

ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

Про практичне застосування
норм податкового законодавства

Головне управління ДФС у м. Києві розглянуло лист щодо практичного застосування норм податкового законодавства та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755-VI (із змінами та доповненнями) (далі – Кодексу) в межах своїх повноважень повідомляє.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами Кодексу (пункт 1.1 статті 1 розділу I Кодексу).

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані Кодексу.

При цьому, пунктом 44.1 статті 44 розділу II Кодексу визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

Згідно з підпунктами "а" і "б" пункту 185.1 статті 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V Кодексу розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. Постачанням товарів також вважаються будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню) (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права

інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності. При цьому з метою оподаткування ПДВ постачанням послуг, зокрема є: постачання послуг іншій особі на безоплатній основі (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Відповідно до підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу безоплатно надані товари, роботи, послуги:

товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;

роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;

товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею.

Згідно з пунктом 188.1 статті 188 розділу I Кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

Пунктом 198.5 статті 198 розділу V Кодексу визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН) в терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були

включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 розділу V Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 розділу V Кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197 розділу V, підрозділу 2 розділу XX Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 розділу V Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.1 статті 197 розділу V Кодексу);

в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V Кодексу).

Господарською діяльністю згідно з підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Враховуючи викладене, якщо вартість безоплатно переданих товарів/готової продукції (придбаних (ввезених) чи виготовлених) та наданих послуг іншим особам для проведення маркетингових/реklamних заходів (у т. ч. для безоплатного розповсюдження) безпосередньо платником або через інших осіб, включається до складу вартості оподатковуваних операцій, зокрема, до вартості продажу товарів/готової продукції/послуг, які підлягають оподаткуванню та пов'язані з отриманням доходів (підтвердженням чому є, наприклад, калькуляція вартості товарів/готової продукції/послуг або інший, визначений обліковою політикою платника податку, документ, який встановлює ціни продажу придбаних, ввезених чи самостійно виготовлених товарів, та враховує у складі таких цін вартість безоплатно розданих/наданих з рекламною метою товарів/послуг), то такі товари/готова продукція/послуги вважаються використаними в оподатковуваних операціях в межах господарської діяльності такого платника податку, а тому безкоштовне розповсюдження зазначених товарів/готової продукції/послуг не розглядається як окрема операція з постачання і додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ не вимагає.

Якщо при придбанні товарів/послуг сума ПДВ не нараховувалася та, відповідно, не включалася до складу податкового кредиту, податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V Кодексу не нараховуються.

У разі якщо вартість безоплатно переданих товарів та наданих послуг, придбаних з ПДВ (сума нарахована (сплачена) та включена до складу

податкового кредиту) не включається до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) самостійно виготовлених товарів/послуг, то така передача/надання товарів/послуг розглядається як операція з безоплатного постачання товарів/послуг, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується у загальновстановленому порядку, виходячи із бази оподаткування ПДВ, визначеної пунктом 188.1 статті 188 розділу V Кодексу.

При нарахуванні платником податку податкових зобов'язань з ПДВ виходячи із бази оподаткування таким податком, визначеної пунктом 188.1 статті 188 розділу V Кодексу, додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V Кодексу не здійснюється.

В той же час необхідно враховувати, що у випадку, якщо безкоштовне розповсюдження придбаних (ввезених) та/або самостійно виготовлених товарів в межах проведення рекламних акцій здійснюється не безпосередньо платником податку, а за його дорученням третіми особами, то послуги таких

третіх осіб з розповсюдження зазначених товарів є об'єктом оподаткування податком на додану вартість та підлягають оподаткуванню у загальновстановленому порядку. Базою оподаткування в даному випадку визначатиметься вартість послуги з розповсюдження, а не вартість товарів, які підлягають розповсюдженню.

Щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором безоплатно наданих подарункових сертифікатів.

Враховуючи те, що у запиті відсутня достатня інформація для надання вичерпної відповіді по суті порушених питань, надаємо відповідь виходячи із загальних вимог чинного законодавства.

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до підпункту 162.1.1 пункту 162.1 статті 162 якого платниками податку є, зокрема, фізична особа – резидент (нерезидент), яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Відповідно до підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Кодексу дохід з джерелом їх походження з України - це будь - який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь - яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

Згідно з підпунктом 163.1.1 пункту 163.1 статті 163 якого об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Статтею 165 Кодексу встановлено перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, зокрема вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у

розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі (підпункт 165.1.39 пункту 165.1 статті 165 Кодексу).

Крім того, підпунктом 1.7 пунктом 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу передбачено, що звільняються від оподаткування військовим збором доходи, що згідно з розділом IV Кодексу не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.18, 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 Кодексу.

Водночас доходи, які включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, визначено пунктом 164.2 статті 164 Кодексу, зокрема, дохід, отриманий таким платником як додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 Кодексу), у вигляді вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни (підпункт «е» підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 Кодексу).

Якщо додаткові блага надаються у негрошовій формі, сума податку об'єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними пунктом 164.5 статті 164 Кодексу (абзац другий підпункту «е» підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 Кодексу).

Ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у підпунктах 167.2 – 167.5 статті 167 Кодексу), у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (пункт 167.1 статті 167 Кодексу).

Крім того, згідно з пунктом 174.6 статті 174 Кодексу доходи у вигляді дарунка, нараховані (виплачені, надані) платнику податку, зокрема юридичною особою, оподатковуються на загальних підставах, передбачених розділом IV Кодексу для оподаткування додаткового блага.

Також вказані доходи є об'єктом оподаткування військовим збором (підпункт 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу (підпункт 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету здійснюється у порядку, встановленому статтею 168 Кодексу.

Податковий агент, щодо податку на доходи фізичних осіб – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно - правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі)

зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV Кодексу (підпункт 14.1.180 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

При цьому, згідно з підпунктом 168.1.1 пункту 168.1 статті 168 Кодексу податковий агент, що нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб і військовий збір із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену статтею 167 Кодексу, і ставку військового збору, встановлену підпунктом 1.3 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу XX Кодексу.

Враховуючи викладене, вартість подарункових сертифікатів, які надаються визначеному колу фізичних осіб є об'єктом оподаткування як додаткове благо податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 відсотків та військовим збором за ставкою 1,5 відсотка з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 165.1.39 пункту 165.1 статті 165 Кодексу. Юридична особа, яка нараховує (виплачує, надає) дохід платнику податку – фізичній або самозайнятій особі має виконати всі функції податкового агента, передбачені законодавством.

Крім цього слід зазначити, що статтею 36 Кодексу встановлено, що платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати відповідність проведення ними операцій.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 Кодексу податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.