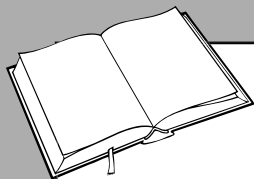


Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, главный редактор издания «БАЛАНС»



НДС-ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНЫХ ГРУЗОПЕРЕВОЗОК

Рассмотрим особенности применения нулевой ставки НДС по операциям поставки услуг международной перевозки грузов, а также других сопутствующих такой перевозке услуг.

Международная перевозка: общие НДС-правила

Согласно пп. «а» пп. 195.1.3 НК поставка услуг по международной перевозке грузов облагается НДС по **ставке 0 %** при условии, что такая перевозка осуществляется по единому международному перевозочному документу.

Что это за документ? Как разъясняет налоговая в Обобщающей налоговой консультации № 610 (далее – ОНК № 610), под единым международным перевозочным документом понимаются документы, составленные на языке международного общения в зависимости от выбранного вида транспорта.

В международной практике для перевозки грузов автотранспортом используется **международная автомобильная накладная (CMR)** (ст. 9 Закона № 1955) (подробнее о заполнении CMR см. на с. 12 этого издания).

Также согласно гл. III Конвенции МДП, к которой Украина присоединилась 11.10.94 г., при осуществлении транзитных международных автоперевозок можно пользоваться **книжкой МДП (Carnet TIR)** для провоза грузов в опломбированных автотранспортных средствах через границы государств. При этом упрощается прохождение таможенного контроля на промежуточных таможнях и не нужна CMR. Книжка МДП действительна только для одной перевозки и составляется на каждое транспортное средство (состав транспортных средств) или контейнер.



Имейте в виду! Нулевая ставка НДС применяется при международной перевозке грузов ко всему маршруту. То есть и к той части маршрута, которая приходится на территорию Украины, и к той, которая находится за ее пределами (пп. 195.1.3 НК, вопрос 6 разд. II ОНК № 610, ИНК № 1118).

Обратите внимание, что применение нулевой ставки зависит от статуса перевозчика. Рассмотрим этот момент подробнее.

Перевозчик – резидент

Если перевозчик – резидент Украины, тогда местом поставки услуг перевозки является территория Украины (п. 186.4 НК, ОНК № 610), причем независимо от статуса заказчика услуг – резидент или нерезидент. В этой ситуации услуги международной перевозки облагаются НДС по **ставке 0 %**.

Налоговые обязательства у перевозчика возникают на дату первого события (п. 187.1 НК):

- либо получения предоплаты от заказчика услуг перевозки;
- либо оформления документа, подтверждающего факт осуществления услуг (например, акта оказанных услуг).

На эту дату перевозчик выписывает налоговую накладную (далее – НН) с учетом следующих особенностей:

- в графе 2 указывается наименование предоставляемой услуги. Рекомендуем здесь детализировать маршрут перевозки;
- графе 3.3 – код согласно ДК 016:2010 (например, перевозка груза автотранспортом – «49.41»);

- графы 4 и 5 заполняют в зависимости от того, какая единица измерения приведена в первичных документах;
- в графе 8 раздела Б указывают код ставки 0 % по операции поставки товаров на таможенной территории Украины – «902»;
- графе 10 раздела Б, в строках I и VII раздела А – общий объем поставки по ставке 0 %.

Если заказчик – нерезидент или резидент – неплательщик НДС, тогда НН оформляется так:

- в левой верхней части делается отметка о том, что НН не выдается покупателю, и указывается тип причины «02»;
- строке «Отримувач (покупец)» указывается «Неплатник» и условный ИНН «100000000000».

В остальном НН заполняется так же, как и на плательщика НДС.

В декларации по НДС (далее – декларация) перевозчика поставка таких услуг отражается в строке 3 (пп. 4 п. 2 разд. V Порядка № 21), а в декларации заказчика – в строке 10.3.

Перевозчик – нерезидент

Если перевозчик – нерезидент, то место поставки услуг находится за пределами территории Украины и операции поставки услуг перевозки не являются объектом обложения НДС (пп. «б» п. 185.1, 186.4 НК).

То есть в этой ситуации нулевая ставка не применяется (ОНК № 610, ИНК № 3210). Поскольку операция не является объектом обложения НДС, заказчик-нерезидент не выписывает НН и не отражает эту операцию в строке 10.3 декларации, так как в ней указывают операции по приобретению без НДС товаров (услуг) на территории Украины. А в данном случае услуги приобретены за пределами Украины.

Вспомогательные услуги

В транспортной деятельности к вспомогательным услугам относятся: погрузка, разгрузка, перегрузка, складская обработка товаров и другие аналогичные виды услуг. Согласно пп. «а» пп. 186.2.1 НК местом поставки таких услуг является место их фактического предоставления.

Услуги предоставляются в Украине

Если услуги, которые являются вспомогательными в транспортной деятельности, предоставляются на территории Украины, они облагаются

НДС на общих основаниях – по **ставке 20 %**, причем независимо от того, кто их предоставляет – резидент или нерезидент.

Если поставщик вспомогательных услуг – **резидент**, тогда на дату первого события (получения предоплаты или оформления акта) он начисляет налоговые обязательства и составляет НН, на основании которой получатель таких услуг отражает налоговый кредит (при условии регистрации НН в ЕРНН).

В декларации поставщик услуг – резидент отражает налоговые обязательства в строке 1.1, а получатель – плательщик НДС – в строке 10.1.

Если поставщик вспомогательных услуг – **нерезидент**, заказчик таких услуг – плательщик НДС должен на дату первого события (перечисления предоплаты или оформления документа, подтверждающего факт их предоставления) начислить налоговые обязательства, выписать НН и зарегистрировать ее в ЕРНН (п. 208.2 НК).

Особенности оформления этой НН таковы:

- в левой верхней части ставится отметка «X» о том, что НН не выдается покупателю и указывается тип причины «14»;
- строке «Постачальник (продавец)» приводится наименование (Ф. И. О.) нерезидента, а через запятую – страна, в которой он зарегистрирован;
- строке «Індивідуальний податковий номер» в разделе реквизитов поставщика – условный ИНН «500000000000»;
- реквизитах НН, где отражаются данные покупателя, получатель услуг указывает свои данные;
- строка «Податковий номер платника податку...» не заполняется ни для покупателя, ни для поставщика (п. 12 Порядка № 1307; ОИР, категория 101.16).

На основании такой НН, зарегистрированной в ЕРНН, получатель услуг отражает налоговый кредит. Причем если эта НН зарегистрирована в ЕРНН с соблюдением сроков, установленных п. 201.10 НК (т. е. своевременно), налоговый кредит отражается в одном периоде с налоговыми обязательствами (п. 198.2 НК). Если же получатель услуг регистрирует НН несвоевременно, тогда налоговые обязательства он должен отразить в периоде их возникновения, а налоговый кредит – в периоде регистрации НН.

Получатель услуг отражает налоговые обязательства в строке 6 декларации, а налоговый кредит – в строке 13.



На заметку! Если получатель услуг – неплательщик НДС, он также обязан начислить налоговые обязательства, если их поставщиком является нерезидент.

Для начисления налоговых обязательств такой получатель заполняет и подает Расчет налоговых обязательств, начисленных получателем услуг, не зарегистрированным как плательщик налога на добавленную стоимость, которые поставляются нерезидентами, в том числе их постоянными представительствами, не зарегистрированными налогоплательщиками, на таможенной территории Украины, по форме, утвержденной Приказом № 21. Этот расчет подается в сроки, предусмотренные для подачи декларации.

Налоговые обязательства уплачиваются в сроки, установленные для плательщиков НДС.

Услуги предоставляются за пределами Украины

Если вспомогательные услуги предоставляются за пределами таможенной территории Украины, тогда они не являются объектом обложения НДС независимо от того, кем предоставляются – резидентом или нерезидентом.

Поставку таких услуг резидент отражает в строке 5 декларации и таблице 1 приложения 6 к ней. А вот предприятие-заказчик покупку не-объектных услуг за пределами Украины в декларации не показывает.

ВЫВОДЫ



Местом поставки услуг международной перевозки грузов является место регистрации перевозчика независимо от статуса заказчика. Если перевозчик – резидент, такие услуги облагаются НДС по ставке 0 %.

Местом поставки вспомогательных в транспортной деятельности услуг является место их фактического предоставления независимо от того, кто их предоставляет – резидент или нерезидент.