



Валерия ГАВРИК, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

КАК ОПРЕДЕЛИТЬ МЕСТО ПОСТАВКИ УСЛУГ?

Для каждого вида услуг место поставки определяется по своим правилам. Поставку электронных услуг в этой консультации мы не будем рассматривать, о них подробнее читайте на с. 67 этого номера.

Когда услуги являются объектом налогообложения

Согласно п. 185.1 НК объектом налогообложения являются, в частности, операции поставки услуг:

- на таможенной территории Украины (далее – ТТУ);
- по международным перевозкам пассажиров, багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом.

Для определения объекта налогообложения важно знать место поставки услуг. Если место поставки находится на ТТУ, операция является объектом обложения НДС, в противном случае – она не подлежит обложению НДС.

Как определить место поставки услуг

Место поставки услуг определяют согласно п. 186.2–186.4 НК. При этом НК установлено:

- **общее правило** определения места поставки

услуг (п. 186.4), которым нужно руководствоваться, если НК не установлено иное;

- **особые правила** определения места поставки (п. 186.2, 186.3) – для отдельных видов услуг: связанных с движимым имуществом (пп. 186.2.1), недвижимым имуществом (пп. 186.2.2), культурной, научной, образовательной, спортивной и развлекательной сферами (пп. 186.2.3), а также целого ряда услуг – рекламных, консультационных, радиотелевизионных, телекоммуникационных, экспедиторских и др. (п. 186.3).

Как видим, место поставки напрямую зависит от вида услуги. Однако в п. 186.2, 186.3 НК не сказано, как классифицировать услуги. При определении вида конкретной услуги **рекомендуем** воспользоваться действующим классификатором КВЭД. Отметим, что на КВЭД ссылаются и налоговики в разъяснениях об определении места поставки услуг, перечисленных в п. 186.3 НК (см. ОИР, категория 101.05).

Общее правило (п. 186.4 НК)

Место поставки определяется по **месту регистрации поставщика** услуг (п. 186.4 НК).

Это правило действует для услуг, которые не включены в п. 186.2, 186.3, 186.3¹ НК.

Если место регистрации поставщика услуг находится на ТТУ, поставка является объектом обложения НДС, если за пределами ТТУ – такие услуги не облагаются НДС (см. табл. 1).

Таблица 1

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	2	3	4
Если поставщик услуг зарегистрирован на ТТУ	ТТУ	Есть	Комиссионер-резидент реализует товар нерезидента на территории Украины. Вознаграждение комиссионера облагается НДС, поскольку он (поставщик посреднических услуг) зарегистрирован на ТТУ
Если поставщик услуг не зарегистрирован на ТТУ	За пределами ТТУ	Нет	Комиссионер-нерезидент реализует товар резидента за пределами Украины. Вознаграждение комиссионера не облагается НДС, поскольку он (поставщик посреднических услуг) не зарегистрирован на ТТУ

Услуги, связанные с движимым имуществом (пп. 186.2.1 НК)

Место поставки определяется по **месту фактического оказания услуг** (см. табл. 2).

К услугам, связанным с движимым имуществом, относятся (пп. 186.2.1 НК):

- услуги, которые являются вспомогательными в транспортной деятельности: погрузка, разгрузка, перегрузка, складская обработка товаров и другие аналогичные виды услуг (коды 52.1 и 52.2 КВЭД-2010);

- услуги по проведению экспертизы и оценки движимого имущества;
- услуги, связанные с перевозкой пассажиров и грузов, в том числе с поставкой продовольственных продуктов и напитков, предназначенных для потребления;
- услуги по выполнению ремонтных работ, переработке сырья и другие работы и услуги, связанные с движимым имуществом (коды 33.1, 45.2, 45.4, 95.1, 95.2 КВЭД-2010).

Таблица 2

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	2	3	4
Если услуги фактически поставлены на ТТУ	ТТУ	Есть	Нерезидент ремонтирует оборудование резидента на ТТУ. Услуги по ремонту облагаются НДС, поскольку фактически оказываются на ТТУ
Если услуги фактически поставлены за границей	За пределами ТТУ	Нет	Резидент осуществляет погрузку грузов за пределами ТТУ. Услуги по погрузке (как транспортно-вспомогательные) не облагаются НДС, поскольку фактически поставляются за пределами Украины (не являются объектом обложения)

У этого правила есть **исключения**:

1. Место поставки транспортно-экспедиторских услуг следует определять по специальному правилу, установленному пп. «ж» п. 186.3 НК: по месту регистрации получателя, хотя согласно КВЭД эти услуги относятся к транспортно-вспомогательным (код 52.9).

Учтите, что транспортно-вспомогательные услуги, связанные с транзитными перевозками, освобождаются от налогообложения (льготируются) (п. 197.8 НК) при условии, что место их поставки определено на ТТУ.

2. При определении места поставки ремонтных услуг необходимо учитывать нормы пп. «б» пп. 195.1.3 НК. Если движимое имущество было предварительно ввезено в Украину для выполнения ремонтных работ и после их завершения

вывозится из Украины, то ремонтные работы будут облагаться НДС по ставке 0 %.

Услуги, связанные с недвижимым имуществом (пп. 186.2.2 НК)

Местом поставки услуг, связанных с недвижимостью, является **место ее нахождения** (пп. 186.2.2 НК).

К таким услугам относятся (пп. 186.2.2 НК):

- услуги агентств недвижимости (код 68.31) (пп. «а»);
- услуги по подготовке и проведению строительных работ (коды 41–43) (пп. «б»);
- другие услуги, оказываемые по местонахождению недвижимого имущества, в том числе строящегося, например, купля-продажа (код 68.10), сдача в аренду собственных объектов недвижимости (код 68.20) (пп. «в»).

Таблица 3

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	2	3	4
Если недвижимость расположена в Украине	ТТУ	Есть	Нерезидент ремонтирует расположенную на ТТУ недвижимость резидента. Ремонтные работы облагаются НДС, так как недвижимость расположена в Украине
Если недвижимость расположена за границей	За пределами ТТУ	Нет	Резидент арендует у нерезидента недвижимость, находящуюся за границей. Арендная плата не облагается НДС, поскольку недвижимость расположена за пределами Украины

Услуги в сфере культуры (пп. 186.2.3 НК)

Местом поставки таких услуг является **место их фактического предоставления** (см. табл. 4).

К таким услугам относятся (пп. 186.2.3 НК):

- услуги в сфере культуры, искусства (код 90), образования (код 85), науки (код 72), спорта, развлечений (код 90) или другие подобные

услуги, включая услуги организаторов деятельности в указанных сферах;

- услуги по организации платных выставок (код 82.30), конференций, учебных семинаров и других подобных мероприятий.

Поставка на ТТУ образовательных услуг, указанных в пп. 197.1.2 НК, освобождается от обложения НДС.

Таблица 4

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	2	3	4
Если услуги фактически предоставляются на ТТУ	ТТУ	Есть	Нерезидент проводит платную выставку научных достижений на территории Украины. Плата за участие в выставке (как услуги нерезидента, оказываемые на ТТУ) облагается НДС (тогда как плату за выставки за границей не облагают НДС)
Если услуги фактически предоставляются за границей	За пределами ТТУ	Нет	Нерезидент организует концертные туры резидента за границей. Эти услуги не облагаются НДС, поскольку фактически предоставляются за пределами Украины

Услуги, указанные в п. 186.3 НК

Местом поставки услуг, перечисленных в п. 186.3 НК, считается **место, в котором получатель услуг зарегистрирован субъектом хозяйствования** или (в случае отсутствия такого места) **место его постоянного или преимущественного проживания** (п. 186.3 НК).

К таковым относятся следующие услуги (п. 186.3 НК):

- предоставление имущественных прав интеллектуальной собственности, создание по заказу и использование объектов права интеллектуальной собственности, в том числе по лицензионным договорам, а также предоставление (передача) права на сокращение выбросов парниковых газов (углеродных единиц) (код 77.40) (пп. «а»);
- рекламные (код 73) (пп. «б»);
- консультационные (коды 70.22, 62), инженеринговые (код 71.12), инженерные, юридические (в т. ч. адвокатские) (код 69.10), бухгалтерские (код 69.20), аудиторские, актуарные и другие подобные услуги консультационного характера, а также услуги по разработке и тестированию программного обеспечения, обработке данных, предоставлению консультаций по вопросам информатизации, предоставлению информации и другие услуги в сфере информатизации, в том числе с использованием компьютерных систем (пп. «в»);
- предоставление персонала (код 78), в том чис-

ле в случае, если персонал работает по месту осуществления деятельности покупателя (пп. «г»);

- предоставление в аренду (лизинг) движимого имущества, кроме транспортных средств и банковских сейфов (код 77) (пп. «г»);
- телекоммуникационные услуги (код 61), а именно: услуги, связанные с передачей, распространением или приемом сигналов, слов, изображений и звуков или информации любого характера при помощи проводных, спутниковых, сотовых, радиотехнических, оптических или других электромагнитных систем связи, включая соответствующее предоставление или передачу права на использование возможностей такой передачи, распространения или приема, в том числе предоставление доступа к глобальным информационным сетям (пп. «д»);
- услуги радио- и телевизионного вещания (код 60) (пп. «е»);
- посреднические услуги, оказываемые от имени и за счет другого лица или от своего имени, но за счет другого лица, если покупателю предоставляются услуги, перечисленные в данном пункте (пп. «е»);
- транспортно-экспедиторские услуги (код 52.9) (пп. «ж»);
- услуги по производству и компоновке видео- и кинофильмов, анимационных (мультипликационных) фильмов, телепрограмм, рекламных фильмов, фоторекламных материалов и компьютерной графики (пп. «ж»).

Таблица 5

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	2	3	4
Если получатель услуг зарегистрирован на ТТУ	ТТУ	Есть	Резидент арендует оборудование нерезидента. Арендная плата облагается НДС, поскольку арендатор – резидент Украины
Если получатель услуг не зарегистрирован на ТТУ	За пределами ТТУ	Нет	Резидент размещает на ТТУ рекламное объявление нерезидента. Плата за рекламу не облагается НДС, поскольку место регистрации заказчика – за пределами Украины

Будьте внимательны при определении места поставки:

- посреднических услуг – под действие п. 186.3 НК подпадают услуги посредников (агентов, поверенных, комиссионеров) при условии, что через них покупаются услуги, о которых идет речь в данном пункте. При определении места поставки любых других посреднических услуг работает правило из п. 186.4 НК;
- услуг по предоставлению персонала – услуги должны соответствовать определению из пп. 14.1.183 НК. То есть должен быть заключен договор, по которому лицо, предоставляющее услугу (резидент или нерезидент), направляет в распоряжение другого лица (резидента или нерезидента) физлиц для выполне-

ния определенных этим договором функций. При этом такой договор может предусматривать заключение физлицами трудового соглашения или трудового контракта с лицом, в распоряжение которого они направлены;

- маркетинговых услуг – эти услуги не входят в перечень из п. 186.3 НК, хотя согласно КВЭД включены в разд. 73 «Рекламная деятельность и исследования конъюнктуры рынка» (услуги по продвижению товаров – класс 73.11, по исследованию рынка – класс 73.20). Однако в данной ситуации надо ориентироваться на маркетинговые услуги, указанные в пп. 14.1.108 НК, и определять место их поставки согласно п. 186.4 НК, то есть как место регистрации поставщика услуг (ОИР, категория 101.04).