

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 17.06.2021 р. №

2474/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо особливостей оподаткування операцій з безоплатного постачання товарів/послуг в рамках виконання гарантійних зобов'язань перед нерезидентами та рекламних заходів і, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, підприємство постачає власно вироблене обладнання нерезидентам. Договорами з постачання передбачено зобов'язання підприємства виконувати за свій рахунок гарантійні зобов'язання (ремонт, заміна деталей) щодо такого обладнання. В окремих випадках деталі (вузли, агрегати) такого обладнання будуть ввозитися на митну територію України з метою їх ремонту та надалі вивозитись за межі митної території України у митному режимі експорту, або з метою заміни зіпсованих деталей аналогічні нові деталі будуть безоплатно передаватись нерезиденту (вивозитись за межі митної території України).

Крім того, підприємство планує проводити рекламні заходи, в межах яких нерезидентам буде безоплатно передаватись обладнання, запасні частини до нього, зразки товарів, тощо, а також безоплатно здійснюватись ремонт поставленого обладнання, по якому минув гарантійний термін.

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.

Пунктом 44.1 статті 44 ПКУ визначено, 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.

В частині податку на додану вартість

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

Підпунктами «а» - «г» пункту 185.1 статті 185 ПКУ встановлено, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

ввезення товарів на митну територію України;

вивезення товарів за межі митної території України;

З метою оподаткування ПДВ до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Місце постачання товарів/послуг визначається відповідно до статті 186 ПКУ.

Пунктами 186.2 - 186.4 статті 186 ПКУ визначено категорії послуг, місце постачання яких визначається залежно від місця реєстрації постачальника або отримувача відповідних послуг або від місця фактичного надання відповідних послуг.

Зокрема, місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, зокрема, послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном (підпункт 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 ПКУ).

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 торгівлю 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;

електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії (пункт 188.1 статті 188 ПКУ).

Згідно з пунктом 187.8 статті 187 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Під час ввезення товарів на митну територію України суми податку підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання

митної декларації безпосередньо на єдиний казначейський рахунок, крім операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування (пункт 206.1 статті 206 ПКУ).

Операції із ввезення на митну територію України товарів у митному режимі імпорту оподатковуються ПДВ за ставкою, визначеною підпунктом 194.1.1 пункту 194.1 статті 194 ПКУ (20 відсотків, 7 і 14 відсотків бази оподаткування) (пункт 206.2 статті 206 ПКУ).

Пунктом 198.3 статті 198 ПКУ встановлено, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку зокрема, з ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

При цьому для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 ПКУ (пункт 198.2 статті 198 ПКУ).

Документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі ввезення товарів на митну територію України, є митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку (пункт 201.12 статті 201 ПКУ).

Відповідно до підпункту «а» підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 ПКУ операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке вивезення підтверджене в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, митною декларацією, оформленою відповідно до вимог Митного кодексу України (далі – МКУ).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства (пункт 187.1 статті 187 ПКУ).

Згідно з пунктом 189.17 статті 189 ПКУ базою оподаткування для операцій з вивезення товарів за межі митної території України є договірна (контрактна) вартість таких товарів, зазначена в митній декларації, оформленій відповідно до вимог МКУ.

Щодо питання 1

Операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту (у описаній у зверненні ситуації як нових деталей, що вивозяться з метою проведення гарантійного ремонту обладнання, так і попередньо ввезених та відремонтованих на митній території України)

оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, якщо таке вивезення підтверджене відповідною митною декларацією, оформленою відповідно до вимог МКУ.

Щодо питання 2

За загальними правилами (пункти 187.8 статті 187 та 198.2 статті 198 ПКУ) при митному оформленні товарів, що ввозяться на митну територію України, платник податку здійснює сплату ПДВ за податковими зобов'язаннями та на дату такої сплати відносить суми податку до податкового кредиту на підставі належним чином оформленої митної декларації.

При цьому слід зазначити, що кожен конкретний випадок стосовно порядку оподаткування операцій, що здійснюються платником податку, має розглядатися з урахуванням договірних умов і суттєвих обставин здійснення таких господарських операцій, а також усіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались.

Зокрема, потребує з'ясування питання застосування митного режиму, який передбачає сплату ПДВ, при ввезенні на митну територію України деталей обладнання з метою проведення їх гарантійного ремонту та подальшого вивезення за межі митної території України. Тому із зазначеного питання пропонуємо звернутися до Державної митної служби України як до центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну митну політику та, відповідно до покладених на неї завдань, забезпечує та здійснює контроль за дотриманням вимог законодавства з питань державної митної справи та в межах повноважень, визначених законом, законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу, під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення.

Щодо питання 3

При здійсненні протягом гарантійного періоду на виконання гарантійного зобов'язання операції з гарантійного ремонту деталі поставленого товару (обладнання) на митній території України відбувається надання послуги з гарантійного обслуговування, місце постачання якої відповідно до підпункту 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 ПКУ визначається на митній території України.

У разі якщо вартість безоплатно наданих послуг з ремонту включається до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) товарів та компенсується їх споживачами, то такі послуги вважаються використаними в оподатковуваних операціях, а тому передача/надання вказаних товарів/послуг не розглядається як окрема операція з постачання (у тому числі з безоплатного постачання) товарів, яка підлягає оподаткуванню ПДВ.

У разі якщо вартість безоплатно наданих послуг не включається до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) товарів/послуг, то таке надання послуг розглядається як операція з безоплатного постачання послуг, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується у загальнозстановленому порядку, виходячи із бази оподаткування ПДВ, визначеної пунктом 188.1 статті 188 ПКУ. За такою операцією платник податку зобов'язаний скласти дві податкові накладні та зареєструвати їх в Єдиному реєстрі податкових накладних: одну – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу – на суму, розраховану виходячи з

перевищення ціни придбання/балансової (залишкової) вартості/звичайної ціни над фактичною ціною.

Щодо питання 6

Питання щодо оформлення рекламаций, що складаються покупцями (отримувачами) продукції з вимогою виконання платником податку гарантійних зобов'язань, не належить до компетенції ДПС.

Щодо питання 7

Виходячи з наданої у зверненні інформації, підприємство планує проводити рекламні заходи, в межах яких будуть здійснюватися операції з безоплатної передачі нерезидентам обладнання, запасних частин до нього, зразків товарів, тощо, а також з безоплатного ремонту поставленого обладнання, по якому минув гарантійний термін.

Поняття реклами не визначено положеннями ПКУ.

Згідно зі статтею 1 Закону України «Про рекламу» від 03 липня 1996 року № 270/96-ВР із змінами і доповненнями:

реклама – інформація про особу чи товар, розповсюджена в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформувати або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо таких особи чи товару;

виробник реклами – особа, яка повністю або частково здійснює виробництво реклами;

розповсюджувач реклами – особа, яка здійснює розповсюдження реклами.

Щодо питання 7.1

Операції з безоплатної передачі продукції є об'єктом оподаткування ПДВ.

Порядок оподаткування таких операцій залежить від того, чи включається вартість придбаних товарів/послуг, що були використані при виробництві продукції, до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг, чи ні (аналогічно порядку, описаному у відповіді на питання 3).

При цьому зважаючи на те, що у ситуації, описаній у зверненні, вироблена платником продукція вивозиться безоплатно за межі митної території України (тобто операції з постачання такої продукції оподатковуються за нульовою ставкою), то скласти другу податкову накладну виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 188.1 статті 188 ПКУ, не потрібно.

У разі, якщо з метою проведення рекламних заходів платником податку за межами митної території України здійснюється ремонт раніше поставленого обладнання, по якому минув термін гарантійних зобов'язань, то місце постачання послуг з такого ремонту визначається за межами митної території України, та відповідно операції з їх постачання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

В частині податку на прибуток

Щодо питання 4

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними пунктом 141.4 статті 141 ПКУ.

Згідно з підпунктом 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 ПКУ резидент, у тому числі фізична особа - підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична

особа підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування, або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.4 - 141.4.6 та 141.4.11 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, що сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності. Вимоги цього абзацу не застосовуються до доходів нерезидентів, що отримуються ними через їх постійні представництва на території України.

Відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів, регламентовано Законом України від 12.05.1991 року № 1023-ХІІ «Про захист прав споживачів» (далі – Закон про захист прав споживачів).

Відповідно до вимог пункту 5 частини першої статті 1 Закону про захист прав споживачів гарантійним строком вважається строк, протягом якого виробник (продавець, виконавець або будь-яка третя особа) бере на себе зобов'язання про здійснення безоплатного ремонту або заміни відповідної продукції у зв'язку з введенням її в обіг.

Положення частини п'ятої статті 6 Закону про захист прав споживачів зобов'язують виробника (виконавця) забезпечити використання продукції за призначенням впродовж терміну її служби, передбаченого нормативним документом або встановленого їм за домовленістю із споживачем, а у разі відсутності такого терміну - впродовж 10 років.

Виробник (виконавець) також зобов'язаний забезпечити технічне обслуговування, гарантійний ремонт продукції, її випуск і постачання для підприємств, що здійснюють технічне обслуговування і ремонт, в необхідному об'ємі і асортименті запасних частин впродовж усього терміну її виробництва, а після зняття з виробництва - впродовж терміну служби, а при його відсутності - впродовж 10 років.

Отже, виконання гарантійних зобов'язань перед нерезидентом відносно товару, проданого резидентом (торгового обладнання) шляхом безоплатної поставки нерезиденту обладнання, його частин протягом гарантійного строку, встановленого договором, не є об'єктом оподаткування відповідно до вимог підпункту 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 ПКУ.

Щодо питання 5

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства

відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

ПКУ не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суму витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування впродовж гарантійного строку. Такі витрати відображаються відповідно до правил бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (пункт 2 статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Отже, питання формування у бухгалтерському обліку витрат підприємства за операціями з гарантійних ремонтів при обчисленні фінансового результату до оподаткування належить до компетенції Міністерства фінансів України.

Щодо питання 7.2

Підпунктом 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 ПКУ в редакції, чинній до 01.01.2021, було встановлено, що фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема, на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети.

Обов'язок доведення обставин, передбачених цим підпунктом, покладається на контролюючий орган.

У разі якщо платник податку зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування на вартість витрат, зазначених у підпункті 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 ПКУ, а також відповідно до положень інших підпунктів статті 140 ПКУ, такі інші коригування відповідно до положень інших підпунктів статті 140 ПКУ не здійснюються.

За правилами підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПКУ розумною економічною причиною (діловою метою) вважається причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.

Економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Для цілей оподаткування вважається, що операція здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, але не виключно, якщо:

головною ціллю або однією з головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;

у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Отже, якщо операції з нерезидентом у період з 23.05.2020 до 01.01.2021 не мали ділової мети (причини, яка могла бути наявна лише за умови, що платник мав

намір одержати економічний ефект у результаті здійснення таких операцій), платник податку мав збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму понесених витрат при здійсненні таких операцій відповідно до підпункту 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 ПКУ в редакції, чинній до 01.01.2021.

Зауважимо, що з 01.01.2021 вказана норма виключена відповідно до змін, внесених підпунктом 5 пункту 8 розділу I Закону України від 17 грудня 2020 року № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України і інших законів України відносно забезпечення збору даних і інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування».

Щодо питання 7.3

ПКУ не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування за операціями з безоплатного розповсюдження обладнання (його зразків) в рекламних цілях. Такі операції відображаються відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Водночас зазначаємо, що кожен конкретний випадок податкових взаємовідносин, у тому числі і тих, про які йдеться у зверненні, потребує аналізу документів та матеріалів, зокрема договорів, що дозволяють детально ідентифікувати предмет запиту.

Відповідно до норм чинного законодавства (стаття 36 ПКУ) платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

В доповнення до викладеного у даній індивідуальній податковій консультації ДПС інформує, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 ПКУ).