

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування доходів, що отримуються нерезидентом за договором про надання транспортно-експедиторських послуг при здійсненні міжнародних перевезень, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

Відповідно до інформації, наданої у зверненні, запитувач, що є юридичною особою – нерезидентом, зареєстрованим за законодавством Польщі, та не має постійного представництва в Україні, уклав договір з резидентом України щодо надання послуг з перевезення вантажів у міжнародному сполученні. Запитувач просить надати роз'яснення щодо оподаткування доходів, що отримуються нерезидентом за надання послуг з перевезення вантажів автомобільним транспортом у міжнародному сполученні без створення постійного представництва в Україні, у тому числі з урахуванням Конвенції між Урядом України та Урядом республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень.

Статтею 912 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) 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.

Тобто, фрахтування за своєю суттю є орендою відповідного транспортного засобу для здійснення перевезень.

Порядок укладання та форма договору чартеру (фрахтування) встановлюються транспортними кодексами (статутами).

Водночас згідно зі 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 із перевезенням вантажу.

Договором транспортного експедирування може бути встановлено обов'язок експедитора організувати перевезення вантажу транспортом і за маршрутом, обраним експедитором або клієнтом, зобов'язання експедитора укласти від свого імені або від імені клієнта договір з перевезення вантажу, забезпечити відправку й одержання вантажу, а також інші зобов'язання, пов'язані з перевезенням.

Законом України від 01 липня 2004 року № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» (далі – Закон № 1955) передбачено, що експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Експедитори надають клієнтам послуги відповідно до вимог законодавства України та держав, територією яких транспортуються вантажі, згідно з переліком послуг, визначеним у правилах здійснення транспортно-експедиторської діяльності, а також інші послуги, визначені за домовленістю сторін у договорі транспортного експедирування. Статтею 8 Закону № 1955, зокрема, передбачено, що експедитори за дорученням клієнтів фрахтують національні, іноземні судна та залучають інші транспортні засоби і забезпечують їх подачу в порти, на залізничні станції, склади, термінали або інші об'єкти для своєчасного відправлення вантажів.

Істотними умовами договору транспортного експедирування є, зокрема, розмір плати експедитору.

Платою експедитору вважаються кошти, сплачені клієнтом за належне виконання договору транспортного експедирування.

До плати експедитора 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.

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.

Відповідно до положень абзацу "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, 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.

Таким чином, плата нерезиденту за надані резиденту транспортно-експедиційні послуги відповідно до договору транспортного експедирування не є об'єктом оподаткування згідно із п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Водночас зазначаємо, що 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, вважається фрахтом (п.п. 14.1.260 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Згідно з п.п. 141.4.4 п. 141.4 ст. 141 Кодексу 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 положень 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 винагорода за послуги з перевезення здійснюється замовником безпосередньо нерезиденту-перевізнику, 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.

Пунктом 3.2 ст. 3 Кодексу передбачено, що якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Положення Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (далі – Конвенція), яка є чинною в українсько-польських податкових відносинах з 11.03.1994, застосовуються «до осіб, які є резидентами

однієї або обох Договірних Держав» (ст. 1 Конвенції). Одним із видів податків, на які поширюється Конвенція, зокрема, в Україні є «податок на прибуток (доходи) підприємств» (п.3 ст.2 Конвенції).

Згідно з п. 1 ст. 7 Конвенції «прибуток підприємства Договірної Держави оподатковується тільки у цій Державі, якщо тільки підприємство не здійснює комерційної діяльності в другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво».

Відповідно до п. 1 ст. 8 Конвенції «прибутки, одержані резидентом Договірної Держави від експлуатації морських, річкових і повітряних суден, дорожніх транспортних засобів у міжнародних перевезеннях будуть оподатковуватись лише в цій Державі».

Таким чином, дохід, який виплачується резидентом-замовником на користь нерезидента-перевізника (резидента Польщі) за надані ним послуги з міжнародного перевезення дорожніми транспортними засобами, звільняється від оподаткування в Україні, якщо тільки цей нерезидент не надає вказані послуги через розташоване в Україні постійне представництво.

Порядок застосування міжнародного договору України про усунення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України встановлено ст. 103 Кодексу.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 Кодексу).