

05.11.2018 4400 16/99-99-15-03-02-15/ІПК

Податкова консультація

Про оподаткування операцій з безоплатної передачі товарно-матеріальних цінностей

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування операцій з безоплатної передачі товарно-матеріальних цінностей та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до абзацу першого підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток 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.

Отже, господарські операції платників податку на прибуток підприємств відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату до оподаткування з подальшим його коригуванням для визначення об'єкта оподаткування у встановленому порядку.

На підставі пункту 44.1 статті 44 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, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (частина друга ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Враховуючи зазначене, з питання порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій з безоплатної передачі товарно-матеріальних цінностей, у тому числі складання первинних документів

(інших документів), пов'язаних з веденням обліку доходів і витрат, доцільно звернутись до Міністерства фінансів України.

Водночас, згідно з підпунктами 140.5.9 та 140.5.10 пункту 140.5 статті 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема:

на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року;

на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг, для яких застосовується положення підпункту 140.5.9 пункту 140.5 статті 140 Кодексу.

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємства затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 № 467), (далі – Декларація).

Таким чином, при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, у разі безоплатного надання товарно-матеріальних цінностей неприбутковій організації, внесеної до Реєстру неприбуткових установ та організацій, бухгалтерський фінансовий результат податкового (звітного) періоду підлягає коригуванню (збільшенню) на суму вартості таких товарів, безоплатно переданих протягом звітного (податкового) року, яка перевищує 4 відсотки значення показника об'єкта оподаткування, відображеного у рядку 04 Декларації за попередній звітний рік. Відповідна сума вартості безоплатно переданих неприбутковій організації товарів, що збільшує фінансовий результат до оподаткування згідно з підпунктом 140.5.9 пункту 140.5 статті 140 Кодексу, відображається у рядку 3.1.9 додатка РІ до рядка 03 РІ Декларації.

Якщо ж товарно-матеріальні цінності безоплатно надаються особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, крім безоплатно наданих товарно-матеріальних цінностей неприбутковим організаціям, для яких застосовується положення підпункту 140.5.9 пункту 140.5 статті 140 Кодексу,

фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму вартості таких безоплатно наданих товарів та відображається у рядку 3.1.10 додатка РІ до рядка 03 РІ Декларації.

Щодо порядку визначення податкових зобов'язань та складання податкових накладних за операціями з безоплатного постачання товарів.

Згідно із пунктом 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування є, зокрема, операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, 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.

Відповідно до пункту 188.1 статті 188 Кодексу 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 роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість (далі - ПДВ) 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).

Пунктом 15 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 із змінами і доповненнями, визначено, зокрема що у разі постачання товарів/послуг, база оподаткування яких, визначена відповідно до статей 188 та 189 Кодексу, перевищує фактичну ціну постачання таких товарів/послуг, постачальник (продавець) складає 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, або може скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням сум податку,

розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо за кожною операцією з постачання товарів/послуг.

Таким чином, операції з безоплатного постачання товарів/послуг є оподатковуваними операціями, база оподаткування за якими визначається відповідно до статті 188 Кодексу. За такими операціями платник податку зобов'язаний скласти дві податкові накладні за вищезазначеними правилами.

Водночас зазначаємо, що відповідно до пункту 52.2 статті 52 ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.