

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 05.05.2021 р. № 1848/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операцій Товариства з безоплатного постачання товарів/послуг, необоротних активів своїм працівникам та іншим фізичним і юридичним особам, а також порядку нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V Податкового кодексу України (далі – ПКУ), та, керуючись статтею 52 розділу II ПКУ, повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Товариство здійснює операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ. Одночасно із зазначеною діяльністю Товариство має намір безоплатно надавати своїм співробітникам, а також іншим фізичним та юридичним особам раніше придбані товари/послуги, необоротні активи, які використовувалися в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

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

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

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.

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).

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ визначено, що база оподаткування ПДВ 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;

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.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Відповідно до пункту 198.3 статті 198 розділу V ПКУ 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 розділу V ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);

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.

Пунктом 198.6 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 розділу V ПКУ.

Згідно з підпунктом «а» пункту 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, зокрема в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до статті 196 розділу V ПКУ (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України.

У разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи в подальшому починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, платник податку може зменшити суму податкових зобов'язань, що були нараховані відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, зазначеної в абзаці першому пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, зареєстрованого в ЄРПН.

З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;

придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ у разі здійснення операцій відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання.

Отже, операція Товариства з безоплатного постачання товарів/послуг, необоротних активів своїм працівникам та/або іншим фізичним і юридичним особам є об'єктом оподаткування ПДВ.

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 нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ**

При придбанні Товариством товарів/послуг, необоротних активів, призначених для їх використання або які починають використовуватися, зокрема в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ (у тому числі визначених підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ), у Товариства виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання зведеної податкової накладної відповідно до підпункту «а» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, якщо таке придбання здійснювалося з ПДВ.

### **Щодо оподаткування ПДВ операції з безоплатного постачання товарів/послуг, необоротних активів своїм працівникам та/або іншим фізичним і юридичним особам**

За операцією з безоплатного постачання товарів/послуг, необоротних активів своїм працівникам та/або іншим фізичним і юридичним особам Товариство зобов'язане нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи із бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V ПКУ, та скласти дві податкові накладні:

одну – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання;

іншу – на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання / звичайної ціни / балансової (залишкової) вартості над фактичною ціною.

### **Щодо зменшення сум податкових зобов'язань, що були нараховані відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, у разі зміни напряму використання придбаних товарів/послуг, необоротних активів**

Оскільки Товариство при придбанні товарів/послуг, необоротних активів, які призначені для використання / починають використовуватися, зокрема в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ (у тому числі згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ), нараховувало податкові зобов'язання з ПДВ та склало зведену податкову накладну відповідно до підпункту «а» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, а у подальшому такі товари/послуги, необоротні активи використовує в оподатковуваних ПДВ операціях (зокрема, в операціях з безоплатного постачання товарів/послуг, необоротних активів своїм працівникам та/або

іншим фізичним і юридичним особам, які є об'єктом оподаткування ПДВ), то Товариство на дату зміни напряму використання таких придбаних товарів/послуг, необоротних активів має право зменшити суму податкових зобов'язань з ПДВ, що були попередньо нараховані відповідно до підпункту «а» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, на підставі розрахунку коригування до раніше складеної зведеної податкової накладної, зареєстрованого в ЄРПН.

У розрахунку коригування до зведеної податкової накладної, яка була складена відповідно до підпункту «а» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ у зв'язку з використанням товарів/послуг, необоротних активів в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ (у тому числі згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ), сума податкових зобов'язань з ПДВ, вказана у такій зведеній накладній, зменшується на суму ПДВ, обчислену:

для необоротних активів – виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни),

для придбаних товарів/послуг – виходячи з вартості їх придбання.

З огляду на викладене, підстав для подвійного нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та необхідності складання трьох податкових накладних немає.

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 розділу II ПКУ).