

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), розглянула звернення () щодо практичного застосування норм чинного законодавства і в межах компетенції повідомляє.

Товариство у зверненні повідомило, що здійснює господарську діяльність у сфері надання інших послуг із бронювання та пов'язана з цим діяльність, є платником єдиного податку (без реєстрації платником ПДВ), має платформу для бронювання помешкань за допомогою якої користувачі можуть знайти та забронювати помешкання власників (фізичних осіб – підприємців – власників нерухомості), а також оплатити таке бронювання. Товариство працює за агентським договорами з власниками майна за якими виступає як агент власників помешкань і від їх імені та за їх рахунок розміщує інформацію про помешкання на платформі, дозволяє бронювати їх, а також приймає кошти від користувачів від імені та за рахунок власників помешкань і в подальшому перераховує їх власникам помешкання за вирахуванням своєї комісійної винагороди.

При цьому Товариство планує запровадити бонусну програму для користувачів, у межах якої, користувачі зможуть накопичувати бонуси за бронювання помешкання, активність, повторне бронювання помешкання, відгуки або інші дії на платформі. Такі бонуси надають користувачу право на знижку при майбутньому бронюванні помешкання. Бонуси не є грошовими коштами, накопичуються на акаунті користувача, не можна вивести на банківську картку, обміняти на грошові кошти, продати або передати іншому користувачу. Використати бонуси можна виключно для отримання знижки на майбутнє бронювання помешкання.

Таким чином, Товариство просить надати індивідуальну податкову консультацію з питань:

1. Чи вважається надання користувачам прав на отримання знижки шляхом використання бонусів у межах описаної програми лояльності негрошовою формою розрахунків або іншим порушенням умов перебування юридичної особи на спрощеній системі оподаткування (єдиний податок третьої групи)?

2. Чи виникає у фізичних осіб, користувачів платформи, оподатковуваний дохід під час нарахування бонусів та під час використання бонусів для отримання знижки на майбутнє бронювання помешкання?

3. Чи виникають у Товариства обов'язки податкового агента щодо нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб і військового збору в зазначеній ситуації?

Щодо першого питання

Особливості застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності визначено главою 1 розділу XIV Кодексу.

Згідно зі ст. 291 Кодексу спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п.п. 297.1 ст. 297 Кодексу.

До суб'єктів господарювання третьої групи, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відносяться юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року (п.п. 3 п. 291.4 ст. 291 Кодексу).

Порядок визначення доходів та їх склад для платників єдиного податку першої – третьої груп встановлено ст. 292 Кодексу.

Підпунктом 2 п. 292.1 ст. 292 Кодексу визначено, що доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ст. 292 Кодексу.

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, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством (п. 44.1 ст. 44 Кодексу).

Юридичні особи - платники єдиного податку третьої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень пунктів 44.2 і 44.3 ст. 44 Кодексу (абзац п'ятий п. 296.1 ст. 296 Кодексу).

Згідно з п. 292.13. ст. 292 Кодексу дохід визначається на підставі даних обліку, який ведеться відповідно до ст. 296 Кодексу.

Пунктом 292.4 ст. 292 Кодексу визначено, що у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Відповідно до абзацу першого п. 292.6 ст. 292 Кодексу датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Згідно з п. 291.6 ст. 291 Кодексу платники єдиного податку першої - третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі - готівковій або безготівковій (у тому числі з використанням електронних грошей).

Враховуючи вищевикладене, надання юридичною особою – платником єдиного податку третьої групи користувачам платформи права на отримання знижки, шляхом використання бонусів у межах описаної у зверненні програми

лояльності є механізмом розрахунку не у грошовій формі, що не дає права юридичній особі – платнику єдиного податку третьої групи застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

У разі застосування іншого способу розрахунків, ніж зазначені у п. 291.6 ст. 291 Кодексу (крім платників єдиного податку третьої групи – електронних резидентів (е-резидентів), платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, визначених Кодексом, - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків (п.п. 4 п.п. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 Кодексу).

Поряд з цим, у разі надання послуг, виконання робіт за агентським договором доходом платника єдиного податку третьої групи буде сума отриманої винагороди. У разі самотійного утримання юридичною особою - платником єдиного податку належної йому винагороди за надані послуги, виконані роботи за агентським договором може розцінюватися як взаємозалік зустрічних грошових зобов'язань та підпадати під поняття негрошової форми розрахунків, що є порушенням вимог перебування на спрощеній системі оподаткування відповідно до п. 291.6 ст. 291 Кодексу.

Крім того, зазначаємо, що контролюючий орган не надає висновки щодо правомірності формування платником податку податкових зобов'язань (така оцінка здійснюється під час проведення контрольно-перевірочних заходів).

Щодо питань другого та третього

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п. 162.1 ст. 162 якого платником податку на доходи фізичних осіб є, зокрема, фізична особа – резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Статтею 165 Кодексу встановлено перелік доходів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Підпунктом 1.7 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу передбачено, що звільняються від оподаткування військовим збором доходи, які згідно з розділом IV Кодексу та підрозділом 1 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у п.п. 165.1.36 п. 165.1 ст. 165, п.п. 3 і 4 п. 170.13¹ ст. 170 Кодексу та п. 14 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Водночас п. 164.2 ст. 164 Кодексу визначено перелік доходів, що включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Так, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді суми грошового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що

обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з розділом IV Кодексу (п.п. «г» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Відповідно до п. 167.1 ст. 167 Кодексу ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику (крім випадків, визначених у п.п. 167.2 – 167.5 ст. 167 Кодексу).

Також вказаний дохід для платників, зазначених у п.п. 1 п.п. 1.1 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Ставка військового збору становить, зокрема, для платників, зазначених у п.п. 1 п.п. 1.1 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, – 5 відсотків від об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1 п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, крім доходів, які оподатковуються за ставкою, визначеною п.п. 4 п.п. 1.3 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (п.п. 1 п.п. 1.3 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюється у порядку, встановленому ст. 168 Кодексу та п.п. 1.4 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Таким чином, у разі якщо юридична особа (Товариство), яка надає послуги фізичній особі – користувачу платформи (учаснику бонусної програми лояльності), при зарахуванні бонусів в рахунок оплати вартості (частини вартості) послуг бронювання помешкання та інших послуг Товариства, фактично не зменшує вартість таких послуг (у бухгалтерському обліку постачання таких послуг відображається за вартістю, що дорівнює сумі коштів, сплачених безпосередньо користувачем та сумі бонусів (перерахованих у грошове вираження), зарахованих в оплату вартості (частини вартості) таких послуг), то об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб і військовим збором не виникає.

Разом з тим, якщо при оплаті фізичною особою – користувачем платформи, зазначених послуг Товариства договірна вартість таких послуг зменшується на суму бонусів, нарахованих такому учаснику бонусної програми лояльності (у бухгалтерському обліку постачання таких послуг відображається за вартістю, що дорівнює сумі коштів, сплачених безпосередньо користувачем цих послуг), то дохід у вигляді знижки включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків як додаткове благо з відповідним оподаткуванням.

При цьому слід зазначити, оскільки бонусну програму лояльності запроваджується Товариством, а не власниками нерухомого майна, то обов'язок щодо виконання функцій податкового агента виникає саме у Товариства.

Водночас наголошуємо, що будь-які висновки щодо порядку оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором можуть надаватися за

результатами перевірки умов, суттєвих обставин здійснення відповідних господарських операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

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