**Послуги отримані від нерезидента та їх облік**

Відповідно до [ст. 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»](https://ips.ligazakon.net/document/view/T095900?ed=2015_12_24&an=95) до видів зовнішньоекономічної діяльності, які провадять в Україні суб'єкти цієї діяльності, належить, у тому числі, надання послуг нерезидентами суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України. До переліку таких послуг входять: виробничі, транспортно-експедиційні, страхові, консультаційні, маркетингові, експортні, управлінські, облікові, аудиторські, юридичні та інші, що не заборонені законами України.

Постачання послуг нерезидентом резиденту – суб'єкту ЗЕД слід оформити зовнішньоекономічним договором. Відповідно до [ст. 6 Закону про ЗЕД](https://ips.ligazakon.net/document/view/T095900?ed=2015_12_24&an=153) такий договір (контракт) укладається у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законодавством.

Операція з надання послуг нерезидентом (імпорт послуг), на відміну від імпорту товарів, митною декларацією не оформляється. У такому випадку, крім договору, оформляється двосторонній акт про надання послуг (виконання робіт), який скріпляється підписами та печатками сторін. Затвердженої форми такого акта немає. Щоб цей документ міг виконувати функції первинного (згідно з українським законодавством), він повинен відповідати вимогам [Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».](https://ips.ligazakon.net/document/view/T990996?ed=2015_09_03)  Зазвичай акт про надання послуг у сфері ЗЕД оформляють (як і відповідний договір) двома мовами – українською та мовою країни нерезидента (або англійською).

**Податковий облік**

**Податок на додану вартість**

Відповідно до [п. 185.1 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3684) об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання послуг.

Зверніть увагу, що в [п. 185.1 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3682) не зазначено, хто має надавати послуги – резидент чи нерезидент. Важливо, щоб це була операція постачання на митній території України ([ст. 186 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3690)).

**Місце постачання** послуг залежить від конкретних послуг, які надає продавець-нерезидент. Місце постачання визначають за приписами [п.186.2](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3699), [186.3](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3710) та [186.4 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3720).

Якщо ж безпосередньо нерезидент (а не його постійне представництво, зареєстроване як платник ПДВ) здійснює операції з постачання послуг резиденту-платнику ПДВ, які НЕ зазначені у п. 186.3 ПКУ, то операція з постачання таких послуг НЕ є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки місцем їх постачання вважається місце реєстрації їх постачальника (нерезидента), тобто територія, що знаходиться за межами митної території України.

Якщо місце постачання послуги від нерезидента розташовано на митній території України, то послуги потраплять під 20-відсотковий ПДВ за умови відсутності пільги, а податкові зобов'язання відповідно до [ст. 208 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=4226) ляжуть на плечі вітчизняного платника податку.

Адже згідно з [п. 180.2 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3630) особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету в разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Якщо місце постачання послуг визначено за межами України – об'єкта оподаткування ПДВ немає.

**Датою виникнення податкових зобов'язань** за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше ([п. 187.8 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T102755?ed=2016_02_01&an=3731)).

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є їх договірна (контрактна)  вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства.

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами нараховує податок за основною ставкою податку або за ставкою 7% для послуг, визначених [п.193.1 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n4634), на базу оподаткування, визначену [п. 190.2 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n4605).

При цьому отримувач послуг - платник ПДВ складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку. Така податкова накладна підлягає обов’язковій реєстрації в ЄРПН.

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника податку, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов’язань декларації за відповідний звітний період ([п. 208.3 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n5186)).

Слід відмітити, що згідно з [п. 8 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну № 1307](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16/conv#n58), при складанні податкових накладних, у верхній лівій частині таких накладних у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться помітка «X» та, зокрема, у разі складання податкової накладної при постачанні послуг отримувачу (покупцю) нерезиденту, місце постачання яких розташоване на митній території України, зазначається тип причини «21».

У разі складання ПН отримувачем (покупцем) послуг від нерезидента у рядку «Індивідуальний податковий номер постачальника (продавця)» такої накладної проставляється умовний ІПН «500000000000», а у рядку «Постачальник (продавець)» зазначаються найменування (П. І. Б.) нерезидента та через кому - країна, в якій зареєстрований продавець (нерезидент), рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється. У рядках, відведених для заповнення даних покупця, отримувач (покупець) зазначає власні дані. Розділ Б податкової накладної заповнюється без особливостей.

Зауважу, що Порядок визначення суми податку, що підлягає **відшкодуванню** з Держбюджету України, та строки проведення розрахунків визначено [ст. 200 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n4987).

[Підпунктом «б» пункту 200.4 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n11286) визначено, зокрема, що сума від’ємного значення, розрахована згідно з [п. 200.1 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n4988), підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника **у сумі податку, фактично сплаченій** отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Держбюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до [п. 200-1.3 ПКУ](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n11312) на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на відповідний рахунок платника податку в банку та/або у рахунок сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до держбюджету.

Виходячи з норм п. 200.4 ПКУ, платник податку **не може** задекларувати **до бюджетного відшкодування** суми ПДВ, нараховані за операціями із отримання **послуг від нерезидента**, незареєстрованого як платник ПДВ, місце постачання яких розташоване на митній території України, **оскільки такі суми не сплачуються** ні постачальнику послуг, ні до Державного бюджету України.

**Податок на прибуток у резидентів**

Процедура відображення в прибутковому обліку операцій отримання послуг від нерезидента залежить від того, чи проводить резидент-замовник коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, указані в [ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02).

Зокрема, малодохідні платники податку на прибуток (у яких сума доходу за попередній рік не перевищує 40 млн грн та які поставили в ["прибутковій" декларації](https://ips.ligazakon.net/document/view/Re27860?ed=2023_03_13&an=7922) позначку про непроведення коригування фінрезультату), показують операції з імпорту послуг у податковому обліку виключно на підставі даних бухгалтерського обліку ([пп. 134.1.1 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=13536)).

Високодохідні платники податку на прибуток (у яких сума доходу за попередній рік перевищує 40 млн грн), а також ті платники, які не поставили у  [декларації з податку на прибуток](https://ips.ligazakon.net/document/view/Re27860?ed=2023_03_13&an=7922) відмітку про непроведення коригувань, **збільшують** фінансовий результат за імпортними операціями з нерезидентом **на такі різниці:**

1) на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом "витягнутої руки", **при здійсненні контрольованих операцій** у випадках, визначених [ст. 39 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=11598) ([пп. 140.5.2 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=21708));

2) на суму операції, яку контролюючий орган не враховує (не визнає) унаслідок застосування [пп. 39.2.2.12 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=28713) ([**трансфертне**](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=28737) **ціноутворення)**. При збільшенні фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податків відповідно до вимог [пп. 140.5.2-1 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=28737) інші коригування, передбачені [пп. пп. 140.5.1](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=21706) і [140.5.2 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=21708) щодо такої операції, не застосовують;

3) **на суму 30 %** вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів із права користування за договорами оренди), робіт і послуг (крім операцій, зазначених у [п. 140.2](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=28879) і [пп. 140.5.6 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=13717), та операцій, визнаних контрольованими відповідно до [ст. 39 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=11598)), **придбаних у:**

– нерезидентів (зокрема й пов'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до [пп. 39.2.1.2 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=21615) ([Переліку № 1045](https://ips.ligazakon.net/document/view/KP171045?ed=2018_04_11&an=17));

– нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до  [пп. 39.2.1.1 ПКУ](https://ips.ligazakon.net/document/view/T10_2755?ed=2023_07_02&an=11610), які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок із доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.