

Індивідуальна податкова консультація

від 21.07.21

№ 2867/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо особливостей оподаткування операцій з надання послуг, пов'язаних із організацією міжнародних перевезень вантажів річковим (поромним) транспортом, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платник податку здійснює транспортно-експедиторську діяльність та надає послуги з перевезення вантажів в межах виконання договорів міжнародних перевезень, замовником яких є нерезидент України.

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-IV) 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.

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

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

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

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).

Підпунктом «ж» пункту 186.3 статті 186 ПКУ 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.

Згідно з пунктом 186.4 статті 186 ПКУ місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника.

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.

Відповідно до статті 9 Закону № 1955-IV факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

Такими документами можуть бути:
авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
міжнародна автомобільна накладна (CMR);
накладна СМГС (накладна УМВС);
коносамент (Bill of Lading);
накладна ЦІМ (CIM);
вантажна відомість (Cargo Manifest);
інші документи, визначені законами України.

Під єдиним міжнародним перевізним документом маються на увазі документи, складені мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту.

Таким чином, у межах виконання договору транспортного експедирування експедитором надаються транспортно-експедиторські послуги (послуги з організації перевезення) та безпосередньо послуги з перевезення, для надання яких експедитор може залучати третіх осіб – перевізників.

У випадку здійснення міжнародного перевезення вантажів в межах виконання договору транспортного експедирування безпосередньо самим експедитором (без залучення третьої особи – перевізника), нульова ставка, визначена підпунктом «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ застосовується експедитором (резидентом) до всієї вартості послуг перевезення в межах договорів міжнародного перевезення вантажів за умови, що таке перевезення підтверджене єдиним міжнародним перевізним документом.

У випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення вантажів третьої особи – перевізника, нульова ставка, визначена абзацом «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, застосовується саме таким перевізником. У випадку, коли перевізник не є резидентом - платником ПДВ, податкові зобов'язання у експедитора на вартість послуг з перевезення не нараховуються.

При цьому, якщо транспортно-експедиторські послуги в межах договорів міжнародного перевезення надаються замовнику-резиденту, то операції з постачання таких послуг підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за основною ставкою. Якщо в межах договорів міжнародного перевезення транспортно-експедиторські послуги надаються замовнику-нерезиденту, то операції з їх постачання не визначаються як об'єкт оподаткування ПДВ.

Пунктом 44.1 статті 44 ПКУ (перший абзац) встановлено, що для цілей оподаткування платники 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.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 ПКУ.

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