Наталия КОРНИЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

НОВОГОДНИЕ ПОДАРКИ: ОБЛАГАТЬ ЛИ НДС И КАК ОТРАЗИТЬ В УЧЕТЕ

Суть вопроса. Вручение новогодних подарков своим работникам предприятиях. Также предприятия часто передают подарки подшефным школам, детским садам, детдомам, малообеспеченным семьям и т. п. Безусловно, бухгалтера прежде всего интересует, как такие операции отразить в налоговом и бухгалтерском учете. Именно об этом мы и расскажем в консультации.

Об обложении подарков НДФЛ, военным сбором и ЕСВ читайте на с. 13 этого номера.

Документальное оформление

Основанием для приобретения и выдачи подарков является в первую очередь **приказ руководителя предприятия**, в котором следует указать:

- основание и цель передачи подарков (поздравление с Новым годом);
- категорию лиц, для которых предназначаются подарки (работники, арендодатели и т. п.);
- порядок закупки и выдачи подарков. Например, можно прямо привести место закупки подарков, их предельную стоимость, порядок и место выдачи и т. п. Смету расходов на приобретение подарков можно утвердить отдельным приложением к приказу;
- срок выполнения;
- лицо, ответственное за закупку подарков и представление отчета о фактических расходах. Это может быть как одно лицо, так и несколько (одно закупает, другое готовит и подает отчет).

Документами, подтверждающими **приобретение подарков**, могут быть договор, накладная. Если подарки приобретались за наличные подотчетным лицом, в бухгалтерию подается Отчет об использовании средств, выданных на командировку или под отчет (форма утверждена приказом Минфина от 28.09.15 г. № 841). К отчету прилагаются документы, подтверждающие такое приобретение (чеки РРО, накладные и т. п.).

Если подарки предоставляются конкретному физическому лицу (а не передаются непосредственно школе, детсаду и т. п.), следует составить отдельную ведомость с перечнем физлиц, которым будут вручены подарки.

Списать выданные подарки с баланса можно, например, на основании расходной накладной (форма № М-11, форма утверждена Приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193) или акта на списание в произвольной форме.

НДС

В случае приобретения подарков у плательщиков НДС предприятие имеет право отнести сумму входного НДС к налоговому кредиту на основании налоговой накладной, зарегистрированной в Едином реестре налоговых накладных (далее – НН, ЕРНН). Ведь **единственным условием возникновения права на налоговый кредит является НН, зарегистрированная в ЕРНН.** При этом не столь важно, для каких целей предприятие приобретает ТМЦ (п. 198.1, 198.3, 198.6 Налогового кодекса, далее – НК).

Что касается непосредственно передачи подарков, то такая операция **облагается НДС на общих основаниях.** Ведь дарение товаров подпадает под определение «поставка товаров» в соответствии с пп. 14.1.191 НК. Причем неважно, кому именно предоставляются подарки (работникам, их детям, школе, детсаду и т. п.). НДС придется начислять в любом случае.

Обратите внимание: *в случае передачи подарков НДС начисляется независимо от того, с НДС или без НДС приобретали подарки.*

База обложения НДС зависит от способа получения подарков: приобрели на стороне или произвели сами (например, когда подарком является продукция собственного производства). Так, если передаются (п. 188.1 НК):

- подарки, приобретенные на стороне, базой налогообложения является **стоимость их приобретения**;
- продукция собственного производства, то такой базой является ее **обычная цена. Внимание!** Себестоимость продукции не имеет отношения к обычной цене.

Нужно ли на стоимость подарков, приобретенных с НДС, начислять компенсирующие налоговые обязательства (далее – НО) в соответствии с п. 198.5 НК?

Нет, не нужно. Объясним почему.

Этот вопрос возникает в связи с тем, что согласно п. 198.5 НК в случае, если приобретенные с НДС товары (услуги) предназначены для использования или начинают использоваться в не облагаемых налогом операциях или в нехозяйственной деятельности, плательщик НДС обязан признать условную продажу таких товаров и составить НН.

Но, как указывают налоговики (ОИР, категория 101.06), если бесплатно переданные товары признаются отдельной операцией поставки (как в нашей ситуации), то дополнительное начисление НО не осуществляется.

Составляем НН

Поскольку в данном случае договорная цена равняется нулю (подарки выдаются бесплатно), то есть база налогообложения превышает договорную цену, предприятию придется выписать две НН (п. 15 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом Минфина от 31.12.15 г. № 1307, далее – Порядок № 1307):

- одну – на договорную цену (суммы поставки и НДС в ней будут равняться нулю);
- вторую – исходя из базы налогообложения (цена приобретения подарков или обычная цена продукции собственного производства).

Первая НН выписывается на дату оформления документа, подтверждающего факт передачи подарков. Это может быть накладная, ведомость и т. п.

Такая НН заполняется как на обычного неплательщика НДС.

В **шапке** НН указывают (п. 12 Порядка № 1307):

- тип причины «02 – составлена на поставку неплательщику налога» и делается отметка «Х» о том, что НН не выдается покупателю;
- условный ИНН – «100000000000»;
- **налоговый номер покупателя не приводится**;
- в графе «Получатель (покупатель)» пишется «Неплательщик».

В **разделе А** в строках, предназначенных для стоимостных показателей, проставляются нули.

Раздел Б заполняется следующим образом:

- в графе 2 «описание (номенклатура) товаров/услуг продавца» указывается наименование подарка;
- графе 3.1 – код подарка согласно УКТВЭД;
- графах 7, 10 проставляются нули;
- графа 11 не заполняется.

Остальные графы раздела Б заполняются в обычном порядке.

Обратите внимание: *нет необходимости выписывать НН на каждое лицо, которому вручается подарок, ведь такие НН не выдаются покупателю. Предприятие может выписать одну НН на всех одариваемых физических лиц. Главное – сделать это на дату возникновения НО, то есть на дату оформления документа, подтверждающего передачу подарков.*

Вторая НН выписывается на сумму превышения базы налогообложения над договорной ценой, то есть или на стоимость приобретения подарков (если их приобрели на стороне), или на обычную стоимость (если подарком является продукция собственного производства).

Эта НН заполняется следующим образом (п. 8, 15, 16 Порядка № 1307):

- в левом верхнем углу делается отметка о том, что НН не выдается покупателю, и приводится тип причины **«15»**;

- строках «Получатель (покупатель)» и «ИНН получателя (покупателя)» указываются собственные данные сельхозпредприятия;
- графе 2 раздела Б «Описание (номенклатура) товаров (услуг) поставщика (продавца)» приводится номенклатура товаров, а также пишется: «превышение базы налогообложения, определенной в соответствии со ст. 188 и 189 НК, над фактической ценой поставки»;
- графы 3.1–3.3, 4, 5 и 12 раздела Б не заполняются.

К сведению: вторая НН может быть составлена как обычная или как сводная. Если принято решение выписать сводную НН, в ее левом верхнем углу в поле «Сводная налоговая накладная» следует проставить код «3». Сводную НН можно оформить не позднее последнего числа месяца, в котором были вручены подарки.

Обе НН подлежат регистрации в ЕРНН в общем порядке.

Бухгалтерский учет

Оприходовать приобретенные подарки целесообразно на субсчет **209** «Прочие материалы» по первоначальной стоимости, которая формируется согласно п. 9 П(С)БУ 9 «Запасы».

Если подарки приобретались за наличные через подотчетное лицо, то следует сделать запись: Дт **372** «Расчеты с подотчетными лицами» – Кт **301** название – выдана наличность подотчетному лицу, Дт **209** – Кт **372** – оприходованы через подотчетное лицо приобретенные ТМЦ.

Если подарки передаются не конкретному физическому лицу, а, например, школе, детсаду и т. п., то с баланса они просто списываются на прочие расходы записью Дт **949** «Прочие расходы операционной деятельности» – Кт **209**. Такой же проводкой списывают подарки, предоставленные физическим лицам, которые не являются работниками предприятия (бывшим работникам и т. п.).

Если же подарки предназначены работникам или их детям, то отражение в бухучете зависит от статуса подарка: **дополнительное благо или поощрение (денежное/неденежное)**, которое является составляющей фонда оплаты труда.

*Напомним, **дополнительное благо** – это средства, материальные или нематериальные ценности, услуги, прочие виды дохода, которые выплачиваются (предоставляются) налогоплательщику налоговым агентом, если такой доход не является зарплатой и не связан с выполнением обязанностей трудового найма или не является вознаграждением по гражданско-правовым договорам (соглашениям), заключенным с таким плательщиком (пп. 14.1.47 НК).*

Обычно подарки работникам или их детям предоставляют как дополнительное благо, которое при определенных условиях **не облагается НДФЛ и военным сбором** (подробнее см. на с. 13 номера). В таком случае дарение отражается проводкой Дт **663** «Расчеты по другим выплатам» – Кт **209**.

Если подарок все-таки предоставляется работнику как поощрение по результатам годовой работы (т. е. связан с выполнением трудовых обязанностей), то он относится к прочим поощрительным и компенсационным выплатам в составе фонда оплаты труда (пп. 2.3.2 Инструкции по статистике заработной платы, утвержденной приказом Госкомстата от 13.01.04 г. № 5). В бухучете эта операция сопровождается записью Дт **661** «Расчеты по заработной плате» – Кт **209**.

Стоимость подарков включается в те же расходы, что и зарплата работников, которые их получают: административные (счет **92**), сбытовые (счет **93**), все другие (счет **94**).

Начисление НО на стоимость подарков (кроме освобожденных от обложения НДС) отражается записью Дт **949** – Кт **641/НДС**.

Пример

ТОВ «Ромашка» приобрело новогодние подарки (кондитерские наборы) в количестве 300 шт. по цене 200 грн/шт. (кроме того НДС – 40 грн). Подарки переданы:

- работникам – 175 шт.;
- подшефному детсаду – 125 шт.

Поскольку стоимость подарка меньше не облагаемого налогом «подарочного» минимума, НДФЛ и военный сбор из нее не удерживаются. А вот ЕСВ на стоимость подарков, предоставленных работникам, придется начислить.

В учете эти операции отражаются следующим образом:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			по общему Плану счетов		Сумма
			Дт	Кт	
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1	Выдана наличность подотчетному лицу	Расходный кассовый ордер (типовая форма № КО-2)*	372	301	72 000
2	Оприходованы через подотчетное лицо приобретенные подарочные наборы: – на стоимость приобретенных наборов	Отчет о расходовании подотчетных средств, приходная накладная	209	372	60 000
	– на сумму НДС	НН, зарегистрированная в ЕРНН	641	372	12 000
3	Начислен доход работникам в виде подарков (200 х 175 шт.)	Ведомость выдачи подарков	91, 92 и т. д.	663	35 000
4	Начислен ЕСВ			651	7 700
5	Выданы подарки работникам	Акт на списание подарков (произвольной формы) или расходная накладная	663	209	35 000
6	Начислено НО (35 000 х 20 %)	НН	949	641	7 000
7	Переданы подарки детскому саду (200 х 125 шт.)	Акт на списание подарков (произвольной формы) или накладная (внутрихозяйственного назначения)	949	209	25 000
8	Начислено НО (25 000 х 20 %)	НН	949	641	5 000
9	Отнесены на финрезультат: – расходы на предоставление подарков работникам	Бухгалтерская справка	791	91, 92	35 000
	– расходы на предоставление подарков детсаду		791	949	25 000
	– сумма НДС		791	949	12 000

* Приложение 3 к Положению о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденному постановлением Правления НБУ от 29.12.17 г. № 148.

Налог на прибыль

Согласно пп. 134.1.1 НК объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, рассчитанная путем корректировки финрезультата до налогообложения, определенного по правилам бухучета, на разницы, установленные разд. III НК. Этим разделом не предусмотрена корректировка финрезультата до налогообложения на расходы, связанные с закупкой и предоставлением подарков. Таким образом, эти операции отражаются при формировании финрезультата по правилам бухучета.

ВЫВОДЫ

Предоставление подарков является операцией, которая облагается НДС. Причем, поскольку договорная цена равняется нулю, сельхозпредприятие должно выписать две НН: одну – на неплательщика (объем поставки и сумма НДС в ней равняются нулю), вторую – на базу налогообложения (стоимость приобретения подарков или обычную цену).

На объект обложения налогом на прибыль предоставление подарков влияет через бухгалтерский финрезультат, применение разниц в такой ситуации не предусмотрено.