги не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом надаються такі послуги).

При цьому міжнародним перевезенням вважається перевезення, що здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом. Під єдиним міжнародним перевізним документом маються на увазі документи, складені мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту.

У випадку, коли перевізник не є резидентом — платником ПДВ, податкові зобов'язання у експедитора на вартість послуг з перевезення не виникають.

Наказом ДПС України від 06.07.2012 № 610 затверджено Узагальнюючу податкову консультацію щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності (далі — УПК № 610).

УПК № 610 на сьогодні є чинною та може використовуватися платником податку у його господарській діяльності.

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.