

18746/7/15-3417
09.07.12



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

НАКАЗ

“06” 07 2012р

№ 610

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс),

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності.
2. Департаменту оподаткування юридичних осіб (Павелко Л.Г.) наказ у триденний термін від дня реєстрації передати до Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.
3. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Семченко О.В.) довести наказ до відома платників податків через засоби масової інформації та розмістити на офіційному веб-сайті Державної податкової служби України у мережі Інтернет.
4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнатова А.П.

Голова

О.В. Клименко

Затверджено
наказ ДПС України
06.07.2012 № *610*

Узагальнююча податкова консультація
щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-
експедиторської діяльності

Відповідно до Закону України від 01.07.04 № 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.

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.

Транспортно-експедиторські послуги надаються клієнту при експорті з України, імпорті в Україну, транзиті територією України чи іншими державами, внутрішніх перевезеннях територією України.

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.

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.

При цьому, відповідно до статті 4 Закону № 1955-IV експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Визначення місця постачання транспортно-експедиторських послуг.

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 (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом надаються такі послуги).

Якщо послуги надаються замовнику-нерезиденту, то операції з постачання таких послуг не підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість.

Визначення місця постачання послуг з перевезення.

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

Таким чином, якщо послуги з перевезення надаються перевізником (резидентом), то такі послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах (незалежно від того, замовнику-резиденту чи замовнику - нерезиденту надаються такі послуги).

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).

Визначення місця постачання послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг.

Підпунктом „а” підпункту 186.2.1 пункту 186.2 статті 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).

I. Порядок оподаткування транспортно-експедиторської діяльності при умові, що транспортно-експедиторські послуги надаються в межах виконання договорів перевезення вантажів митною територією України.

Враховуючи вимоги підпункту „б” пункту 185.1 статті 185 та підпункту "ж" пункту 186.3 статті 186 Кодексу у випадку, якщо замовник перевезення вантажів митною територією України є резидентом України, транспортно-експедиторські послуги, які надаються експедитором (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом), є об'єктом оподаткування ПДВ та підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за основною ставкою.

У випадку, якщо замовник перевезення вантажів митною територією України є нерезидент України (що не має постійного представництва на митній території України), то транспортно-експедиторські послуги, які надаються експедитором (незалежно від того, резидентом чи нерезидентом) не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

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, а експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, тому експедитор є повіреним, а договір транспортного експедирування є договором доручення.

Відповідно до пункту 189.4 статті 189 Кодексу базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії

(консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 цього Кодексу.

Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, визначається за правилами, встановленими статтями 187 і 198 цього Кодексу.

Питання 1.

Як визначається база оподаткування ПДВ у експедитора, при наданні транспортно-експедиторських послуг?

Відповідь.

Базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ. Якщо перевізник не є платником ПДВ, то вартість наданих таким перевізником послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику.

Питання 2.

На яку дату у експедитора виникають податкові зобов'язання з ПДВ при наданні транспортно-експедиторських послуг, що надаються в межах виконання договорів перевезення вантажів митною територією України?

Відповідь.

При отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг (дане правило діє і у випадку, коли експедитор сам надає послуги з перевезення, і у випадку, коли експедитор залучає перевізника – платника ПДВ). Експедитор на дату виникнення податкових зобов'язань виписує податкову накладну замовнику перевезення, в якій окремими рядками відображає вартість експедиторських послуг та вартість послуг з перевезення.

Питання 3.

Як визначається база оподаткування ПДВ у перевізника та інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, що надають послуги, які є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг?

Відповідь.

Базою оподаткування ПДВ для перевізника є договірна вартість послуг перевезення, для інших учасників перевезення - договірна вартість допоміжних у транспортній діяльності послуг.

Питання 4.

На яку дату у перевізника та інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, що надають послуги, які є допоміжними у транспортній діяльності виникають податкові зобов'язання з ПДВ при наданні послуг, які є допоміжними у транспортній діяльності?

Відповідь.

При отриманні коштів від експедитора чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг, які є допоміжними у транспортній діяльності, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше перевізник (інший учасник транспортно-експедиторської діяльності) нараховує податкові зобов'язання з ПДВ: для перевізника - виходячи з договірної вартості послуг перевезення, для інших учасників перевезення – виходячи з договірної вартості допоміжних у транспортній діяльності послуг, та виписує податкову накладну, яку надає експедитору.

При цьому, за отриманою податковою накладною від перевізника експедитор має право на формування податкового кредиту.

Питання 5.

Який порядок оподаткування транспортно-експедиторських послуг, послуг перевезення чи інших допоміжних у транспортній діяльності послуг, що надаються нерезидентами України?

Відповідь.

У випадку надання транспортно-експедиторських послуг, послуг перевезення чи інших допоміжних у транспортній діяльності послуг, **нерезидентами України** необхідно враховувати правила оподаткування, встановлені статтею 208 Кодексу.

Так, статтею 208 Кодексу визначено, що при отриманні послуг на митній території України від нерезидента, їх отримувач повинен нарахувати ПДВ за основною ставкою на базу оподаткування, визначену згідно з пунктом 190.2 статті 190 Кодексу. Сума нарахованого ПДВ включається до складу податкових зобов'язань податкової декларації з ПДВ за відповідний звітний період.

При цьому отримувач послуг - платник ПДВ у порядку, визначеному статтею 201 Кодексу, складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум ПДВ до податкового кредиту в встановленому порядку. Якщо отримувач послуг не зареєстровано як платника ПДВ, то податкова накладна не виписується. Форма розрахунку податкових зобов'язань такого отримувача послуг затверджена у вигляді додатка до податкової декларації з ПДВ.

Ц. Порядок оподаткування транспортно-експедиторської діяльності при умові, що транспортно-експедиторські послуги надаються в межах договорів міжнародного перевезення вантажів.

Відповідно до абзацу „а” підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу 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.

Законодавством не передбачено оформлення міжнародного перевезення різними документами, в залежності від відрізка маршруту.

Питання 6.

Чи застосовується нульова ставка ПДВ при міжнародному перевезенні вантажів до всього маршруту перевезення, чи лише до відрізка маршруту в межах митної території України?

Відповідь.

Нульова ставка ПДВ, визначена підпунктом 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу, застосовується до операцій з постачання послуг з міжнародного перевезення вантажів по всьому маршруту перевезення вантажів в цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України, за умови, що таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

Питання 7.

Хто має право на застосування нульової ставки ПДВ, визначеної абзацом „а” підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу, у разі, коли міжнародне перевезення вантажів здійснюється безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності?

Відповідь.

У випадку здійснення міжнародного перевезення вантажів безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, нульова ставка визначена абзацом „а” підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу застосовується експедитором (резидентом) та до всієї вартості послуг перевезення в межах договорів міжнародного перевезення вантажів.

При цьому, транспортно-експедиторські послуги, які надаються експедитором (незалежно резидентом чи нерезидентом) замовнику – резиденту оподатковуються ПДВ у загальному порядку за основною ставкою, замовнику – нерезиденту – не будуть об’єктом оподаткування.

Питання 8.

На яку дату у експедитора-резидента виникають податкові зобов’язання з ПДВ при наданні транспортно-експедиторських послуг, що надаються в межах виконання договорів міжнародного перевезення вантажів?

Відповідь.

При отриманні коштів від замовника міжнародного перевезення чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора (резидента) виникає податкове зобов’язання з ПДВ. При цьому базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з міжнародного перевезення.

Експедитор (резидент) на дату виникнення податкових зобов’язань з міжнародного перевезення виписує 2 податкові накладні замовнику перевезення: першу на вартість наданих такому замовнику експедиторських послуг (отриманої винагороди) з нарахуванням ПДВ за основною ставкою (у випадку надання транспортно-експедиторських послуг замовнику – нерезиденту у експедитора відсутній об’єкт оподаткування ПДВ по наданим транспортно-експедиторським послугам), та другу – на вартість послуг з міжнародного перевезення з нарахуванням податку на додану вартість за нульовою ставкою.

Питання 9.

На яку дату та у кого виникають податкові зобов’язання з ПДВ при наданні транспортно-експедиторських послуг, що надаються в межах виконання договорів міжнародного перевезення вантажів експедитором-нерезидентом, який не має постійного представництва на території України?

Відповідь.

У випадку, якщо експедитором виступає нерезидент, на дату виникнення податкових зобов'язань з міжнародного перевезення отримувач послуг (резидент) на підставі статті 208 Кодексу виписує податкову накладну в одному примірнику на вартість транспортно-експедиторських послуг з нарахуванням податку на додану вартість за основною ставкою, яку включає до складу податкових зобов'язань у звітному податковому періоді, та до складу податкового кредиту а у наступному звітному періоді. На вартість послуг з міжнародного перевезення отримувач послуг (резидент) податкову накладну не виписує.

Питання 10.

Який порядок оподаткування ПДВ послуг з міжнародного перевезення вантажів, у випадку залучення до перевезення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності?

Відповідь.

У випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення вантажів перевізників чи інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, то нульова ставка, визначена абзацом „а” підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу, застосовується саме такими перевізниками чи іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності.

При цьому необхідно враховувати вимоги пункту 189.4 статті 189 Кодексу, а саме: 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, якщо перевізник є резидентом - платником ПДВ, та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг за ставкою 20 відсотків (якщо замовник послуг зареєстрований на території України як суб'єкт господарювання). У випадку, коли перевізник не є резидентом - платником ПДВ, податкові зобов'язання у експедитора на вартість послуг з перевезення не виникають.

Перевізник – резидент (платник ПДВ) на дату виникнення податкових зобов'язань по міжнародному перевезенню виписує податкову накладну з нарахуванням податку на додану вартість за нульовою ставкою та надає її експедитору. Отриману податкову накладну від такого перевізника експедитор має право включити до реєстру отриманих податкових накладних. У випадку, коли перевізник не є резидентом - платником ПДВ, податкові зобов'язання у експедитора на вартість послуг з перевезення не виникають.

III. Порядок оподаткування транспортно-експедиторської діяльності при умові, що транспортно-експедиторські послуги надаються в межах договорів транзитного перевезення вантажів.

Згідно зі статтею 90 глави 17 Розділу V Митного кодексу України від 13.03.2012 року № 4495-VI (далі – МКУ), транзит - це митний режим,

відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома митними органами України або в межах зони діяльності одного митного органу без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Разом з тим Закон України від 20 жовтня 1999 року № 1172-XIV „Про транзит вантажів” (далі - Закон № 1172) є Законом, який визначає засади організації та здійснення транзиту вантажів авіаційним, автомобільним, залізничним, морським і річковим транспортом через територію України.

Відповідно до статті 1 Закону № 1172 транзит вантажів - це перевезення транспортними засобами транзиту транзитних вантажів під митним контролем через територію України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України, а транзитні послуги (роботи) - безпосередньо пов'язана з транзитом вантажів підприємницька діяльність учасників транзиту, що здійснюється в межах договорів (контрактів) перевезення, транспортного експедирування, доручення, агентських угод тощо.

Відповідно до статті 7 Закону № 1172-XIV транзитні послуги (роботи) надаються (виконуються) на підставі відповідних дво- чи багатосторонніх договорів (контрактів) між учасниками транзиту.

При цьому учасники транзиту - вантажовласники та суб'єкти підприємницької діяльності (перевізники, порти, станції, експедитори, морські агенти, декларанти та інші), які у встановленому порядку надають (виконують) транзитні послуги (роботи).

Згідно зі статтею 6 Закону № 1172 транзит вантажів супроводжується товарно-транспортною накладною, складеною мовою міжнародного спілкування. Залежно від обраного виду транспорту такою накладною може бути авіаційна вантажна накладна (Air Waybill), міжнародна автомобільна накладна (CMR), накладна УМВС (СМГС), накладна ЦІМ (СІМ), накладна ЦІМ/УМВС (СІМ/СМГС, ЦІМ/СМГС), коносамент (Bill of Lading).

Крім цього, транзит вантажів може супроводжуватися (за наявності) рахунком-фактурою (Invoice) або іншим документом, що вказує вартість товару, пакувальним листком (специфікацією), вантажною відомістю (Cargo Manifest), книжкою МДП (Carnet TIR), книжкою АТА (Carnet ATA). При декларуванні транзитних вантажів відповідно до митного законодавства України до митних органів подається вантажна митна декларація (ВМД) або накладна УМВС (СМГС), накладна ЦІМ (СІМ), накладна ЦІМ/УМВС (СІМ/СМГС, ЦІМ/СМГС), книжка МДП (Carnet TIR), книжка АТА (Carnet ATA), необхідні для здійснення митного контролю.

У разі транзиту вантажів залізничним транспортом до митних органів на дільницях, на які поширюється сфера застосування Конвенції про міжнародні залізничні перевезення (КОТІФ), подається накладна ЦІМ (СІМ). У разі транзиту вантажів залізничним транспортом на інших дільницях до митних органів подається накладна УМВС (СМГС) або накладна ЦІМ/УМВС

(СІМ/SMGS, ЦІМ/СМГС), що містить відомості, необхідні для здійснення митного контролю.

Відповідно до пункту 197.8 статті 197 операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також з постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням) звільняються від оподаткування ПДВ.

Питання 11.

Чи застосовується пільга, визначена пунктом 197.8 статті 197 Кодексу при транзитному перевезенні вантажів до всього маршруту перевезення, чи лише до відрізка маршруту в межах митної території України?

Відповідь.

Пільга, визначена пунктом 197.8 статті 197 Кодексу застосовується до операцій з постачання послуг з транзитного перевезення по всьому маршруту перевезення вантажів в цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України.

Питання 12.

Хто має право на застосування пільги, визначеної пунктом 197.8 статті 197 Кодексу, у разі, коли транзитне перевезення вантажів здійснюється безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності?

Відповідь.

У випадку надання послуг транзитного перевезення вантажів безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, то звільнення від оподаткування визначене пунктом 197.8 статті 197 Кодексу застосовується експедитором до вартості наданих послуг в межах договорів транзитного перевезення вантажів та до самих транспортно-експедиторських послуг.

Питання 13.

Чи мають право інші учасники транспортно-експедиторської діяльності, залучені до транзитного перевезення на застосування пільги, визначеної пунктом 197.8 статті 197 Кодексу?

Відповідь.

У випадку залучення експедитором до транзитного перевезення вантажів інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, то звільнення від оподаткування, визначене пунктом 197.8 статті 197 Кодексу, застосовується такими іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності.

Вартість наданих такими іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності послуг в межах договорів транзитного перевезення вантажів, не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику.

Директор Департаменту
оподаткування юридичних осіб



Л.Г. Павелко