

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операцій з отримання платником податку від нерезидента кредит-ноти та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як викладено у зверненні, платник податку є учасником платіжної системи. На підставі договорів з компаніями-нерезидентами – учасниками міжнародних платіжних систем (далі – МПС) платник податку надає послуги користувачам платіжних систем щодо переказу коштів за допомогою такої платіжної системи із використанням електронних платіжних засобів, та сплачує такий МПС за послуги, які надаються нею в Україні. Більшість таких послуг, що надаються МПС, пов'язані з переказом коштів під час проведення розрахунково-касового обслуговування.

З метою сприяння збільшенню використання електронних платіжних засобів та кількості операцій, пов'язаних з функціонуванням МПС, така МПС при досягненні платником податку певних цільових показників надає такому платнику податку знижки у вигляді зменшення зобов'язань платника податку перед МПС, а також винагороди у грошовій формі. Такі знижки та винагороди (бонуси) надаються платнику податку на підставі кредит-ноти.

При цьому у зверненні не деталізовано суть послуг, що надаються/отримуються платником податку, а також не описано умови господарських договорів між суб'єктами господарювання, оскільки, як вбачається із звернення, такі договори становлять комерційну таємницю.

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

Статтею 5 ПКУ визначено, що поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 ПКУ.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ.

Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Нормами ПКУ не визначено терміну «кредит – нота».

За загальними приписами кредит-нота – це розрахунковий документ, в якому міститься повідомлення, яке направляється однією із сторін (постачальником), що перебуває у розрахункових відносинах, іншій стороні (покупцеві) про запис у кредит рахунку останньої певної суми через настання обставини, що створила у іншій сторони право вимоги цієї суми. Зокрема, кредит-нота може надаватися у формі винагороди в грошовій формі за досягнення відповідних показників, а також шляхом зменшення суми зобов'язання перед постачальником за поставлений товар.

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

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ, а також операції з ввезення товарів на митну територію України.

Згідно з підпунктом 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 ПКУ постачання товарів - 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.

Постачання послуг - 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 (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

Особливості оподаткування ПДВ послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, визначено у статтях 180 і 208 ПКУ.

Відповідно до пунктів 208.2 – 208.5 статті 208 ПКУ отримувач послуг - платник податку, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок виходячи із вартості таких отриманих від нерезидента послуг та складає і реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) відповідну податкову накладну, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку.

Пунктом 192.1 статті 192 ПКУ передбачено, що у разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з надання послуг, пов'язаних з переказом коштів, що надаються учасниками платіжних систем та платіжними організаціями платіжних систем, надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства. Перелік послуг з розрахунково-касового обслуговування визначається Національним банком України за погодженням з центральним органом

виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Таким чином, при отриманні від нерезидента послуг, які згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ, податкові зобов'язання, визначені статтею 208 ПКУ, не нараховуються та податкова накладна не складається.

Щодо кредит-ноти у вигляді зменшення зобов'язань платника податку перед постачальником - нерезидентом

Операції із зменшення заборгованості покупця (платника податку) перед постачальником (нерезидентом) на підставі кредит-ноти не визначаються ПКУ як операції з постачання товарів/послуг, а тому не є об'єктом оподаткування ПДВ. Отже, підстави для нарахування податкових зобов'язань за операцією з отримання такої кредит-ноти відсутні.

Зважаючи на те, що у разі здійснення операції з отримання від нерезидента послуг, яка згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ, податкова накладна за такою операцією не складається, то при отриманні кредит-ноти у вигляді зменшення зобов'язань платника податку перед постачальником-нерезидентом за такі послуги, розрахунок коригування також не складається.

Щодо кредит-ноти у вигляді винагороди у грошовій формі

Згідно з підпунктом 14.1.108 пункту 14.1 статті 14 ПКУ маркетингові послуги (маркетинг) - послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків.

Місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у підпунктах 186.2 і 186.3 статті 186 ПКУ (пункт 186.4 статті 186 ПКУ).

Оскільки мотиваційні та стимулюючі виплати (винагороди, бонуси), які сплачуються постачальником послуг у зв'язку із досягненням їх отримувачем певних цільових показників (у тому числі за операціями, які не є об'єктом оподаткування ПДВ), спрямовуються на стимулювання збуту послуг, такі виплати визнаються як оплата маркетингових послуг.

Отже, при виплаті продавцем-нерезидентом кредит-ноти у вигляді винагороди у грошовій формі (бонусу) покупцю-резиденту об'єктом оподаткування ПДВ є маркетингові послуги, які надаються покупцем, а винагорода у грошовій формі (бонуси), в свою чергу, є компенсацією вартості таких послуг.

Місцем постачання маркетингових послуг відповідно до пункту 186.4 статті 186 ПКУ є місце реєстрації постачальника таких послуг, тобто у даному випадку митна територія України.

Таким чином, у покупця-резидента при отриманні від продавця-нерезидента винагороди в грошовій формі (бонусу) у зв'язку з досягненням

відповідних показників виникають податкові зобов'язання з ПДВ на суму отриманої винагороди (бонусу).

Базою оподаткування ПДВ, відповідно до пункту 188.1 статті 188 ПКУ, у цьому випадку буде сума отриманої винагороди (сума бонусів).

При цьому слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно порядку визначення податкових зобов'язань та складання податкових накладних за операціями, про які йдеться у зверненні, має розглядатися з урахуванням договірних умов і суттєвих обставин здійснення таких господарських операцій, а також усіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

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