

## Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення платника щодо порядку оподаткування ПДВ операцій платника податку з безкоштовного розповсюдження придбаних (ввезених) та/або самостійно виготовлених товарів в межах проведення рекламних акцій, які були отримані таким платником як з ПДВ, включеним до складу податкового кредиту, так і без ПДВ, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

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 звільнюються 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 роздрібною 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 – ЄРІН) 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 197.11 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/рекламних 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.

Отже податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 185.1 статті 185 та пункту 198.5 статті 198 розділу V Кодексу під час здійснення операцій з безоплатного розповсюдження товарів/готової продукції/послуг в маркетингових/рекламних цілях не нараховуються.

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 загальнозстановленому 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. Basis оподаткування в даному випадку визначатиметься вартість послуги з розповсюдження, а не вартість товарів, які підлягають розповсюдженню.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II Кодексу).