

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор



МЕСТО ПОСТАВКИ ВЭД-УСЛУГ: ОБЩИЕ ПРАВИЛА И РАЗНЫЕ СИТУАЦИИ

О чем вы узнаете из этой статьи:

- почему нужно определять место поставки услуг в сфере ВЭД;
- каковы общие правила определения места поставки;
- как оформлять налоговую накладную (далее – НН) и где отражать такую поставку в декларации;
- как определить место поставки услуг, связанных с движимым имуществом.

Что можно сделать на практике: опираясь на аргументы, приведенные в нашей консультации, правильно определить место поставки ВЭД-услуг.



Внимание! В этой консультации речь пойдет **только об услугах, перечень которых приведен в пп. 186.2.1 Налогового кодекса** (далее – НК). В дальнейших публикациях мы будем рассматривать особенности определения места поставки и для других услуг.

Зачем определять место поставки услуг?

Для ответа на этот вопрос обратимся к пп. «б» п. 185.1 НК. Там сказано, что объектом обложения НДС является операция по поставке услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины (далее – ТТУ). Отсюда вывод: если место поставки услуг расположено за пределами ТТУ, объект обложения НДС не возникает.

Имейте в виду! От места поставки услуг зависит, будет эта поставка облагаться НДС или нет.

Определяем место поставки услуг: общее правило

Для определения места поставки услуг в сфере ВЭД нужно пользоваться правилами, изложенными в п. 186.2–186.4 НК. Так, место поставки услуг **зависит от вида услуги и/или места регистрации сторон операции.**

Например, местом поставки услуг, перечисленных:

- **в п. 186.2 НК** – является место фактического оказания услуг (для услуг, связанных с движимым имуществом) или место фактического местонахождения недвижимого имущества (для услуг, связанных с недвижимостью). Как видите, здесь не имеет значения место регистрации исполнителя или заказчика;
- **п. 186.3 НК** – место регистрации получателя услуг. То есть в этом случае место оказания услуг не имеет значения;
- **п. 186.4 НК** – место регистрации поставщика услуг. И не важно, где именно оказаны эти услуги.

Место поставки – Украина: как оформить НН и отразить в декларации?

Мы применили правила из п. 186.2–186.4 НК и выяснили, что местом поставки услуг является ТТУ. Следующий вопрос: кто кому поставяет такие услуги – резидент нерезиденту или наоборот? Рассмотрим оба варианта.

Поставщик услуг – нерезидент, получатель – резидент

Плательщик НДС – получатель услуг должен действовать следующим образом:

1. Оформить НН на дату первого события (перечисления оплаты нерезиденту или подписания акта предоставленных услуг) (п. 208.2 НК). Особенности оформления такой НН приведены в п. 8, 12 Порядка, утвержденного приказом Минфина от 31.12.15 г. № 1307. База налогообложения для оформления такой НН определяется исходя из договорной (контрактной) стоимости услуги с учетом сумм налогов и сборов (за исключением НДС), которые включаются в цену поставки согласно законодательству (п. 190.2 НК). То есть налоговые обязательства должны быть начислены «сверху» договорной стоимости услуг.

На заметку! Стоимость услуг, выраженная в инвалюте, пересчитывается в гривню по курсу НБУ, который действовал на дату возникновения налоговых обязательств.

Если услуга от нерезидента была получена **бесплатно**, тогда база налогообложения определяется исходя из обычной цены такой услуги (п. 190.2 НК).

2. Зарегистрировать НН в ЕРНН.

3. Отообразить в декларации по НДС налоговые обязательства и налоговый кредит на основании этой НН. В декларации по НДС (форма утверждена приказом Минфина от 28.01.16 г. № 21) налоговые обязательства отражаются **в строке 6**, а налоговый кредит – **в строке 13**.

Напоминаем! Оформленная НН должна быть зарегистрирована в ЕРНН в сроки, предусмотренные абзацами пятнадцатым и шестнадцатым п. 201.10 НК.

Причем если НН, оформленная получателем услуг от нерезидента, будет зарегистрирована в ЕРНН:

- **своевременно** – то налоговые обязательства и налоговый кредит отражаются в декларации за один отчетный период;
- **с опозданием** – тогда налоговые обязательства должны отражаться в декларации за период, в котором они возникли, а налоговый кредит – в декларации за тот отчетный период, в котором НН будет зарегистрирована. Также плательщик НДС при желании может воспользоваться нормой п. 198.6 НК и отражать налоговый кредит по зарегистрированной НН в течение 1 095 календарных дней с момента оформления такой НН.

На заметку! Формой декларации предусмотрено, что заполнение строк 6 и 13 требует подачи приложения Д1. Но подавать его нужно только в том случае, если к НН оформлялся расчет корректировки (далее – РК), поскольку РК к таким НН от-

ражается также в строках 6 и 13. Соответственно если РК не оформлялся, то и подавать приложение Д1 не нужно!

Поставщик услуг – резидент, получатель – нерезидент

Если плательщик НДС поставляет услуги нерезиденту на территории Украины, тогда ему нужно:

1. Оформить НН на неплательщика НДС и зарегистрировать ее в ЕРНН.

2. Отообразить в декларации отчетного периода налоговые обязательства в общем порядке – **в строке 1.1**.

Место поставки – за границей: нужно ли оформлять НН и отражать в декларации?

Мы уже отметили в начале консультации, что поставка ВЭД-услуг за пределами Украины не является объектом обложения НДС. Поэтому НН на эту операцию не оформляется.

Теперь по поводу декларации. Если поставщиком услуг является:

- **нерезидент** – операция получения услуг в декларации не отражается, поскольку строка 10.3 предназначена для отражения операций по приобретению услуг без НДС на ТТУ;
- **резидент** – операция поставки услуг отражается в строке 5 и таблице 1 приложения Д6.

Классификация услуг и нюансы определения места их поставки

Мы уже сказали, что для разных услуг место поставки определяется по-разному. Поэтому каждую услугу нужно правильно классифицировать. Для этого можно воспользоваться:

- Государственным классификатором продукции и услуг ДК 016:2010 (далее – ГКПУ ДК 016:2010);
- Пояснениями к Классификации видов экономической деятельности (КВЭД-2010) (приложение к КВЭД-2010), утвержденными приказом Госкомстата от 23.12.11 г. № 396, далее – Пояснения № 396).

На заметку! Если вы затрудняетесь с классификацией услуги, тогда можете обратиться в Государственную службу статистики за получением пояснения.

Далее мы начнем рассматривать более подробно, опираясь на разъяснения налоговой службы, как определить место поставки некоторых видов услуг. Сегодня, как мы и предупредили в начале консультации, речь пойдет только об услугах из пп. 186.2.1 НК, а в дальнейших публикациях – продолжим «искать» место поставки и для других услуг.

Услуги, связанные с движимым имуществом

Согласно пп. 186.2.1 НК, с движимым имуществом связаны:

- вспомогательные услуги в транспортной деятельности: погрузка, разгрузка, перегрузка, складская обработка товаров и другие аналогичные виды услуг (пп. «а»);
- проведение экспертизы и оценки движимого имущества (пп. «б»);
- услуги, связанные с перевозкой пассажиров и грузов, в том числе с поставкой продовольственных продуктов и напитков, предназначенных для потребления (пп. «в»);
- выполнение ремонтных работ и оказание услуг по переработке сырья и др. (пп. «г»).

Местом поставки таких услуг является место их фактического предоставления. То есть если услуги фактически предоставляются на ТТУ – они облагаются НДС по ставке 20 %, если за пределами ТТУ – тогда объекта обложения НДС нет.

❓ Какие услуги относятся к вспомогательным в транспортной деятельности?

Для ответа на этот вопрос обратимся к разд. 52 «Складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту» ГКПУ ДК 016:2010. Согласно Пояснениям № 396, в этот раздел включены услуги по хранению грузов на складах и вспомогательная деятельность во время транспортировки, в том числе функционирования транспортной инфраструктуры (например, аэропортов, причалов, портов, тоннелей, мостов и т. п.), а также деятельность транспортных агентств и транспортная обработка грузов.

Обратите внимание! Раздел 52 также включает в себя и транспортно-экспедиторские услуги, однако для определения места их поставки предусмотрена специальная норма – пп. «ж» п. 186.3 НК. То есть место поставки этих услуг определяется по месту регистрации их заказчика. Также имейте в виду, что в пп. «в» п. 186.2 НК речь идет об услугах, связанных с перевозкой. А вот место поставки непосредственно услуг перевозки определяется согласно п. 186.4 НК, то есть по месту регистрации перевозчика.

❓ Какие работы относятся к ремонтным работам с движимым имуществом для целей пп. 186.2.1 НК?

Такие работы классифицируются в ГКПУ ДК 016:2010 в зависимости от вида ремонтируемого движимого имущества, например:

- ремонт машин и оборудования – код 33.1;
- ремонт автотранспортных средств – код 45.2;
- ремонт компьютеров и оборудования связи – код 95.1;
- ремонт бытовых товаров – код 95.2.



Не ошибитесь! Если движимое имущество было ввезено в Украину для осуществления ремонта и после его окончания будет вывезено обратно, то ремонтные работы облагаются НДС по ставке 0 % (пп. «б» пп. 195.1.3 НК).

Также отметим, что пп. «б» пп. 195.1.3 НК содержит перечень работ, которые относятся к ремонтным для целей применения ставки НДС 0 %. Это работы по переработке товаров, которые могут включать в себя: собственно переработку (обработку) товаров (монтаж, сборку, монтирование и наладку), в результате чего создаются другие товары, поставку услуг по переработке дачальческого сырья, а также модернизацию и ремонт товаров, предусматривающие проведение комплекса операций с частичным или полным восстановлением производственного ресурса объекта (или его составных частей), определенного нормативно-технической документацией, в результате выполнения которого состояние такого объекта должно улучшиться.

ВЫВОДЫ



В случае оказания услуг объект обложения НДС возникает, если местом поставки услуг является таможенная территория Украины. Поэтому очень важно правильно определить место поставки той или иной услуги. Если операция по поставке услуг не является объектом обложения НДС, то НН не оформляется. А если поставщиком таких услуг является нерезидент, тогда эти услуги не отражаются в декларации их получателя.