



Валерія ГАВРИК, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

ЯК ВИЗНАЧИТИ МІСЦЕ ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ?

Для кожного виду послуг місце постачання визначається за своїми правилами. Постачання електронних послуг у цій консультації ми не будемо розглядати, про них докладніше читайте на с. 67 цього номера.

Коли послуги є об'єктом оподаткування

Згідно з п. 185.1 ПК об'єктом оподаткування є, зокрема, операції постачання послуг:

- на митній території України (далі – МТУ);
- із міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом.

Для визначення об'єкта оподаткування важливо знати місце постачання послуг. Якщо місце постачання знаходиться на МТУ, операція є об'єктом обкладення ПДВ, у протилежному разі – вона не підлягає обкладенню ПДВ.

Як визначити місце постачання послуг

Місце постачання послуг визначають згідно з п. 186.2–186.4 ПК. При цьому ПК установлено:

- **загальне правило** визначення місця постачання послуг (п. 186.4), яким потрібно керуватися, якщо ПК не встановлено інше;

- **особливі правила** визначення місця постачання (п. 186.2, 186.3) – для окремих видів послуг: пов'язаних із рухомим майном (пп. 186.2.1), нерухомим майном (пп. 186.2.2), культурною, науковою, освітньою, спортивною та розважальною сферами (пп. 186.2.3), а також цілого ряду послуг – рекламних, консультаційних, радіотелевізійних, телекомунікаційних, експедиторських та ін. (п. 186.3).

Як бачимо, місце постачання прямо залежить від виду послуги. Однак у п. 186.2, 186.3 ПК не сказано, як класифікувати послуги. Під час визначення виду конкретної послуги **рекомендуємо** скористатися діючим класифікатором КВЕД. Зазначимо, що на КВЕД посилаються й податківці в роз'ясненнях про визначення місця постачання послуг, перелічених у п. 186.3 ПК (див. ЗІР, категорія 101.05).

Загальне правило (п. 186.4 ПК)

Місце постачання визначається за **місцем реєстрації постачальника** послуг (п. 186.4 ПК).

Це правило діє для послуг, які не включені до п. 186.2, 186.3, 186.3¹ ПК.

Якщо місце реєстрації постачальника послуг знаходиться на МТУ, постачання є об'єктом обкладення ПДВ, якщо за межами МТУ – такі послуги не обкладаються ПДВ (див. табл. 1).

Таблиця 1

Статус постачальника	Місце постачання	Об'єкт оподаткування	Приклад
1	2	3	4
Якщо постачальник послуг зареєстрований на МТУ	МТУ	Є	Комісіонер-резидент реалізує товар нерезидента на території України. Винагорода комісіонера обкладається ПДВ, оскільки він (постачальник посередницьких послуг) зареєстрований на МТУ
Якщо постачальник послуг не зареєстрований на МТУ	За межами МТУ	Немає	Комісіонер-нерезидент реалізує товар резидента за межами України. Винагорода комісіонера не обкладається ПДВ, оскільки він (постачальник посередницьких послуг) не зареєстрований на МТУ

Послуги, пов'язані з рухомим майном (пп. 186.2.1 ПК)

Місце постачання визначається за **місцем фактичного надання послуг** (див. табл. 2).

До послуг, пов'язаних із рухомим майном, відносяться (пп. 186.2.1 ПК):

- послуги, які є допоміжними в транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перервантаження, складське оброблення товарів

та інші аналогічні види послуг (коди 52.1 і 52.2 КВЕД-2010);

- послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;
- послуги, пов'язані з перевезенням пасажирів і вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;
- послуги з виконання ремонтних робіт, перероблення сировини та інші роботи й послуги, пов'язані з рухомим майном (коди 33.1, 45.2, 45.4, 95.1, 95.2 КВЕД-2010).

Таблиця 2

Статус постачальника	Місце постачання	Об'єкт оподаткування	Приклад
1	2	3	4
Якщо послуги фактично поставляються на МТУ	МТУ	Є	Нерезидент ремонтує обладнання резидента на МТУ. Послуги з ремонту обкладаються ПДВ, оскільки фактично надаються на МТУ
Якщо послуги фактично поставляються за кордоном	За межами МТУ	Немає	Резидент здійснює навантаження вантажів за межами МТУ. Послуги з навантаження (як транспортно-допоміжні) не обкладаються ПДВ, оскільки фактично поставляються за межами України (не є об'єктом обкладання)

У цього правила є **винятки**:

1. Місце постачання транспортно-експедиторських послуг слід визначати за спеціальним правилом, установленим пп. «ж» п. 186.3 ПК: за місцем реєстрації отримувача, хоча згідно з КВЕД ці послуги відносяться до транспортно-допоміжних (код 52.9).

Урахуйте, що транспортно-допоміжні послуги, пов'язані із транзитними перевезеннями, звільняються від оподаткування (пільгуються) (п. 197.8 ПК) за умови, що місце їх постачання визначене на МТУ.

2. Під час визначення місця постачання ремонтних послуг необхідно враховувати норми пп. «б» пп. 195.1.3 ПК. Якщо рухоме майно було попередньо завезене в Україну для виконання ремонтних робіт і після їхнього завершення

вивозиться з України, то ремонтні роботи будуть обкладатися ПДВ за ставкою 0 %.

Послуги, пов'язані з нерухомим майном (пп. 186.2.2 ПК)

Місцем постачання послуг, пов'язаних із нерухомістю, є **місце її знаходження** (пп. 186.2.2 ПК).

До таких послуг відносяться (пп. 186.2.2 ПК):

- послуги агентств нерухомості (код 68.31) (пп. «а»);
- послуги з підготовки та проведення будівельних робіт (коди 41–43) (пп. «б»);
- інші послуги, надавані за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі споруджуваного, наприклад, купівля-продаж (код 68.10), здача в оренду власних об'єктів нерухомості (код 68.20) (пп. «в»).

Таблиця 3

Статус постачальника	Місце постачання	Об'єкт оподаткування	Приклад
1	2	3	4
Якщо нерухомість розташована в Україні	МТУ	Є	Нерезидент ремонтує розташовану на МТУ нерухомість резидента. Ремонтні роботи обкладаються ПДВ, оскільки нерухомість розташована в Україні
Якщо нерухомість розташована за кордоном	За межами МТУ	Немає	Резидент орендує в нерезидента нерухомість, що знаходиться за кордоном. Орендна плата не обкладається ПДВ, оскільки нерухомість розташована за межами України

Послуги у сфері культури (пп. 186.2.3 ПК)

Місцем постачання таких послуг є **місце їх фактичного надання** (див. табл. 4).

До таких послуг відносяться (пп. 186.2.3 ПК):

- послуги у сфері культури, мистецтва (код 90), освіти (код 85), науки (код 72), спорту, розваг (код 90) або інші подібні послуги, включаю-

чи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах;

- послуги з організації платних виставок (код 82.30), конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.

Постачання на МТУ освітніх послуг, зазначених у пп. 197.1.2 ПК, звільняється від обкладення ПДВ.

Таблиця 4

Статус постачальника	Місце постачання	Об'єкт оподаткування	Приклад
1	2	3	4
Якщо послуги фактично надаються на МТУ	МТУ	Є	Нерезидент проводить платну виставку наукових досягнень на території України. Плата за участь у виставці (як послуги нерезидента, надавані на МТУ) обкладається ПДВ (тоді як плату за виставки за кордоном не обкладають ПДВ)
Якщо послуги фактично надаються за кордоном	За межами МТУ	Немає	Нерезидент організує концертні тури резидента за кордоном. Ці послуги не обкладаються ПДВ, оскільки фактично надаються за межами України

Послуги, зазначені в п. 186.3 ПК

Місцем постачання послуг, перелічених у п. 186.3 ПК, вважається **місце, у якому отримувач послуг зареєстрований суб'єктом господарювання** або (у разі відсутності такого місця) **місце його постійного або переважного проживання** (п. 186.3 ПК).

До таких відносяться такі послуги (п. 186.3 ПК):

- надання майнових прав інтелектуальної власності, створення на замовлення та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передання) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць) (код 77.40) (пп. «а»);
- рекламні (код 73) (пп. «б»);
- консультаційні (коди 70.22, 62), інжинірингові (код 71.12), інженерні, юридичні (у т. ч. адвокатські) (код 69.10), бухгалтерські (код 69.20), аудиторські, актуарні та інші подібні послуги консультаційного характеру, а також послуги з розроблення та тестування програмного забезпечення, опрацювання даних, надання консультацій із питань інформатизації, надання інформації та інші послуги у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем (пп. «в»);
- надання персоналу (код 78), у тому числі

у випадку, якщо персонал працює за місцем провадження діяльності покупця (пп. «г»);

- надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів і банківських сейфів (код 77) (пп. «г»);
- телекомунікаційні послуги (код 61), а саме: послуги, пов'язані з переданням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень і звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж (пп. «д»);
- послуги радіо- та телевізійного мовлення (код 60) (пп. «е»);
- посередницькі послуги, надавані від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо покупцеві надаються послуги, перелічені в даному пункті (пп. «є»);
- транспортно-експедиторські послуги (код 52.9) (пп. «ж»);
- послуги з виробництва та компонування відео- і кінофільмів, анімаційних (мультіплікаційних) фільмів, телепрограм, рекламних фільмів, фоторекламних матеріалів і комп'ютерної графіки (пп. «ж»).

Таблиця 5

Статус постачальника	Місце постачання	Об'єкт оподаткування	Приклад
1	2	3	4
Якщо отримувач послуг зареєстрований на МТУ	МТУ	€	Резидент орендує обладнання нерезидента. Орендна плата обкладається ПДВ, оскільки орендар – резидент України
Якщо отримувач послуг не зареєстрований на МТУ	За межами МТУ	Немає	Резидент розміщує на МТУ рекламне оголошення нерезидента. Плата за рекламу не обкладається ПДВ, оскільки місце реєстрації замовника – за межами України

Будьте уважні під час визначення місця постачання:

- посередницьких послуг – під дію п. 186.3 ПК підпадають послуги посередників (агентів, повірених, комісіонерів) за умови, що через них купуються послуги, про які йдеться в даному пункті. Під час визначення місця постачання будь-яких інших посередницьких послуг працює правило з п. 186.4 ПК;
- послуг із надання персоналу – послуги повинні відповідати визначенню із пп. 14.1.183 ПК. Тобто повинен бути укладений договір, за яким особа, яка надає послугу (резидент або нерезидент), направляє в розпорядження іншої особи (резидента або нерезидента)

фізосіб для виконання визначених цим договором функцій. При цьому такий договір може передбачати укладення фізособами трудової угоди або трудового контракту з особою, у розпорядження якої вони направлені;

- маркетингових послуг – ці послуги не входять до переліку з п. 186.3 ПК, хоча згідно з КВЕД включені до розд. 73 «Рекламна діяльність і дослідження кон'юнктури ринку» (послуги із просування товарів – клас 73.11, із дослідження ринку – клас 73.20). Однак у даній ситуації треба орієнтуватися на маркетингові послуги, зазначені в пп. 14.1.108 ПК, і визначити місце їх постачання згідно з п. 186.4 ПК, тобто як місце реєстрації постачальника послуг (ЗІР, категорія 101.04).