

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 17.06.2021 р. №

2470/ІПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України з урахуванням пункту 2 постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 «Про утворення Державної податкової та Державної митної служби України» та розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 № 682-р «Питання Державної податкової служби» і розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 року № 682-р та відповідно до рішення Харківського окружного адміністративного суду (далі – Рішення від 28.09.2020), яке набрало законної сили, керуючись пунктом 53.2 статті 53 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), надає нову індивідуальну податкову консультацію з урахуванням висновків, викладених у Рішенні від 28.09.2020.

Згідно з Рішенням від 28.09.2020, Товариство звернулося до ДФС із відповідним зверненням (далі – Звернення від 06.06.2019) для отримання індивідуальної податкової консультації з питань оподаткування ПДВ:

операцій з безкоштовного розповсюдження брендкованої продукції (товарів) фізичним особам у межах проведення корпоративних заходів і рекламних кампаній з метою популяризації Товариства;

операцій з надання благодійної допомоги неприбутковим організаціям та фізичним особам, шляхом безоплатної передачі майна таким організаціям і фізичним особам. При цьому у Зверненні від 06.06.2019 не було зазначено, що Товариство та/або неприбуткові організації і фізичні особи мають статус благодійних організацій;

необхідності врахування обсягів, визначених за вказаними вище операціями, для цілей реєстрації Товариства як платника ПДВ відповідно до пункту 181.1 статті 181 ПКУ.

За результатами розгляду Звернення від 06.06.2019 Товариству 18.07.2019 було надано індивідуальну податкову консультацію (далі – ІПК від 18.07.2019).

Індивідуальну податкову консультацію від 18.07.2019 визнано протиправною та скасовано рішенням Харківського окружного адміністративного суду (далі – Рішення від 14.11.2019), враховуючи постанову Другого апеляційного адміністративного суду (далі – Постанова від 26.02.2020).

Згідно із змістом Рішення від 14.11.2019 судовий орган дійшов такого висновку: «з наведених норм ПКУ чітко та однозначно випливає, що постачанням товарів є будь-яке без виключення відчуження активу іншій особі, а критерій одержання особою доходу або відсутності доходу не віднесений законодавцем до кваліфікуючих ознак господарської операції як об'єкта справляння податку на додану вартість. Тому у цій частині доводи заявника слід визнати юридично неспроможними».

Відповідно до пункту 53.2 статті 53 ПКУ на підставі Рішення від 14.11.2019 та з урахуванням викладених у ньому висновків Товариству 25.05.2020 було надано нову індивідуальну податкову консультацію (далі – ІПК № 2183).

Рішенням від 28.09.2020, визнано протиправною та скасовано ІПК № 2183.

Згідно із змістом Рішення від 28.09.2020 судовий орган дійшов, зокрема таких висновків:

«безоплатне розповсюдження товарів (у тому числі передача їх як благодійної допомоги) підпадає під визначення поняття «постачання товарів»;

«операції з надання благодійної допомоги у силу прямого застереження закону не підлягають оподаткуванню, оскільки є звільненими від цього».

Загальні засади благодійної діяльності в Україні та правове регулювання відносин у суспільстві, спрямованих на розвиток благодійної діяльності визначено Законом України від 05 липня 2012 року № 5073-VI «Про благодійну діяльність та благодійні організації» (далі – Закон № 5073).

Відповідно до статті 1 Закону № 5073 благодійник - дієздатна фізична особа або юридична особа приватного права (у тому числі благодійна організація), яка добровільно здійснює один чи декілька видів благодійної діяльності.

Бенефіціар - набувач благодійної допомоги (фізична особа, неприбуткова організація або територіальна громада), що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей, визначених Законом № 5073. Бенефіціарами благодійних організацій можуть бути також будь-які юридичні особи, що одержують допомогу для досягнення цілей, визначених Законом № 5073.

Благодійна діяльність - добровільна особиста та/або майнова допомога для досягнення визначених Законом № 5073 цілей, що не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара.

Благодійна організація - юридична особа приватного права, установчі документи якої визначають благодійну діяльність в одній чи кількох сферах, визначених Законом № 5073, як основну мету її діяльності.

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

Відповідно до пунктів 5.2 і 5.3 статті 5 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.

Пунктом 44.1 статті 44 ПКУ встановлено, 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.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 ПКУ.

При цьому фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (частина друга статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996)).

Отже, платники податків при визначенні порядку оподаткування здійснюваних ними операцій повинні керуватися одним із основних принципів бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми (стаття 4 Закону № 996)). Для цілей податкового обліку беруться до уваги економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення таких операцій.

Відповідно до статей 22 і 36 ПКУ об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороты з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

При цьому податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

Отже, з огляду на норми статей 22 і 36 ПКУ об'єкт оподаткування (у тому числі операції з постачання товарів/послуг) виникає незалежно від режиму оподаткування, встановленого для такого об'єкта (загального чи пільгового).

Дохід з джерелом їх походження з України - 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 (підпункт 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

Дохід, отриманий з джерел за межами України, - будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України (підпункт 14.1.55 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

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

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників ПДВ з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 ПКУ 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 (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 ПКУ). При цьому продаж (реалізація) товарів – це будь-які

операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів (підпункт 14.1.202 пункту 14.1 статті 14 ПКУ).

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 ПКУ).

Згідно з підпунктом 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 ПКУ 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.

Особливості оподаткування ПДВ операцій з надання благодійної допомоги визначено у підпункті 197.1.15 пункту 197.1 статті 197 ПКУ.

Звільняються від оподаткування ПДВ операції з надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства, а також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства про благодійну діяльність та благодійні організації.

Під безоплатним постачанням слід розуміти постачання товарів/послуг благодійним організаціям та набувачам благодійної допомоги без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації. У разі недотримання умов, визначених підпунктом 197.1.15 пункту 197.1 статті 197 ПКУ, такі операції оподатковуються ПДВ на загальних підставах.

На товари, які надходять як благодійна допомога від вітчизняних благодійників за цілями, визначеними статтею 3 Закону № 5073, поширюються правила маркування.

Благодійна допомога може надаватися у вигляді товарів, робіт, послуг, призначених для використання юридичними особами - її набувачами з метою провадження діяльності за цілями, передбаченими статтею 3 Закону № 5073.

Не підлягають звільненню від оподаткування ПДВ операції з надання благодійної допомоги у вигляді зазначених у розділі VI ПКУ підакцизних товарів, цінних паперів (крім наданих ендавментів, зазначених у розділі IV ПКУ), нематеріальних активів і товарів/послуг, призначених для використання в господарській діяльності.

Отже, з огляду на норми підпункту 197.1.15 пункту 197.1 статті 197 ПКУ умовою для застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ, встановленого вказаним підпунктом ПКУ, до операції з надання благодійної допомоги, зокрема, є те, що при здійсненні такої операції однією із сторін обов'язково повинен бути суб'єкт, що має статус благодійної організації, утвореної і зареєстрованої відповідно до законодавства.

Порядок реєстрації особи як платника ПДВ регулюється статтями 180-183 ПКУ та регламентується Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.11.2014 за № 1456/26233.

Для цілей оподаткування ПДВ платниками податку є особи, перелік яких визначено підпунктом 14.1.139 пункту 14.1 статті 14 та пунктом 180.1 статті 180 ПКУ, зокрема юридична особа, створена відповідно до закону у будь-якій організаційно-правовій формі.

Статтями 181 та 182 ПКУ визначено умови для реєстрації особи як платника ПДВ, відповідно до яких реєстрація особи як платника ПДВ може здійснюватись як в обов'язковому порядку, так і за добровільним рішенням особи.

Відповідно до пункту 181.1 статті 181 ПКУ під обов'язкову реєстрацію як платника ПДВ підпадає особа, у якої загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ).

До загального обсягу оподатковуваних операцій (загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ) для цілей реєстрації особи як платника ПДВ включається обсяг:

- операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 20 відсотків;
- операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 7 відсотків;
- операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 14 відсотків;
- операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ за 0 ставкою;
- операцій, що звільняються від оподаткування ПДВ.

Обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, при обрахунку загального обсягу оподатковуваних операцій не враховується.

Враховуючи висновки, викладені у Рішенні від 14.11.2019, для цілей обов'язкової реєстрації особи як платника ПДВ нормами статей 180-183 ПКУ не передбачено такої умови як наявність або відсутність отримання особою доходів (чи на митній території України чи за її межами) від здійснення таких операцій.

Згідно з пунктами 183.1 та 183.2 статті 183 ПКУ для здійснення такої реєстрації особа не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто зазначеного вище обсягу оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, повинна подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву платника ПДВ за формою № 1-ПДВ (далі – Заява № 1-ПДВ).

Отже, у разі, якщо особа здійснює операції з постачання товарів/послуг на митній території України, що підлягають оподаткуванню ПДВ згідно з

розділом V ПКУ (у тому числі операції, що звільняються від оподаткування ПДВ), загальний обсяг яких протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 млн. гривень, то така особа згідно з вимогами ПКУ повинна подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням Заяву № 1-ПДВ і відповідно зареєструватись як платник ПДВ в обов'язковому порядку.

При цьому будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ у випадках та в порядку, передбачених статтею 183 ПКУ, але не подала до контролюючого органу Заяву № 1-ПДВ, несе відповідальність за ненарахування або несплату ПДВ на рівні зареєстрованого платника ПДВ без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування податку (пункт 183.10 статті 183 ПКУ).

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, що були наявні у Зверненні від 06.06.2019, а також з урахуванням висновків, викладених у Рішенні від 14.11.2019 та Рішенні від 28.09.2020 ДПС повідомляє.

Щодо оподаткування ПДВ операцій з безкоштовного розповсюдження брендованої продукції (товарів) фізичним особам у межах проведення корпоративних заходів і рекламних кампаній з метою популяризації Товариства

Операції з безкоштовного розповсюдження брендованої продукції (товарів) фізичним особам у межах проведення корпоративних заходів і рекламних кампаній з метою популяризації Товариства є об'єктом оподаткування ПДВ.

При цьому у разі, якщо вартість безоплатно переданих товарів/готової продукції (придбаних (ввезених) чи виготовлених) та наданих послуг іншим особам для проведення маркетингових/реklamних заходів (у тому числі для безоплатного розповсюдження) безпосередньо Товариством або через інших осіб, включається до складу вартості товарів/готової продукції/послуг, постачання яких пов'язане з отриманням доходів (підтвердженням чому є, наприклад, калькуляція вартості товарів/готової продукції/послуг або інший, визначений обліковою політикою товариства, 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 таке безкоштовне розповсюдження зазначених товарів/готової продукції/послуг не розглядається як окрема операція, яка є об'єктом оподаткування ПДВ.

У разі, якщо безкоштовне розповсюдження придбаних (ввезених) та/або самостійно виготовлених товарів у межах проведення корпоративних заходів і рекламних кампаній з метою популяризації Товариства здійснюється не безпосередньо Товариством, а за його дорученням іншими особами, то операції з постачання послуг із розповсюдження зазначених товарів є об'єктом оподаткування ПДВ у таких інших осіб та підлягають оподаткуванню у загальнозстановленому порядку.

Щодо оподаткування ПДВ операцій з надання благодійної допомоги неприбутковим організаціям та фізичним особам, шляхом безоплатної передачі майна таким організаціям і фізичним особам

Операції з надання благодійної допомоги є об'єктом оподаткування ПДВ. На сьогодні операції з надання благодійної допомоги звільняються від

оподаткування ПДВ за умови дотримання вимог, визначених підпунктом 197.1.15 пункт 197.1 статті 197 ПКУ, зокрема за умови, що:

однією із сторін при здійсненні таких операцій є обов'язково суб'єкт, що має статус благодійної організації, утвореної і зареєстрованої відповідно до законодавства;

благодійна допомога не надається у вигляді зазначених у розділі VI ПКУ підакцизних товарів, цінних паперів (крім наданих ендавментів, зазначених у розділі IV ПКУ), нематеріальних активів і товарів/послуг, призначених для використання в господарській діяльності.

У разі недотримання усіх вимог, визначених підпунктом 197.1.15 пункту 197.1 статті 197 ПКУ, такі операції оподатковуються ПДВ у загальновстановленому порядку.

Щодо необхідності врахування обсягів, визначених за вказаними вище операціями, для цілей реєстрації Товариства як платника ПДВ відповідно до пункту 181.1 статті 181 ПКУ

При обрахунку загального обсягу оподатковуваних операцій (загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ) для цілей реєстрації Товариства як платника ПДВ відповідно до пункту 181.1 статті 181 ПКУ враховуються у тому числі обсяги:

операцій з безкоштовного розповсюдження брендваної продукції (товарів) фізичним особам у межах проведення корпоративних заходів і рекламних кампаній з метою популяризації Товариства;

операцій з надання благодійної допомоги неприбутковим організаціям та фізичним особам, шляхом безоплатної передачі майна таким організаціям і фізичним особам, незалежно від того, чи такі операції звільняються від оподаткування ПДВ, чи оподатковуються ПДВ у загальновстановленому порядку.

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