03.11.2017 №2510 /6/99-99-15-03-02-15/ІПК

Податкова консультація

Про податок на додану вартість

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з безоплатного постачання товарів рекламного призначення, надіслане до ДФС листом Офісу великих платників податків ДФС, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до підпункту «а» пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких відповідно до статті 186 Кодексу розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі.

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 вважається 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) (п.п.14.1.191 п.14.1 ст.14 Кодексу).

Підпунктом 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Кодексу визначено, що товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Безоплатно наданими товарами, зокрема, є 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 (підпункт 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на

податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Отже датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів, оплата за які не здійснюється, є дата відвантаження (передачі) таких товарів їх отримувачу.

Таким чином, платник податку при здійсненні операції з постачання (у тому числі безоплатного) товарів зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ. При цьому нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за такою операцією не залежить від статусу покупця (платник чи неплатник ПДВ, юридична чи фізична особа) та подальшого напрямку використання покупцем придбаного товару (у господарській чи негосподарській діяльності).

Згідно з пунктом 198.5 статті 198 Кодексу платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 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 (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 Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 Кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

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

197.1 статті 197 Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 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 Кодексу).

Отже, податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 Кодексу нараховуються платником податку у випадку, якщо придбані товари/послуги призначаються для використання або починають використовуватися в неоподатковуваних операціях або не в господарській діяльності такого платника податку.

Пунктом 188.1 статті 188 Кодексу визначено, що 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.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (крім суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю – бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Отже, операція платника податку з безоплатної передачі товарів, які призначаються для рекламних цілей (рекламні буклети, листівки, брошури, плакати) згідно зі статтею 185 Кодексу є об'єктом оподаткування ПДВ, база оподаткування ПДВ при здійсненні якої визначається за правилами, встановленими пунктом 188.1 статті 188 Кодексу, при цьому податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 Кодексу не нараховуються.

Разом з тим, у разі якщо вартість безоплатно переданих товарів рекламного призначення (рекламні буклети, листівки, брошури, плакати) згідно з відповідними стандартами бухгалтерського обліку включається до складу вартості інших самостійно виготовлених товарів/послуг, які в подальшому приймають участь в оподатковуваних операціях, а їх вартість компенсується їх споживачами, збільшуючи при цьому базу оподаткування ПДВ, то такі товари вважаються використаними в оподатковуваних операціях, а тому передача/надання вказаних товарів не розглядається як окрема операція з постачання (у тому числі з безоплатного постачання) товарів, яка підлягає оподаткуванню ПДВ.

У разі якщо вартість безоплатно переданих товарів рекламного призначення (рекламні буклети, листівки, брошури, плакати) не включається до складу вартості інших самостійно виготовлених товарів/послуг, то така передача/надання товарів розглядається як операція з безоплатного постачання товарів, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується у загальновстановленому порядку, виходячи із бази оподаткування ПДВ, визначеної пунктом 188.1 статті 188 Кодексу. За такою операцією платник податку зобов'язаний скласти дві податкові накладні (одну – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу – на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання / звичайної ціни / балансової (залишкової) вартості над фактичною ціною) та зареєструвати їх в ЄРПН.

Водночас зауважуємо, що надання будь-яких висновків щодо кожного конкретного випадку виникнення податкових взаємовідносин, у тому числі й тих, про які йдеться у листі, можливе за результатами аналізу документів та матеріалів, що дозволять ідентифікувати предмет запиту.