

Індивідуальна податкова консультація

від 14.07.2021

2762/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку нарахування ПДВ при здійсненні транспортно-експедиторської діяльності та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платник податку надає резидентам транспортно-експедиторські послуги, а також послуги з перевезення вантажів, допоміжні у транспортній діяльності, фрахту із залученням третіх осіб (як платників, так і неплатників ПДВ).

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.

Відповідно до Закону України від 01.07.2004 № 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, імпорتنих, 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.

Статтею 912 Цивільного кодексу України визначено, що за договором чартеру (фрахтування) одна сторона (фрахтівник) зобов'язується надати другій стороні (фрахтувальникові) за плату всю або частину місткості в одному чи кількох транспортних засобах на один або кілька рейсів для перевезення вантажу, пасажирів, багажу, пошти або з іншою метою, якщо це не суперечить закону та іншим нормативно-правовим актам.

Згідно з підпунктом 14.1.260 пункту 14.1 статті 14 ПКУ 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.

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

Згідно 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 «є» 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).

Підпунктом 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 ПКУ визначено, що місцем постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, є місце фактичного постачання таких послуг, а саме:

послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;

послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;

послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;

послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном.

Місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення), крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 статті 186 ПКУ, є місце реєстрації постачальника (пункт 186.4 статті 186 статті 186 ПКУ).

Пунктом 188.1 статті 188 ПКУ визначено, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;

газу, який постачається для потреб населення;

електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Згідно з пунктами 201.1 та 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін.

Відповідно до підпункту «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.

Підпунктом 196.1.11 пункту 196.1 статті 196 ПКУ встановлено, що операції з надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних

перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Таким чином, згідно із Законом № 1955 експедитором є особа, яка за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконує або організовує виконання визначених договором транспортного експедирування послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Нульова ставка ПДВ, визначена підпунктом 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, застосовується до операцій з постачання послуг з міжнародного перевезення особою, яка надає такі послуги (перевізником), за умови, що таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

У експедитора при отриманні коштів від замовника (клієнта) чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг та на суму послуг, отриманих від третіх осіб при виконанні договору транспортного експедирування. На дату виникнення податкових зобов'язань експедитор складає податкову накладну на замовника (клієнта), в якій окремими рядками відображає вартість експедиторських послуг та вартість інших послуг, отриманих в межах виконання договору транспортного експедирування. Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в ЄРПН.

Щодо питання 1 і 3

У разі, якщо залучені експедитором суб'єкти господарювання, які надають послуги з перевезення вантажів та допоміжні у транспортній діяльності послуги (навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг), місце постачання яких визначається на митній території України, не є платниками ПДВ, то вартість наданих ними послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику, та відповідно експедитор визначає податкові зобов'язання з ПДВ та складає податкову накладну лише виходячи з вартості своєї експедиторської винагороди.

Щодо питання 2

У випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення вантажів перевізників - платників ПДВ, нульова ставка, визначена підпунктом «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, застосовується саме такими перевізниками. При отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення за ставкою 0 відсотків, та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг за ставкою 20 відсотків (якщо замовник послуг зареєстрований на території України як суб'єкт господарювання).

Щодо питання 4

З урахуванням положень статті 912 Цивільного кодексу України чартер (фрахтування) за своєю суттю є орендою відповідного транспортного засобу. Отже, місце постачання послуг з фрахтування визначається відповідно до пункту 186.4 статті 186 ПКУ, тобто за місцем реєстрації постачальника таких послуг.

Щодо питань 5 і 7

У разі, якщо залучені експедитором в межах виконання договору транспортного експедирування суб'єкти господарювання, які фактично надають послуги з фрахтування транспортного засобу (у разі, якщо такі послуги не належать до тих, що визначені підпунктом 196.1.11 пункту 196.1 статті 196 ПКУ), є резидентами України, то місце постачання таких послуг визначається на митній території України (незалежно від того, де фактично надаються такі послуги - на митній території України чи за її межами).

Якщо суб'єкти господарювання, що надають такі послуги, не є платниками ПДВ, то вартість наданих ними послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику, та експедитор визначає податкові зобов'язання з ПДВ та складає податкову накладну лише виходячи з вартості своєї експедиторської винагороди.

Якщо такі послуги надаються суб'єктами господарювання - платниками ПДВ, то експедитор визначає податкові зобов'язання з ПДВ на суму таких послуг з фрахтування та на суму наданих замовнику експедиторських послуг.

Щодо питання 6

ПКУ не передбачено застосування нульової ставки ПДВ до операцій з постачання послуг із фрахтування транспортних засобів (морських суден).

Слід зазначити, що господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання, регулюються Господарським кодексом України.

При визначенні порядку оподаткування здійснюваних ними операцій платники податку повинні керуватися одним із основних принципів бухгалтерського обліку - превалювання сутності над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми (стаття 4 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Зокрема, якщо перелічені у зверненні послуги, що надаються платником податку із залученням третіх осіб, які фактично здійснюють перевезення вантажів та надають послуги, допоміжні у транспортній діяльності та послуги фрахту, надаються не в межах виконання договору транспортного експедирування, та платник податку не отримує за їх виконання експедиторську винагороду, то фактично такий платник податку не є експедитором, а послуги, що ним надаються, слід розглядати як посередницькі послуги із відповідним порядком оподаткування ПДВ.

Зважаючи на викладене, надання висновків з питань практичного використання норм законодавства у ситуаціях, про які йдеться у зверненні, можливе лише за умови детального дослідження суті укладених між платником податку, замовниками послуг та іншими суб'єктами господарювання (перевізниками, особами, що надають послуги, допоміжні у транспортній діяльності та послуги чартеру) договорів та опису фактичних обставин господарських операцій, що здійснюються за такими договорами, для однозначної ідентифікації суті послуг, що надаються та отримуються платником податку.

Згідно з пунктом 52.2 статті 52 ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

