

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 05.05.2021 р. № 1843/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування ПДВ операцій платника податку з безкоштовного розповсюдження придбаних зразків товарів серед споживачів товарів та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, товариством – платником ПДВ, яке займається дистрибуцією товарів, укладено договір про надання послуг з проведення рекламних заходів. У межах договору, укладеного з замовником рекламних послуг, товариство безоплатно розповсюджує зразки товарів, отриманих від замовника рекламних послуг (постачальника товарів), серед споживачів. Вартість таких безоплатно розповсюджених зразків товарів є складовою частиною вартості рекламних послуг. В подальшому товариство планує здійснювати безоплатне розповсюдження зразків товарів на підставі договору комісії, укладеного з замовником рекламних послуг (постачальником товарів). У рамках такого договору комісії товариство здійснюватиме придбання зразків товарів для безоплатного розповсюдження серед споживачів у іншого дистриб'ютора, а витрати на придбання таких зразків товарів включатиме у склад комісійної винагороди, яка сплачується замовником рекламних послуг (постачальником товарів).

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

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

Пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ передбачено, 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 розділу II ПКУ.

Відповідно до пункту 5.3 статті 5 розділу I ПКУ інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Засади рекламної діяльності в Україні та відносини, що виникають у процесі виробництва, розповсюдження та споживання реклами, регулюються Законом України від 03 липня 1996 року № 270/96-ВР «Про рекламу» (далі - Закон № 270).

Відповідно до статті 1 Закону № 270 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; заходи рекламного характеру – заходи з розповсюдження реклами, які передбачають безоплатне розповсюдження зразків товарів, що рекламуються, та/або їх обмін споживачам однієї кількості чи одного виду товарів, що рекламуються, на інший.

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

Підпунктом 194.1.1 пункту 194.1 статті 194 розділу V ПКУ встановлено, що ПДВ становить 20 відсотків, 7 і 14 відсотків бази оподаткування ПДВ та додається до ціни товарів/послуг.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Відповідно до підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ під безоплатно наданими товарами розуміються 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.

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 розділу I 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. З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема, є постачання послуг іншій особі на безоплатній основі (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ визначено, що базою 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.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів/послуг, визначена у порядку, встановленому статтею 188 розділу V ПКУ (пункт 189.4 статті 189 розділу V ПКУ).

Згідно з пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з ПДВ (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 в неоподатковуваних операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Господарською діяльністю згідно з підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Відповідно до пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

## **Щодо питання 1**

Як викладено у зверненні, вартість безоплатно розповсюджених зразків товарів серед споживачів таких товарів включається до складу вартості послуг з проведення рекламних заходів, наданих товариством замовнику рекламних послуг (постачальнику товарів). Тобто, безоплатне розповсюдження зразків товарів є складовою частиною операції з постачання товариством послуг з проведення рекламних заходів, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та база оподаткування якої визначається відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V ПКУ. Таким чином, у даній ситуації передача/надання зазначених зразків товарів не розглядається як окрема операція з постачання. Такі безоплатно передані зразки товарів визнаються оподатковуваними ПДВ у складі тієї операції, до вартості якої їх було включено (операції з постачання рекламних заходів), а тому для додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V ПКУ та пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ підстав не виникає.

## **Щодо питання 2**

Як викладено у зверненні, вартість безоплатно розповсюджених зразків товарів серед споживачів таких товарів включається до складу вартості послуг, які надані товариством замовнику послуг (постачальнику товарів) у межах виконання договору комісії. Отже, у даній ситуації передача/надання зазначених зразків товарів не розглядається як окрема операція з постачання. Такі безоплатно передані зразки товарів визнаються оподатковуваними ПДВ у складі тієї операції, до вартості якої їх було включено (операції з постачання комісійних послуг), а тому для додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V ПКУ та пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ підстав не виникає.

В доповнення до викладеного у даній індивідуальній податковій консультації ДПС інформує.

Пунктом 52.2 статті 52 розділу II ПКУ визначено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.